Lezione 18/09

CAPITOLO 1

I TRIBUTI

Diritto tributario: settore che disciplina i tributi; fa parte del diritto finanziario che a sua volta è parte del diritto amministrativo; abbiamo norme tributarie che sono anche di diritto processuale.
Le leggi del diritto tributario possono essere di 2 tipi:

- **sostanziali**: disciplinano quando un tributo è dovuto, cioè presupposto, soggetti economici, aliquote,ecc
- **formali**: disciplinano il procedimento d'imposizione.

Tributo: la nozione di tributo è data dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Essa include sicuramente l'imposta e la tassa. Inoltre vi è una terza forma di entrata che è il contributo e una quarta, il monopolio fiscale.
Caratteristiche:

- comporta una decurtazione patrimoniale (effetto ablativo);
- autoritatività (obbligatorie):non ci si può sottrarre al loro pagamento (es canone);
- va a reprimere entrate pubbliche per pagare le spese;

esistono dei tributi di scopo: quando questi vanno a coprire una determinata spesa (es: costruzioni di infrastrutture).

Tasse, imposte e contributi

<u>Tassa</u>: tributo che ha la funzione di finanziare spese pubbliche divisibili:;
<u>Imposta</u>: tributo con la funzione di recuperare i mezzi per pagare le sese pubbliche indivisibili.

1. **IMPOSTA**: nasce ed è dovuta quando viene posto in essere un fatto economico detto presupposto, che non è collegato con l'attività dell'ente impositore (es possesso di reddito, stipulazione di un contratto).
   Essa svolge una funzione di tipo contributivo: (art 53) tutti devono contribuire alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva del singolo soggetto.
2. **TASSA**:(principio del beneficio) nasce ed è dovuta quando l'ente impositore (stato) costituisce un servizio pubblico, cui i cittadini per usufruirne dovranno pagarne una determinata somma.
   Si differenzia dall'imposta perchè non è dovuta dalla totalità dei contribuenti ma solo dai fornitori del servizio.
3. **CONTRIBUTO**: entrata pubblica con la particolarità che il beneficio, anzichè andare a favore di un singolo soggetto, va a favore di una collettività e ogni membro di questa collettività dovrà pagare un contributo.

N.B: i contributi previdenziali non sono tributi, vengono definiti parafiscali. Si differenziano dal tributo perchè pagherò oggi per avere un trattamento pensionistico in futuro.

4. **MONOPOLIO FISCALE**: considerando la sua definizione non è da includere tra i tributi, infatti è definito come un corrispettivo di un contratto di compravendita.
   Dal punto di vista della funzione, allora si considerano come tributi in quanto hanno lo scopo di procurare entrate.

Le nozioni in uso nella giurisprudenza: secondo la giurisprudenza costituzionale, il tributo è composto da 2 elementi essenziali:

- imposizione di un sacrificio tramite un atto;
- destinazione delle risorse ottenute dall'applicazione dei tributi alla copertura della spesa pubblica;

CAPITOLO 2

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

Dobbiamo partire da una norma contenuta nella nostra costituzione, art 23.
Art 23: <u>nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge</u>.
Al principio espresso nell'art 23 la dottrina tradizionale e la giurisprudenza costituzionale attribuiscono la funzione di tutelare la libertà e la proprietà dei singoli nei confronti del potere esecutivo.
I problemi interpretativi posti dall'art 23 sono 3: nozione di legge, nozione di base legislativa e nozione di prestazione imposta.

1) Il termine **LEGGE:** è assunto per indicare non solo la legge ordinaria, ma anche i decreti legge, legislativi e le leggi regionali.
2) La **RISERVA DI LEGGE**: è valida solo per le norme sostanziali o impositrici (definiscono soggetti passivi, aliquote, base imponibile) ed è per questo che è relativa, in quanto non riguarda tutta la materia tributaria ma solo in parte.
   Le riserve di legge possono essere:
   - *assolute*: la disciplina intera di una certa materia è rimessa solo alla legge;
   -*relativa* (art 23): cioè la legge traccia la "cornice" della materia, mentre gli aspetti più specifici sono regolati da fonti anche inferiori.
   È necessario che la legge contenga la base della materia tributaria (soggetti passivi,aliquote, presupposti); può essere definita come conteuto minimo.
   L'articolo 23 viene rispettato anche se la legge non contiene la base ma fissa limiti e criteri idonei per stabilire il contenuto minimo.
3) **PRESTAZIONI PERSONALI E PATRIMONIALI IMPOSTE**: vanno viste in senso

