

DIRITTO TRIBUTARIO

CAPITOLO 1

I TRIBUTI

LA NOZIONE DI TRIBUTO: la nozione tributo, imposta, tassa, contributo nel linguaggio giuridico sono termini tecnici. Il tributo comporta il sorgere di un'obbligazione, o un'altra forma di decurtazione patrimoniale.

IMPOSTE, TASSE, CONTRIBUTI: tributo è termine comprendente imposte, tasse e contributi. La caratterizzazione di specie diverse è possibile in ragione del tipo di PRESUPPOSTO, cui si collega il tributo.

1. Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere al soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico (ad esempio, il conseguimento di un reddito, il possesso di un bene, la stipulazione di un contratto). Le imposte sono dovute a titolo di solidarietà.
2. La tassa ha come presupposto un atto o attività pubblica, o lo svolgimento di un servizio pubblico, specificatamente riguardanti un determinato soggetto (es. raccolta dei rifiuti). La distinzione tra servizi pubblici la cui prestazione è collegato il pagamento di una tassa, e servizi pubblici per i quali è dovuto il pagamento di un corrispettivo, non dipende dalla natura del servizio, ma dal suo regime giuridico: la prestazione imposta coattivamente (che obbliga) è una tassa; se, invece, ha base contrattuale, ha natura privatistica.
3. Nel diritto tributario è denominato contributo (o contributo speciale) il tributo che ha come presupposto l'arricchimento che determinate categorie di soggetti ritraggono dall'esecuzione di un'opera pubblica destinata, di per sé, alla collettività in modo indistinto (es. l'incremento di valore degli immobili).

CAPITOLO 2

LE FONTI

le fonti sono gli atti o fatti da cui trae origine una norma giuridica

LA RISERVA DI LEGGE: L'art 23 Cost. dispone che: " NESSUNA PRESTAZIONE PERSONALE O PATRIMONIALE PUO' ESSERE IMPOSTA SE NON IN BASE ALLA LEGGE"

- A) Il termine "legge" è assunto nell'art. 23 Cost. per indicare non soltanto la legge statale ordinaria, ma anche gli atti aventi forza di legge, e cioè i decreti legge e i decreti legislativi e anche le leggi regionali. La riserva di legge non impedisce che in materia tributaria possano esservi fonti dell'Unione Europea.
- B) La riserva di legge non riguarda tutte le norme tributarie. ma soltanto quelle di diritto sostanziale. Oggetto della riserva di legge sono solo le norme impositrici, cioè le norme che definiscono i soggetti passivi, il presupposto, la base imponibile e la misura di tributo, non le norme formali (procedimentali e processuali). Devono avere necessariamente forma legislativa anche le norme di favore.
- C) La riserva dell'art, 23 Cost. è RELATIVA. E' richiesta infatti soltanto una "base" legislativa. Non è necessario che la prestazione imposta sia regolata interamente dalla legge, ma la +legge deve avere un contenuto minimo, altrimenti la riserva non è rispettata. La legge deve stabilire i soggetti passivi, il presupposto e la misura del tributo. La legge deve fissare la base imponibile e l'aliquota.
- D) L'art 23 Cost. non concerne solo i tributi, ma tutte le "prestazioni personali e patrimoniali

imposte” che è categoria più ampia. Sono stati considerati prestazioni imposte, ad esempio, i canoni per l'uso dei beni demaniali, le tariffe elettriche e telefoniche, l'assicurazione obbligatoria delle auto, le tariffe dei servizi resi dai vigili del fuoco, il diritto di approdo.

LE LEGGI TRIBUTARIE STATALI: Fonti del diritto tributario sono, principalmente, le leggi e gli altri atti aventi valore di legge. Le leggi tributarie non possono essere abrogate con referendum popolare, perché i referendum abrogativi dei tributi si prestano ad operazioni di facile demagogia, con ripercussioni sull'equilibrio del bilancio.

LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE: importanti disposizioni in materia tributaria sono contenute nello Statuto dei diritti del contribuente, approvato con L. 27 luglio 2000, n. 212. Lo statuto è una legge ordinaria MA le norme dello statuto sono criteri-guida vincolanti per l'interprete. A parte ciò, va tenuto presente che lo Statuto è una legge come le altre.