lato:
-*prestazioni in senso formale:* prestazioni tributarie, cioè imposte a prescindere dalla volontà del contribuente;
-*prestazioni in senso sostanziale*: prestazioni non tributarie in cui prevale l'elemento impositivo.
Prestazione imposta: corrispettivo a cui il cittadino deve adempiere per aver ricevuto un servizio pubblico, reso in regime di monopolio.

La riserva di legge riguarda in particolare le norme sostanziali (norme impositrici, presupposto, soggetti passivi, misura).

Lezione 19/09

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

Fonti primarie

1) **costituzione:** (art 23, 53, 3) art 3 principio di eguaglianza, art 75 che vieta il referendum popolare in materia tributaria, art 97 principio del buon andamento della pubblica aministrazione, ci interessa poiochè il fisco ne fa parte
2) **legge ordinaria;**
3) **leggi e atti aventi forza di legge:** non possono essere abrogate con referendum popolare perchè ci potrebbero essere forti ripercussioi sull'equilibrio del bilancio.
   Le leggi che contengono aiuti di stato devono essere commissionate dalla Commissione europea. L'art 108 prevede che i progetti diretti a istituire o modificare aiuti siano comuinicati preventicamente dalla commissione europea in tempo utile perchè presenti le sue osservazioni. La commissione inizia senza indugio la procedura di controllo; lo stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che la procedura sia giunta alla decisione finale (clausola di stand still).
4) **decreti legislativi o decreti legge:**
   -*decreti legge*: (emanato dal governo) sono provvedimenti provvisori con forza di legge, che possono essere adottati in casi straordinari di necessitaria urgenza; dal 2000 si vieta l'uso del decreto legge per introdurre nuove imposte.
   Esso entra in vigore e hanno efficacia il giorno stesso dalla pubblicazione in gazzetta, e perdono efficacia (ex tunc) se non sono convertiti in legge entro 60 giorni dalla pubblicazione; se non viene convertito in legge entro la scadenza decade.
   Secondo l'art 4 dello statuto, non si può disporre con decreto legge l'istituzione di nuovi tributi né prevedere l'applicazione di tributi esistenti ad altre categorie di contribuenti.

Le ragioni dell'uso dei decreti legge in materia fiscale sono tanti: se si istituisce o aumenta un tributo sui consumi, è necessario un provvedimento per evitare l'accaparramento dei generi colpiti; quando si introduono norme anti-elusione, per evitare la corsa all'attuazione dei comportamenti presi di mira.
Sino al 1996, il governo usava abitualmente i decreti legge per ovviare con tale strumento alla lungaggine delle procedure parlamentari; la corte costituzionale ha però censurato tale prassi.
Il decreto legge andrebbe utilizzato nei casi come l'innalzamento dell'aliquota iva.
-*decreto legislativo*: atto normativo attraverso cui il governo,dietro legge delega del parlamento stabilisce principi e criteri direttivi;(art 76) in materia tributaria sono tipicamente utilizzati.
Il legislatore ricorre spesso al meccanismo della delega perchè le norme tributarie mal si prestano ad essere elaborate e discusse in sede parlamentare. Il parlamento si limita a fissare nella legge delega principi e criteri direttivi, mentre l'esecutivo predispone il decreto delegato.
Con decreto delegato è stata riformata la tassazione dei redditi di società (Ires) ,ed è stato ampiamente modificato il testo unico delle imposte sui redditi (Tuir).
Ha un tempo limitato e un oggeto definito.
il Testo unico <u>non</u> è un tipo di fonte, ma un testo normativo che raccoglie e riunifica le norme, relative alla stessa materia, ma contenute in più testi. Di solito sono oggetto di decreti legislativi.
Testi importanti per la maeria tributaria:
Testo unico delle imposte sui redditi (1996): contiene tutte norme sostanziali;
Testo unico dell'imposta di registro, delle imposte ipotecarie e catastale e dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Statuto dei diritti del contribuente: legge ordinaria del 2000;è diviso in due parti: fonti (ossia le leggi tributarie, art 1-4) e rapporti fisco-contribuente (art 5 e ss). Si classifica come legge ordinaria e quindi può essere abrogato con una legge ordinaria successiva.
L'art 1 contiene due autoqualificazioni: concerne i principi fondamentali dell'ordinamento tributario e la disciplina attuattiva degli articoli 3,23,53,97.
Limiti:

- abrogazione espressa (disposizione nuova che va ad abrogare quella vecchia);
- legge generale (le norme delo statuto non possono essere abrogate da leggi speciali).

<u>Fonti secondarie</u>

1) **regolamenti**:
-governativi/statali: non possono essere in contrasto con norme di legge; se sono contrari alla legge, sono illegittimi, possono essere annullati dal giudice amministrativo e disapplicati dagli altri giudici.
Esso è emesso dal consiglio dei ministri, sono soggetti dal parere del consiglio di stato e da una autorzzazione della corte costituzionale; vengono emanati dal presidente della repubblica;
-*regolamenti esecutivi*: danno esecuzione a una legge, possono essere emessi anche in assenza di apposita norma autorizzativa;
-*regolamenti attuativi/integrativi*:non sono ammissibili in diritto tributario per le materie coperte da riserva di legge; attuano disposizioni di legge o decr legisl;
-*regolamenti indipendenti*;
-*regolamenti delegati*: possono essere emessi in base a una norma espressa;
-ministeriali: vengono emanati dal singolo ministro attraverso un decreto ministeriale o inter-ministeriale se riguarda più ministri; possono essere annullati con legge ordnaria se contrari ad essa.
-**comunali,regionali e provinciali:** strumento che sostituisce la legge poichè non vi è potestà legislativa per introdurre i tributi.
I tributi regionali possono essere derivanti (potestà legislativa concorrente, lo stato fissa i principi generali e la regione fissa le aliquote) o propri (tributo stabilito solo dalle regioni fissando presupposti non tassati dallo stato); questi regolamenti non soddisfano la riserva di legge perciò vengono rimandati a un regolamento per essere soddisfatti.
La legge (statale o regionale) deve avere un contenuto minimo, deve disciplinare almeno le caratteristiche basilari del tributo, demanando solo l'ulteriore disciplina alla fonte secondaria, espressione dell'autonomia dell'ente locale.

2) **leggi regionali (riparto della potestà tra stato e regione)**: le regioni possono, per esempio, isituire tributi;
essa soddisfa la riserva di legge perchè è parificata alla legge statale, il problema dei rapporti tra le due leggi viene disciplinato dall'art 117 della costituzione (disciplina il rapporto potestativo tra stato e regione).
la potestà puo essere:
- concorrente: (statale e regionale) ovvero riguarda entrmbi;
-esclusiva:(statale) dove la regione non può assolutamente emanare norme, ma è lo stato a fissare i principi;
-residuale: (regionale) non è una realtà esclusiva per le regioni ma rimane pur sempre concorrente.

Province, comuni e città metropolitane non hanno potestà legislativa.
Nel caso dell'imu la legge è stata introdotta dallo stato.

Fonti esterne

1) **ordinamento giuridico europeo**:art 11, lo stato italiano rinuncia a parte della sua sovranità a favore dell'UE, riconoscendola come un organismo superiore.
norme:
-*diritto primario europeo*: TUE(trattato U.E), TFUE (trattato sul funzionamento U.E), carta di nizza che riguarda i diritti fondamentali;
-*diritto secondario europeo:* direttiva europea: 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 sono uno strumento di legislazione indiretta ,essendo necessario che gli stati recepiscano le direttive. Se però gli stati non adottano norme di recepimento, viene riconosciuto alle direttive l'effetto diretto, la cui applicazione non richiede l'emanazione di disposizioni ulteriori (self executing). Scaduto il termine, le disposizioni precise e incondizionate acquistano efficacia diretta nell'ordinamento dello stato inadempiente.
(Occorre una legge italiana che adotti la direttiva; il singolo soggetto non potrà agire in caso di illegittimità della direttiva tranne nel caso in cui, una volta scaduto il trmine, contenga disposizioni precise e incondizionate);
regolamento europeo: sono paragonabili alle leggi ordinari e e hanno una duplice caratteristica:
-*effetto diretto*: produce effetti diretti nei confronti dei singoli soggetti;
- *diretta applicabilità*: i regolamenti entrano direttamente in vigore in tutti gli stati dell'unione, rendendo non più applicabili le norme nazionali.
Le decisioni sono atti dell'UE che riguardano casi specifici: hanno effetto diretto e sono oblbigatori per i destinatari in esse indicati. Interessano il diritto tributario e le decisioni della Commissione, che ordinano agli stati di revocare dei benefici fiscali.

2) **ordinamento internazionale**:(es: CEDU) troviamo:
-*norme generali* (nulla di scritto solo consuetudini tra stati) ;
-*norme patricolari* (sono norme che riguardano solo alcui stati, ovvero che derivano da trattati internazionali o convenzioni, contro le doppie imposizioni sul reddito e patrimonio).
Questi trattati sono tutti bilaterali ed evitano che un contribuente residente in italia che vada fuori sia tassato anche dal fisco in cui si trova in quel momento.
Art 117 riconosce il vincolo che italia ha e deriva da trattati e norme internazionali, è stabilita la prevalenza che deriva da trattati internazionali

sulle nostre norme italiane.
La corte costituzionale le ha difinite norme interposte, ovvero a metà tra le norme costituzionali e la legge costituzionale italiana. Il trattato deve essere stato oggetto ad adattamento nel diritto italiano.

Lezione 20/09

Efficacia della norma tributaria nello spazio: l'ambito di validità territoriale delle norme tributarie è limitato al territorio dello stato italiano.
Non bisogna cofondere questa definizione con quella che concerne l'ambito spaziale dove il legsilatore tributario da rilievo e deve istituire una certa imposta (dimensionare nello spazio il presupposto d'imposta). Il legislatore è obbligato a rispettare un principio di territorialità? No, non ci sono limiti territoriali sono liberi di tassare i fatti eocnomici ovunque e se si manifestino.
Il contribuente residente in italia può essere tassato per i redditi ovunque prodotti. (criterio di mondialità del prelievo).
Per i non residenti in italia, si tassano solo i reditti prodotti nello stato.
Le imposte che non hanno il requisito della territorialità (irpef e ires) si applicano a prescindere e tassano anche fatti accaduti all'estero.
La territorialità svolge un ruolo rilevante nell'iva: l'imposta si applica agli atti giuridici formati nello stato: si applica però anche agli atti formati all'estero che esplicano effetti di natura reale o locatizia su beni situati nello stato.
L'imposta sulle successioni s apllica, nel caso dei residenti, su tutti i beni, anche se situati all'estero (criterio personale); e solo sui beni situati in italia (criterio territoriale), se il de cuius non è residente in italia.
Al di fuori del territorio dello stato valgono le leggi (tributarie) degli altri stati.

Efficacia della norma tribuaria nel tempo: le disposizioni di legge hanno una data in cui entrano in vigore e una data in cui iniziano a produrre i loro effetti. Normalmente esse coincidono; per l'art 11 le leggi sono irretroattive, cioè dispongono solo per il futuro.
Lo statuto ha ribadito la regola della iretroattività della legge e in più ha introdotto 2 disposizioni: (art3)

- la *piccola irretroattività*, le modifiche ai tributi sono valide dal periodo di imposta successivo a quello della modifica; (le modifiche ai tributi si applicano a partire dalla data di entratta in vigore).
  Imposta istantanea (imp di bollo).
- una seconda imposta: non si possono introdurre nuovi adempimenti con scadenza inferiore a 60 gg dalla data di entrata i vigore.

La regola generale è dunque l'irretroattività, regola imposta da una legge ordinaria (statuto),che può essere derogata da altre norme di legge.
Retroattività riguarda:

- *fattispecie*: quando il tributo (presupposto) colpisce fatti del passato;
- *effetto*: (es: leggi di condono), quando ad un effetto accaduto dopo l'entrata in vigore delle norme sono collegati effetti relativi al passato;
- *entrambi*: quando ad un fatto del passato si collegano effetti relativi al passato.