I DECRETI LEGGE:

- A) La funzione legislativa spetta al Parlamento, ma il Governo può emanare decreti con forza di legge, ossia decreti legge e decreti legislativi. I decreti legge sono “provvedimenti provvisori con forza di legge”, che possono essere adottati “in casi straordinari di necessità ed urgenza”; hanno efficacia dal giorno della pubblicazione e perdono efficacia (ex tunc) se non sono convertiti in legge entro 60 giorni dalla pubblicazione. SEcondo l'art 4 dello Statuto “ Non si può disporre con decreto legge l'istituzione dei nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di contribuenti”
- B) Dal decreto legge vi è un uso frequente in materia tributaria, ad esempio per far fronte ad esigenze finanziarie che richiedono di essere soddisfatte con urgenza.

I DECRETI LEGISLATIVI: Il parlamento può delegare al Governo l'esercizio della funzione legislativa “con determinazione dei principi e criteri direttivi e soltanto per un tempo limitato e per soggetti definiti”. Il legislatore ricorre spesso al meccanismo della delega perché le norme tributarie, essendo caratterizzate da elevato “tecnicismo”, mal si presentano ad essere elaborate e discusse in sede parlamentare.

I REGOLAMENTI STATALI:

- A) La produzione di norme astratte e generali può essere compiuta anche dal Governo e da altre autorità amministrative, con atti regolamentari, che, nella gerarchia delle fonti, sono subordinati alle leggi. I regolamenti, quindi, non possono essere in contrasto con norme di legge, se sono contrari alla legge, sono illegittimi, possono essere annullati dal giudice amministrativo. Nel diritto tributario possono aversi, in tale materia: regolamenti esecutivi, regolamenti delegati. I regolamenti attuativi e integrativi non sono ammissibili in diritto tributario per le materie coperte da riserva di legge.

IL RIPARTO DELLA POTESTÀ LEGISLATIVA TRA STATO E REGIONI:

- A) Secondo l'art 117 Cost. comma 1, “ La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”. La potestà legislativa è dunque ripartita tra Stato e Regioni. Lo Stato ha potestà legislativa esclusiva in materia di “sistema tributario e contabile dello Stato” e di “perequazione (distribuzione equa) delle risorse finanziarie”. La potestà legislativa regionale assume due connotazioni: è potestà (legislativa) concorrente e potestà (legislativa) residuale. Nelle materie di legislazione concorrente, la potestà legislativa delle regioni trova un limite nei “principi fondamentali” fissati da leggi dello Stato. Allo stato è dunque riservata la fissazione dei principi fondamentali nelle materie di legislazione concorrente ed il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario complessivo.

- B) La disciplina dei tributi regionali è una competenza legislativa regionale. L'art. 119 prevede che le regioni ed enti locali "stabiliscono ed applicano tributi propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". Le regioni possono legiferare in materia di tributi regionali locali, ma nell'ambito segnato dai "principi fondamentali"
- C) In materia di tributi locali non vi è una riserva espressa a favore dello Stato o delle Regioni. Possono esservi quindi tributi locali creati e disciplinati da leggi statali e tributi locali creati e disciplinati da leggi regionali.

IL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA:

- A) I regolamenti sono l'equivalente delle leggi negli ordinamenti statali e sono direttamente applicabili, i regolamenti hanno portata generali. Sono obbligatori in tutti i loro elementi e sono direttamente applicabili negli ordinamenti degli Stati membri. La "diretta applicabilità" vuol dire che i regolamenti entrano immediatamente in vigore in tutti gli Stati dell'Unione, rendendo non più applicabili le norme nazionali.
- B) Le direttive vincolano gli Stati membri per quanto riguarda il risultato da raggiungere, mentre è rimessa alla discrezionalità dei singoli stati l'adozione degli strumenti e dei mezzi per raggiungerlo. Le direttive non hanno portata generale ma si rivolgono solo agli Stati membri. Se però gli Stati non adottano norme di recepimento, viene riconosciuto alle direttive il c.d. (cosiddetto) effetto diretto, quando contengono disposizioni precise e incondizionate, la cui applicazione non richiede l'emanazione di disposizioni ulteriori (self executing).

LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI E LA CEDU

- A) Nel diritto internazionale pubblico vi sono norme tributarie che derivano da convenzioni la cui ratifica, a norma dell'art.80 Cost., deve essere autorizzata con legge. Per effetto della legge che ne autorizza la ratifica, e ne ordina l'esecuzione, le norme delle convenzioni diventano norme interne di legge.
- B) Le convenzioni internazionali in materia tributaria riguardano soprattutto la doppia imposizione dei redditi e dazi. Le convenzioni internazionali in materia tributaria prevedono, inoltre, la collaborazione tra autorità fiscali di Stati diversi, la lotta all'evasione. Di regola, le norme delle convenzioni, in quanto norme speciali, prevalgono sulle norme interne.

EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE NEL TEMPO

- A) Le leggi dopo l'approvazione parlamentare la promulgazione da parte del Presidente della Repubblica, sono pubblicate nella Gazzetta ufficiale ed entrano in vigore a partire dal quindicesimo giorno successivo dalla pubblicazione. Anche i regolamenti di regola, la data di entrata in vigore è anche la data la quale inizia l'efficacia.
- B) L'art11, comma 1, delle "PRELEGGI" recita: "La legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo". Le modifiche dei tributi periodici si applicano dal periodo dell'imposta successivo a quello in corso alla data in cui entrano in vigore. Le nuove disposizioni non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore.
- C) La retroattività può concernere la fattispecie dell'imposta, gli effetti od entrambi gli elementi della norma tributaria. La retroattività attiene alla fattispecie quando viene istituito un tributo che colpisce fatti del passato. La retroattività attiene invece agli effetti quando, ad un fatto che si verifica dopo l'entrata in vigore della legge, sono collegati effetti che invece riguardano il passato; si pensi, ad esempio, ad una legge di condono.
- D) Ciascuna legge regola i fatti che si verificano dopo la sua entrata in vigore.
- E) Le norme procedurali o processuali sono, di regola, norme ad applicazione immediata, e cioè norme che si applicano anche ai procedimenti e ai processi in corso di svolgimento al momento dell'entrata in vigore delle nuove norme, pur se il procedimento o processo riguarda

fatti accaduti in precedenza .

- F) Le leggi cessano di essere efficaci quando sono abrogate, quando sono dichiarate incostituzionali, e -in caso di "leggi temporanee"- quando scade il termine previsto.
- G) L'abrogazione di una legge può avvenire in tre modi: "per dichiarazione espressa dal legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore". Con l'abrogazione, l'efficacia della legge abrogata cessa ex nunc: essa continua a regolare i fatti avvenuti nell'arco temporale che va dalla sua entrata in vigore. Invece, la dichiarazione di incostituzionalità di una legge ne fa cessare l'efficacia ex tunc; è da considerare come mai esistita; tutti gli effetti della legge dichiarata incostituzionale sono da considerare come mai venuti ad esistenza. I tributi riscossi in base a norme dichiarate incostituzionali debbono essere rimborsati. I tributi riscossi in base a norme dichiarate incostituzionali debbono essere rimborsati. Le leggi tributarie non possono essere abrogate con referendum (art.75 cost).

L'EFFICACIA DELLE NORME TRIBUTARIE NELLO SPAZIO.

La legge tributaria esplica i suoi effetti in tutto il territorio politico nazionale, e solo entro tale ambito. Essa si applica, quindi, di regola, a tutti i presupposti che si verificano entro tale ambito. Le norme emanate da enti diversi dallo stato esplicano i loro effetti nel territorio su cui ha potestà l'ente. (principio di territorialità), ma certe imposte prescindono dalla territorialità e tassano i fatti anche accaduti all'estero. Le imposte personali sui redditi sono informate al principio per cui, nei confronti dei soggetti fiscalmente residenti, si tassa il complesso dei redditi posseduti, indipendentemente dal luogo di produzione; in tal modo, la legge fiscale italiana attribuisce rilievo a fatti accaduti all'estero. Nei confronti dei non residenti invece, si tassano soltanto i redditi prodotti nello stato.

CAPITOLO 3

INTERPRETAZIONE E INTEGRAZIONE

PECULIARITA' DELLA LEGISLAZIONE TRIBUTARIA

L'interpretazione delle leggi tributarie presenta difficoltà non lievi, legate alle peculiarità della legislazione tributaria.