Le norme procedimentali e processuali sono norme ad applicazione immediata, cioè si applicano anche ai procedimenti e ai processi in corso di svolgimento al momento dell'entrata in vigore delle nuove norme.
In caso di mutamento giurisdizionale di un orientamento consolidato,occore distiguere tra interpretazione di norme sostanziali e norme processuali. La nuova interpretazione di norme sostanziali vale anche per fatti pregressi; la nuova interpretazione di norme processuali non può avere effetto su atti compiuti in precedenza.
Norme procedimentali: riguardano il procedimento di accertamento, ovvero il controllo che il fisco fa sul singolo soggetto; esse non impediscono che l'applicazie della legge riguardi fatti del passato. Non è soggetta a riserva di legge.
Un altro tipo di norma procedimentale è la riscossione dei tributi
Norme processuali: relative al processo tributario. Non soggetta a riserva di legge.
Norme sostanziali: appartengono a quelle le norme impositrici (norma agevolazione) ed è soggetta a riserva di legge.
Cessazione degli effetti delle leggi:

- *abrogazione*: la legge abrogata continua a produrre i suoi effetti dal momento della nascita fino alla abrogazione (cessa ex nunc);
  una legge tributaria abrogata continua ad essere applicabile a fatti avvenuti prima dell'abrogazione, e continuano ad essere dovuti i tributi sorti in relazione a presupposti d'imposta avvenuti sotto il suo vigore.
- *dichiarazione di incostituzionalità di una legge* (da parte della corte costituzionale): è come se la legge non fosse mai esistita e non avesse prodotto alcun effetto (cessa ex tunc);
  i tributi riscossi in base a norme dichiarate incostituzionali devono essere rimborsati, se il rimborso non sia impedito, dal fatto che è trascorso il termine per richiederlo oda un provvediedivenuto definitivo.

CAPITOLO 3

INTERPRETAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE LEGGI TRIBUTARIE

Peculiarità:

1) *Mancanza di un testo unico*: che raccoglie la disciplna intera della materia;
2) *Iperlegificazione:* il legislatore introduce continuamente norme tributarie per adeguare la legislazione alla nuova realtà.
   Si fa largo utilizzo di decreti legge e leggi a termine.
3) Le *leggi tributarie* richiedono una conoscenza di termini e nozioni che non hanno niente a che vedere con la giurisprudenza (es: norme sui redditi d'impresa richiedono competenze economico-aziendali).
4) *Tecnica legislativa*: dato che la materia tributaria è molto estesa, difficilmente la nuove norme disciplinano nuovi comportamenti.
   Essendoci una miriade di testi normativ, l'intervento consiste in genere nel modificare norme già esistenti.
   Si tratta di un confronto tra i vari testi per stabilire quale tra essi sia quello finale.

Nell'articolo 2 dello statuto (chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie) vi sono alcuni precetti di tecnica legislativa:

- l'oggetto delle leggi tributarie va indicato nel testo e l'oggetto delle disposizioni nell'elenco delle partizioni interne;
- se una legge non è tributaria non può contenere disposizioni di carattere tributario;
- se si rinvia ad altri testi normativi, va indicato in sintesi il contenuto della disposizione richiamata;
- le disposizioni modificative devono riportare il testo modificato.

Interpretazione letterale: significa attribuire alle parole il significato che esse hanno nella lingua italiana (corrente).
Se il legislatore non chiarisce il significato di un termine si prende per buono quello usato nella lingua corrente.
Nel caso in cui si utilizzino degli istituti appartenenti ad altri rami giuridici, essi avranno lo stesso significato che hanno nell'istituto di provenienza (principio della costanza semantica).
Interpretazione 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 sostanzialistiche ed estensive della norma impositiva elusa, ma, quando il risultato di una simile interpretazione è in grado di includere nella fattispecie della norma elusa il comportamento elusivo, l'elusione non è più tale, ma una delle ipotesi alle quali si applica la norma impositiva. L'elusione comincia la dove finisce l'interpretazione.
L'interpretazione va adottata quando il contribuente si avvale di strumenti che appaiono formalmente conformi alla fattispecie di una norma impositiva, ma che, in