- A) In primo luogo, la legislazione tributaria non è sistematicamente raccolta in un testo unitario; non vi è né un codice, né un testo unico, comprensivo di tutta la materia. Il primo problema dell'interprete è dunque quello di individuare la disciplina che regola una data materia.
- B) Un secondo motivo è dato dalla iperlegificazione ed alla instabilità che caratterizzano questo settore dell'ordinamento. Il legislatore produce con continuità norme per motivi di gettito. Le leggi tributarie sono continuamente ritoccate e modificate. Occorre quindi controllare sempre che una norma sia tuttora vigente e non sia stata modificata.
- C) Sovente le leggi tributarie richiedono la conoscenza di nozioni e discipline estranee alla formazione culturale tipica del giurista. Competenze in materia finanziaria, nozioni in tema di conto economico e in tema di bilanci straordinari.
- D) Tutta la legislazione, non solo quella tributaria, presenta dei difetti tecnici. **Le difficoltà interpretative delle norme tributarie sono attestate dallo stesso legislatore, che esclude l'applicazione di sanzioni quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria violata.**
- E) Nell'art 2 dello Statuto:
 - Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionare l'oggetto del titolo.
 - Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario.

L'INTERPRETAZIONE DELLE LEGGI TRIBUTARIE SOSTANZIALI

L'interpretazione delle leggi tributarie è tema che merita di essere esaminato con riguardo alle norme **tributarie sostanziali**, disciplinanti an e quantum dei singoli tributi; per le altre norme (procedimentali,

processuali, penali, ecc....) non si pone alcun problema peculiare. Anche per le norme tributarie sostanziali, peraltro, non esistono criteri interpretativi peculiari. La giurisprudenza, è consolidata nel ritenere che le norme che accordano esenzioni o agevolazioni, in quanto deroghe a una regola generale, siano da interpretare sempre restrittivamente.

L'INTERPRETAZIONE LETTERALE

- A) L'interpretazione inizia dal testo della legge, cui deve essere attribuito il senso " fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse". Il legislatore usa termini della lingua corrente e termini tecnici. Se viene usato un termine dalla lingua ordinaria, l'interprete deve attenersi al significato corrente. Nelle leggi tributarie, le parole reddito e ricavo, hanno assunto significati tecnici precisi.
- B) Il significato che l'interprete deve attribuire ad un termine può derivare da una definizione data dal legislatore. Talvolta, nell'incipit di un testo legislativo, sono poste le definizioni dei termini delle espressioni usate in quel testo.
- C) La fattispecie delle norme tributarie può essere formata da istituti e termini di altri settori dell'ordinamento. In tal caso, di regola, l'interprete deve attribuire ai termini usati nella legge tributaria lo stesso significato che hanno nel settore giuridico di provenienza.

L'INTERPRETAZIONE SISTEMATICA

- A) Le singole disposizioni debbono essere interpretate come componenti di un sistema. Talvolta l'interpretazione desunta dalla ratio della legge può prevalere su quella letterale.
- B) Occorre dunque tener conto della volontà del legislatore storico e quindi della ratio legis.

L'INTERPRETAZIONE ANTIELUSIVA

Nell'interpretazione sistematica rientra anche l'interpretazione che, facendo leva sulla ratio di una norma fiscale, la interpreta in chiave antielusiva. L'elusione è costituita da " operazioni prive di sostanza economica, che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti". L'elusione può essere impedita da interpretazioni estensive.

L'INTERPRETAZIONE CONFORME

- A) Anche l'interpretazione conforme, o adeguatrice, è una forma di interpretazione sistematica. Dall'ordinamento gerarchico delle fonti deriva il principio per cui, nell'interpretare un testo normativo, si deve privilegiare l'interpretazione conforme al testo gerarchicamente sovraordinato. Le leggi devono essere interpretate in modo da risultare conformi alle norme costituzionali. I testi dei decreti delegati devono essere interpretati in modo da risultare conformi alle leggi di delegazione; i testi dei regolamenti devono essere interpretati in modo da risultare conformi alle norme di legge.
- B) **Le disposizioni tributarie devono essere interpretate in conformità alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente - pur se si tratta di una legge ordinaria, non sovraordinata rispetto alle altre leggi- perchè, come già notato, le norme dello Statuto sono qualificate come norme attuative dei principi costituzionali e come principi generali dell'ordinamento tributario. Esse sono perciò importanti criteri-guida per l'interprete.**

LE LEGGI INTERPRETATIVE

- A) Anche il legislatore si fa interprete, quando, data una disposizione di dubbio significato, ne impone una determinata interpretazione. Le leggi interpretative riguardano di solito una disposizione di incerto significato; dato tale presupposto, il legislatore, dettando una norma interpretativa, impone una determinata interpretazione.

I TESTI INTERPRETATIVI E LE CIRCOLARI

L'interpretazione delle leggi è presente sia nei testi istituzionalmente interpretativi, sia nei testi applicativi. Di solito, all'emanazione di una nuova legge, l'Amministrazione finanziaria fa seguire una circolare, con la quale ne illustra agli uffici periferici il significato. L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria viene sovente sollecitata da quesiti posti dagli uffici periferici o dai contribuenti, il relazione a casi specifici.

L'ANALOGIA

- A) analogia legis / Analogia juris. " Se una controversia non può essere decisa con una precisa

disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell'ordinamento giuridico dello Stato". L'analogia non è ammessa per le leggi penali per quelle "che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi". In diritto tributario, la giurisprudenza considera eccezionali le norme di favore (esenzioni, agevolazioni, condoni, ecc...), escludendo perciò l'analogia.

- B) **L'analogia è certamente da escludere per le norme tributarie sanzionatorie. Non è ammissibile l'integrazione analogica delle fattispecie imponibili.**
- C) È dunque vietata l'analogia per le norme che indicano che cosa è tassabile, quale è la misura del tributo, chi è debitore d'imposta.

CAPITOLO 4

PRINCIPI COSTITUZIONALI

IL DOVERE DI CONCORRERE ALLE SPESE PUBBLICHE

L' art 53 cost dispone che " Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Il fondamento e la giustificazione costituzionale risiedono nel dovere di solidarietà cui sono tenuti tutti i membri della collettività. Il singolo deve contribuire alle pubbliche spese, non in rapporto a ciò che riceve dallo stato, ma in ragione della sua capacità contributiva.

LA FUNZIONE EXTRAFISCALE DEI TRIBUTI

Funzione naturale dei tributi è procurare entrate allo stato (e agli altri enti pubblici), ma ogni tributo ha anche funzioni e riflessi extrafiscali. Esempi sono i dazi all'importazione, che mirano a proteggere la produzione nazionale. I tributi quindi hanno anche funzioni extrafiscali (funzioni redistributive; fini di solidarietà verso categorie e zone svantaggiate). I tributi devono avere finalità redistributive.

IL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA. INDICI DIRETTI E INDIRETTI

- A) Per capacità contributiva di un soggetto si intende la sua capacità economica. Fatto espressivo di capacità contributiva è un fatto di natura economica. La capacità contributiva deve risultare da indici concretamente rivelatori di ricchezza.
- B) Vi sono indici diretti e indiretti di capacità contributiva. Fatto direttamente espressivo di capacità contributiva è per eccellenza il reddito. Insieme al reddito anche il patrimonio e gli incrementi (fisici e di valore) del patrimonio.
- C) Sono invece indici indiretti il consumo e gli affari (colpiti dalle imposte indirette). Il consumo di beni o servizi è indice di capacità contributiva perchè implica disponibilità economica, ciò non vale per ogni consumo: vi sono spese che non sono indice di capacità contributiva (spesa sanitaria).

RISPETTO AL LIMITE VITALE

Un reddito minimo non è indice di capacità contributiva. Il tributo non deve intaccare i mezzi economici necessari per il soddisfacimento dei bisogni essenziali. Ciò implica che nell'imposta sul reddito delle persone fisiche deve essere previsto un sistema di detrazioni o un minimo imponibile (no tax area)

LA MISURA MASSIMA

Il tributo "non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità contributiva dimostrata dall'atto o dal fatto economico". Non vi è, però, nella giurisprudenza costituzionale, alcuna indicazione precisa del limite massimo.

IL REQUISITO DI EFFETTIVITA'. FORFETTIZZAZIONI E SVALUTAZIONE MONETARIA

- A) **Occorre che il fatto tassato sia rilevatore di capacità contributiva effettiva, non apparente o fittizia. Il requisito di effettività richiede che le basi imponibili non includano componenti meramente nominali, che non tengono conto in alcun modo della svalutazione della moneta.**

IL REQUISITO DI ATTUALITA'

- A) Per essere effettiva la capacità contributiva deve essere attuale. Il tributo, nel momento in cui trova applicazione, deve essere correlato ad una capacità contributiva in atto, non passata o futura. I tributi retroattivi ledono il principio di capacità contributiva se i fatti del passato non esprimono una capacità contributiva attuale.