realtà, vi possono rientrare, tenendo conto del ratio della norma fiscale e del risultato economico avuto di mira dal legislatore.
Vi è un metodo letterale e formalistico dell'interpretazione, in base alla quale il comportamento elusivo non è tassabile. Viceversa, la possibilità di interpretazioni antielusive è favorita da metodi non formalistici; per tali meotdi, i problemi semantici sono risolti facendo prevalere il significato economico dei termini usati dal legislatore, a preferenza del significato letterale.
Interpretazione sistematica o logica:
si dice sistematica perchè tiene in considerazione una serie di elementi come:
-analisi dei lavori preparatori: intenzione del legislatore storico;
-ratio legis: cioè il fine/scopo della legge che dipende dall'interazione del legislatore attuale.
Nel diritto tributario l'interprete delle leggi deve individuare la ratio del tributo (es: IVA).
Ratio: colpire l'atto di consumo.
Interpretazine conforme o adeguatrice: significa che nell'interpretare un testo, l'interpretazione deve essere conforme a quella del testo gerarchicamente superiore. Le leggi devono essere interpretate in modo da risultare conformi alle norme costituzionali.
Per esempio: legge deve essere conforme alla costituzione, alle norme dell'UE, ai trattati intenrazionali,ecc.
Nel diritto tributario, le disposizioni tributarie devono essere conformi allo statuto, in quanto è attuativo delle norme e dei principi generali dell'ordinamento tributario.

Bilanciamento: tecnica alla quale si ricorre quando, ad una data fattispecie, sono applicabili più norme o principi di conflitto. In ta caso l'interprete deve stabilire quale norma o princpio sia prevalente, e quindi, da applicare.

Leggi interpretative: sono utilizzate dal legislatore (quando questi si pone come interprete) per interpretare una legge dal dubbio significato.
Le leggi interpretative hanno un'effetto retroattivo, in quanto hanno il compito di dichiarare un porblema sorto nel passato (che sia in un contesto giuridico o l'interpretazione di una legge).
Tuttavia, è possibile che una disposizione interpretativa sostituisca di fatto una disposizione interpretata e la prima non si considera più come tale, ma innovativa a patto che fornisca un'interpretazione che non sia collegata alla norma originariamente interpretata.
Le disposizioni interpretative: sono, per loro natura, retroattive. Il loro scopo è stabilire il significato di una precedente disposizione. Perciò è importante distinguere tra disposizioni interpretative e disposizioni innovative (non retroattive).

- *Disposizione interpretativa*: le troviamo tutte le vole che la disposizione presente è sostituita da una nuova;
- *Disposizioni innovative*: (sono automaticamente irretroattive perchè se non lo fossero potrebbero ledere i principi e diritti protetti); una disposizione che detta una interpretazione non riconducibile ad una delle alternative desumibili dal testo;
  lo scopo della norma è quello di modificare retroattivamente una data disciplina.

Limiti delle leggi intrepretative: il legislatore, nell'articolo 1, comma 2, dello statuto, pone tre precetti secondo cui:

1) le norme interpretative sono ammesse solo in casi eccezionali;
2) solo con leggi ordinarie;
3) nel testo devono autoqualificarsi come leggi interpretative.

Testi interpretativi e circolanti: l'interpretazione è presente sia sui testi interpretativi che applicativi.
Le leggi sono interpretate dalla dottrina, dagli operatori pratici e dall'amministrazione finanziaria (fisico) tramite gli interpelli e le circolanti.
L'amministrazione finanziaria fa seguire una circolare, ovvero un'atto scritto con cui il fisco fornisce la sua interpretazione di una legge; essa non è vincolante né per il contribuente, né per il giudice, né per il fisco.

Interpretazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni: nel modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, l'art 3 prevede che i termini della convenzione devono essere intesi secondo la legge interna dello stato alle cui imposte la condenzione dev'essere applicata.
Le convenzioni internazionali devono essere interpretate secondo la Convenzione di Vienna (23 maggio 1969) sul diritto dei trattati. L'art 31 prevede che i trattati devono essere interpretati in buona fede, alla luce del contesto, dell'oggetto e dello scopo.