CAPACITA' CONTRIBUTIVA E PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA

- A) Dall'art 53 cost, combinato con il principio di uguaglianza (art 3 cost), discende il principio di uguaglianza tributaria, in base al quale "a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario disuguale".

IL PRINCIPIO DI UGUAGLIANZA E AGEVOLAZIONI FISCALI

Il legislatore non viola il principio di uguaglianza se concede agevolazioni per scopi costituzionalmente riconosciuti; in sostanza, se il trattamento differenziato trova giustificazione in una norma costituzionale. Si comprende, in questa prospettiva, la costituzionalità delle agevolazioni fiscali che si ricollegano alle norme costituzionali concernenti, per esempio, la famiglia, la salute, la scuola. Le norme agevolative, poiché derivano da scelte legislative discrezionali, possono essere censurate dalla Corte solo se sono irragionevoli.

BILANCIAMENTO TRA INTERESSE FISCALE E DIRITTI INVIOLABILI

Il dovere tributario è un dovere inderogabile di solidarietà, a cui sono tenuti tutti, in ragione della loro capacità contributiva.

LA PROGRESSIVITA'

"Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". **Il principio di progressività non riguarda i singoli tributi ma il sistema nel suo complesso; i singoli tributi possono essere ispirati a criteri diversi. È quindi difficile immaginare che un tributo sia dichiarato incostituzionale perchè non è progressivo.**

CAPITOLO 5

L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA

- A) Effetto principale della fattispecie dell'imposta è dunque l'obbligazione tributaria. Molteplici sono gli obblighi formali: tali obblighi possono essere anche indipendenti rispetto all'obbligazione tributaria.
- B) L'obbligazione tributaria non si differenzia dall'obbligazione del diritto privato, disciplina del codice civile. Dell'obbligazione tributaria, però, vi è una disciplina propria nel diritto tributario: è un'obbligazione di diritto pubblico e, quando la disciplina tributaria presenta alcune lacune, l'interprete può colmarla ricorrendo alle norme del codice civile, ma solo se ricorrono i presupposti dell'analogia. È necessario ricorrere all'analogia quando il diritto tributario non disciplina aspetti essenziali nell'obbligazione tributaria, ad esempio in materia di presupposti della mora debendi, solidarietà, decadenza e prescrizione. Per tali lacune, si impone il ricorso alle norme del codice civile.
- C) L'obbligazione tributaria è un'obbligazione legale. La disciplina dell'obbligazione (soggetti passivi, presupposto, quantificazione, adempimento, ecc...), è stabilita dalla legge.

IL PRESUPPOSTO

La fattispecie che dà vita, in modo diretto o mediato, all'imposta è variamente denominata:

presupposto, fatto imponibile. **Il presupposto è l'evento che determina, direttamente o indirettamente, il sorgere dell'obbligazione tributaria.**

- IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE; REALI E PERSONALI

Le classificazioni più correnti dell'imposta hanno come riferimento il presupposto. Assai nota ed usata è la distinzione tra imposte dirette e indirette.

DIRETTE: sono quelle che colpiscono il reddito o il patrimonio. Colpiscono una manifestazione diretta di capacità contributiva.

INDIRETTE: tutte le altre (imposte sui consumi, sui trasferimenti, sugli affari, ecc...). Colpiscono una manifestazione indiretta di capacità contributiva.

Le imposte sul reddito sono ulteriormente divise in personali e reali, a seconda che, nella loro disciplina, abbia o non abbia rilievo qualche elemento che attiene alla persona del soggetto passivo, come ad esempio la situazione familiare. L' imposta personale l' IRPEF, che colpisce tutti i redditi di un soggetto, con aliquote progressive, e tiene conto anche di situazioni personali. Imposta reale: es IMU/ imposte sugli immobili, che viene pagato a prescindere sul valore dell'immobile, senza considerare le caratteristiche personali.

IMPOSTE ISTANTANEE E PERIODICHE

Le imposte istantanee hanno per presupposti fatti istantanei: "per ogni singolo avvenimento, che ne forma il presupposto, sorge una distinta e unica obbligazione". Sono istantanee ad esempio l'imposta di registro e l'imposta sulle successioni. Sono periodiche le imposte che hanno come presupposto una fattispecie che si prolunga nel tempo, per cui assume rilievo giuridico un insieme di fatti che si collocano in un dato arco temporale (periodo d'imposta). Sono periodiche le imposte sui redditi. Lo Statuto dei diritti del contribuente prevede che le modifiche della disciplina delle imposte periodiche "si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".