Norme di rinvio:

- **norme impositrici:** sono norme autonome, cioè non sono la proiezione di altre categorie di diritti.
  Esse non possono essere interpretate analogicamente perchè non possono presentare lacune in senso tecnico. Le norme impositrici si atteggiano come le norme penali, d'altro canto, quando è violata una norma impositrice, risulta violata, anche la norma che punisce l'evasione.
- norme **procedimentali:** non sono norme autonome, ma riprendono (quasi di pari passo) le norme relatie al diritto processuale, penale e amministrativo. Possono essere interpretate analogicamente.

L'analogia: si ricorre per porre rimedio ad una lacuna. Di una lacuna che non permette di applicare una legge.
É disciplinata dall'art 12 delle preleggi, si intende il fatto per cui se vi fossero lacune nella materia tributaria si può ricorrere a:

- disposizioni di legge relative a materie o casi analoghi (analogia legis);
- principi generali dell'rdinamento giuridico (analogia iuris).

L'analogia non è ammesa per le norme:

1) penali;
2) per quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi (es: norme di favore);
3) per le norme tributarie sanzionatorie, poichè sono a fattispecie esclusiva;
4) impositrici: perchè non possono presentare lacune in senso tecnico;
5) agevolative e di favore, le quali si pongono come norme di deroga.

L'analogia è ammessa per le norme:

1) procedimentali e processuali: si tratta di definire, per esempio, modalità di dichiarazione, prescrizione, criteri di determinazione della base imponibile. Se vi sono lacune nella disciplina dell'obbligazione tributaria possono riternersi applicabili le norme del codice civile.

Lezione 25/09

CAPITOLO 4

I PRINCIPI

PRINCIPI COSTITUZIONALI

Il principio di capacità contributiva è anzitutto un *principio di universalità del prelievo*: il prelievo fiscale è universale, colpisce tutti, anche se in maniera assolutamente soggettiva perché in ragione e nei limiti delle proprie capacità contributive. Sebbene il termine “tutti” sia effettivamente un’universalità del prelievo, nell’opera di elaborazione della Corte costituzionale è stato ritenuto necessaria l’esistenza di un criterio di collegamento con lo Stato italiano. A tal fine, è bene sottolineare che la cittadinanza non ha alcun rilievo: il fatto di avere cittadinanza italiana, in assenza di altro qualsivoglia collegamento con l’Italia, non comporta un dovere di contribuzione. Il dovere di contribuzione nasce dal fatto di appartenere alla società italiana e quindi di fruire dei servizi che derivano dalla spesa pubblica di quest’ultima; per tanto, un primo collegamento sarà certamente rappresentato dal possesso di residenza fiscale in Italia. Vi sono tre criteri in base ai quali si determina la residenza fiscale. Si considerano fiscalmente residenti i soggetti che, per più della metà del periodo di imposta (quindi per più di 6 mesi, anche non continuativi), sono iscritti all’anagrafe italiana, dimorano in Italia, hanno il proprio

centro di affari economici in Italia, ossia il proprio domicilio nel senso civilistico del termine. Se un soggetto ha residenza fiscale in Italia si ritiene dunque che la sua presenza sul territorio sia così radicata da dover contribuire alle spese pubbliche, avendo un collegamento personale con il Paese. Nel caso di soggetti non fiscalmente residenti in Italia, il dovere di contribuzione può in taluni casi ugualmente sussistere; mancando il collegamento personale dato dalla residenza, è però necessario che sussista un collegamento di tipo oggettivo ed economico. In assenza di un collegamento non vi sono presupposti per l'imposizione: sarebbe incostituzionale l'imposizione di un tributo a soggetti privi di un qualsivoglia collegamento con l'Italia. In presenza di un particolare tipo di collegamento, invece, sorge un dovere di contribuzione anche a carico di soggetti non residenti in Italia. Non tutti gli Stati adottano i medesimi criteri: alcuni Paesi, come USA e Filippine, danno rilievo alla cittadinanza.