FATTISPECIE EQUIPARATE (O ASSIMILATE) E SUPPLEMENTARI

Vi sono norme che allargano l'ordinario campo di applicazione di un'imposta, aggiungendo altre fattispecie imponibili a quelle tipiche. Ciò può accadere perchè il legislatore vuole che certi fatti economici non sfuggano alla tassazione. In altri casi risponde a fini antielusivi. Per distinguere terminologicamente le due ipotesi, si parla, in primo caso, di fattispecie equiparate (o assimilate), e, nel secondo, di fattispecie surrogate (o supplementari).

FATTISPECIE EQUIPARATE E CONDIZIONALI

Si hanno fattispecie alternative nei casi in cui un fatto, che è, di regola, presupposto di un imposta, non lo è in quanto presupposto di un'altra imposta. Può darsi, cioè, che la sovrapposizione di fattispecie non determini l'applicazione di più imposte, ma l'applicazione di una sola imposta e la non applicazione dell'altro tributo.

LA BASE IMPONIBILE

A) La quantificazione del debito d'imposta dipende, innanzitutto, dalla base imponibile. Base

imponibile ciò che ne determina la misura (il quantum).

- B) La base imponibile è costituita, nella maggior parte delle imposte, da una grandezza monetaria. In materia di imposte dirette (IRPEF, IRES), la base imponibile è un importo netto, pari a ciò che residua dopo aver applicato al reddito lordo tutte le deduzioni e riduzioni previste; per l'IMU sugli immobili iscritti in catasto, la base imponibile è pari a un multiplo della rendita catastale rivalutata. L' IVA è costituita dal corrispettivo delle cessioni e delle prestazioni di servizi. Se gli elementi della base imponibile non sono entità monetarie, ma beni o servizi, sarà necessario quantificarne il valore in moneta.

IMPOSTE FISSE, PROPORZIONALI, PROGRESSIVE

- A) L'imposta può essere stabilita in misura fissa. È il caso dell'imposta di registro, dovuta in misura fissa per ogni attore cui si chiede la registrazione.
- B) Un secondo tipo di tributo è quello proporzionale, cioè con tasso fisso. L'aliquota non muta con il variare della base imponibile. Es imposta sul valore aggiunto o l'aliquota dell'IRES è fissa. Vi possono essere, nella disciplina di una medesima imposta, più aliquote fisse: è il caso, ad esempio, dell' imposta sul valore aggiunto (ove si hanno aliquote diverse per gruppi di beni e servizi).
- C) L'imposta progressiva aumenta più che proporzionalmente con l'aumento della base imponibile. Vi è una progressività per classi, una progressività per scaglioni, una progressività continua. Nell'IRPEF, è adottata la progressività per scaglioni. L'imponibile è diviso in scaglioni; ad ogni scaglione di reddito corrisponde un' aliquota via via crescente (che non varia all'interno dello scaglione). L'imposta complessiva è data dalla somma degli importi corrispondenti ai diversi scaglioni.
- D) Le imposte sono regressive quando l' aliquota diminuisce con l'aumentare della base imponibile. Ma non è costituzionale.

SOVRIMPOSTE E ADDIZIONALI

Vi è sovrapposizione di fattispecie quando la fattispecie imponibile di un tributo (imposta madre), viene usata come fattispecie di un'altra imposta (imposta figlia). L'imposta figlia è denominata "sovrimposta" o "addizionale". Ad esempio, le addizioni comunali, provinciali e regionali all' IRPEF sono determinate applicando l'aliquota alla stessa base imponibile dell'IRPEF.

ESENZIONI, AGEVOLAZIONI E SPESE FISCALI

- A) **Le esenzioni sono disposizioni che sottraggono, in tutto o in parte, all'applicazione di un tributo, ipotesi che sarebbero imponibili in base alla definizione generale del presupposto. Le esenzioni possono essere temporanee (ad esempio riduzione d'imposta concessa alle nuove imprese per un decennio) e permanenti. Vi sono esenzioni di carattere soggettivo e di carattere oggettivo. La distinzione tra esenzioni soggettive e oggettive ha rilievo pratico perchè le esenzioni oggettive non vengono meno se muta la proprietà del cespite. Invece, una esenzione soggettiva non opera più quando la proprietà del bene è trasferita a un soggetto non esente.**
- B) L'agevolazione (o misura di favore), riduce il quantum dell'imposta. Gli strumenti tecnici cui può essere realizzata una agevolazione sono molteplici: tassazione parziale, deduzioni, detrazioni, riduzione di aliquote, sospensione dell'imposta, ecc....
- C) **Occorre distinguere le esenzioni dalle esclusioni. Le esenzioni costituiscono una deroga alla disciplina generale del tributo; le esclusioni, invece, risultano da enunciati con cui il legislatore chiarisce i limiti di applicabilità del tributo, senza derogare a quanto risulta dagli enunciati generali.**