Il dovere di ricorrere alla spesa pubblica, sancito dall'art 53 contiene 2 commi:

1) comma accoglie il *principio di capacità contributiva*: si intende la capacità economica (reddito e patrimonio) del soggetto; ad esso è legato un ulteriore *principio*, quello di *solidarietà* infatti si dice che tutti dovrebbero concorrere alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva, cioè in base alle proprie possbilità.
2) comma contiene il *principo di progressività*: cioè lo stato assoggetta contribuenti che hanno una maggiore capacità contributiva, in maniera più forte al dovere di partecipare alla spesa pubblica(es IRPEF che fornisce il gettito principale; è un'imposta progressiva, ovvero con dierse aliquote).

La funzione extrafiscale dei tributi: la funzione naturale dei tributi è procurare entrate allo stato, ma ogni tributo ha anche funzioni e riflessi extrafiscali (es: dazi all'importazone, che miarno a proteggere la produzione nazionale, scoraggiando le importazioni o le accise sui tabacchi, che mirano a scoraggiare il consumo).

- Devono permettere il raggiungimento dell'*uguaglianza sostanziale* (art 3), cioè è legato alla progressività del tributo, secondo cui chi ha un maggiore patrimonio è tassato più che proporzionalmente rispetto a chi ha un patrimonio più basso.
- La progressività permette la *redistribuzione della ricchezza*, cioè il trasferimento da chi ne ha molta a chi ne ha poca allo scopo di realizzare l'uguaglianza, ossia abbattere gli ostacoli che impediscono lo sviluppo della persona e limitino la lbertà e l'uguaglianza.

Limiti costituzionali delle leggi tributarie: oltre agli articoli 3,23,53 della costituzione, le norme tributarie sono limitate anche da altr articoli:

- art 36: i redditi di lavoro vanno tassati nella misura tale da permettere un'esistenza disgnitosa al lavoratore e ai sui familiari;
- *art 47:* la tassazione degli immobli non deve ostacolare l'eccesso di risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione;
- art 29: il regime fiscale dei redditi familiari non deve porsi in contrasto con la tutela costituzionale della famiglia;
- art 24: il diritto di agire in giudizio non esclude le spese di giustizia, che però non devono pregiudcare l'esercizio, specie per i non abbienti.

Inoltre le norme tributarie devono rispettare vincoli e obblighi detti dagli organismi internazionali e sovrainternazionali (UE, ONU,ecc).

Caratteristiche della capacità contributiva

Per capacità contributiva di un soggetto si intende la sua capacità economica.
Un fatto che esprime capacità cotributiva è un fatto di natura economica, detto anche presupposto.
Esistono indici di capacità contributiva che servono per capire se il tributo è adeguato e possono essere:

- ➔ *diretti*: se l'indice esprime direttamente la capacità contributiva come reddito (al netto di oneri, spese, deduzioni e detrazioni) e il patrimonio;
- ➔ *indiretti:* consumo, affari in quanto sono indici che rilevano disponibilità economica e quindi indirettamente capacità contributiva.
  Altro indice indiretto è il trasferimento di un bene la cui giustificazione costituzionale discende dall'assunto che ogni trasfeirmento implica disponibilità di ricchezza corrispondente al valore di contrattazione.

Minimo vitale: un reddito minimo non è indice di capacità contributiva, quindi non può essere tassato. Il tributo non deve intaccare i mezzi economici necessari per il soddisfacimento dei bisogni essenziali.
L'irpef ha una fascia minimale chiamata no tax area proprio per questi casi.
Massima misura: il tributo non può essere mai fissato ad un livello superiore alla capacità contributiva dimostrata dall'atto o dal fatto economico (no in italia, si in altri paesi come la germania se i tributi sono maggiori dell' 80% del reddito).
Non vi è, nella giurisprudenza costituzionale, alcuna indicazione del valore del limite massimo; rientra nella discrezionalità del legislatore fissare la misura del tributo e la corte può sindacarne le scelte solo sotto il profilo della assoluta arbitrarietà o irrazionalità delle norme.
Requisito di effettività: il fatto economico che viene tassato deve basarsi sy elementi reali, effettivi e non fittizi.
Esso richiede che le basi imponibili non includano componenti meramente nominali, che non tengono conto in alcun modo della svalutazione della moneta, neppure quando diviene molto elevata.