I SOGGETTI PASSIVI

CONTRIBUENTE, RESIDENZA E DOMICILIO FISCALE

Ogni contribuente ha il domicilio fiscale in un comune dello stato. Indica il comune in base a cui si individua l'ufficio territorialmente competente ad amministrare la posizione fiscale di un contribuente. Ai fini delle imposte sui redditi, il domicilio fiscale delle persone fisiche è nel comune dell'anagrafe in cui i contribuenti sono iscritti; per le società e per gli enti è nel comune in cui hanno la sede legale; i non residenti sono domiciliati nel comune in cui hanno prodotto il reddito. Il comune di domicilio fiscale è il luogo in cui devono essere notificati gli atti dell'Amministrazione finanziaria.

LA SOLIDARIETA' TRIBUTARIA

Obbligazione solidale quando più soggetti sono tenuti in solido ad adempiere la medesima obbligazione tributaria. Anche l'obbligazione tributaria, dunque, come quella di diritto civile, può essere un'obbligazione solidale (passiva). "L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera tutti gli altri". Il soggetto passivo del tributo non è tenuto soltanto all'adempimento di un'obbligazione pecuniaria, ma anche all'adempimento di obblighi formali, come la presentazione della dichiarazione.

2 tipi di solidarietà: PARITARIA e DIPENDENTE.

1. **LA SOLIDARIETA' PARITARIA: il presupposto del tributo è riferibile in modo indistinto ad una pluralità di soggetti.** La solidarietà paritaria è presente soprattutto nel campo delle imposte indirette: l'imposta sulle successioni è dovuta dagli eredi in solido.
2. **LA SOLIDARIETA' TRIBUTARIA DIPENDENTE E IL RESPONSABILE D'IMPOSTA: È responsabile d'imposta quel particolare debitore che non realizza il presupposto del tributo, ma è tuttavia fiscalmente obbligato in solido con il soggetto che realizza il presupposto (obbligato principale).** Il responsabile d'imposta "è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi". Ciò che distingue il responsabile d'imposta dall'ordinaria figura di coobbligato della solidarietà paritaria è il fatto che la sua responsabilità non deriva dall'aver concorso a

realizzare il presupposto dell'imposta, ma dall'aver posto in essere una fattispecie ulteriore e diversa. Nei rapporti esterni, il responsabile d'imposta è un coobbligato in solido, come nella solidarietà paritaria. Nei rapporti interni, invece, solidarietà paritaria e dipendente differiscono, perchè il responsabile d'imposta, se paga il tributo, ha diritto di regresso per l'intero nei confronti dell'obbligato principale (invece, nella solidarietà paritaria, il coobbligato che paga l'intero ha diritto di regresso pro quota). Nell'imposta di registro, il notaio, è obbligato al pagamento dell'imposta (principale) insieme con le parti contraenti; le parti realizzano il presupposto del tributo, ed il notaio è tenuto in quanto "responsabile".

I RAPPORTI INTERNI TRA CONDEBITORI D'IMPOSTA

I rapporti interni tra condebitori d'imposta non sono rapporti tributari, ma di diritto privato.

L'obbligazione solidale, nei rapporti interni, si divide per quote, e le quote si presumono uguali, se non risulta diversamente.

LA SOSTITUZIONE TRIBUTARIA E LE RITENUTE

- A) Vi è sostituzione tributaria nei casi in cui un soggetto, detto sostituto, è tenuto, quando corrisponde somme (o valori) a un altro soggetto (il sostituto), a operare una ritenuta (a titolo provvisorio o definitivo) e a versare all'erario quanto ritenuto. Sostituto è "chi, in forza di disposizione di legge, è obbligato al pagamento di imposte nel luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto". Operare la ritenuta è anche un obbligo, la cui violazione è punita con sanzione amministrativa.