

# APPLICAZIONE DEI TRIBUTI: PROFILI GIURIDICI GENERALI E DENOMINATORI COMUNI

APPLICAZIONE DEI TRIBUTI: PROFILI GIURIDICI GENERALI E DENOMINATORI COMUNI.....	1
PRINCIPI GENERALI.....	2
Le fonti costituzionali.....	3
La capacità contributiva: art. 53 Cost. ....	4
Riserva di legge: art. 23 Cost. ....	7
Le fonti del diritto tributario e la riforma fiscale .....	14
Lo Statuto dei diritti del contribuente e il sistema delle garanzie .....	17
Fonti comunitarie.....	21
Efficacia delle norme nel tempo e nello spazio – profili generali.....	24
Le entrate dello Stato. Classificazione delle entrate pubbliche.....	30
La natura pubblicistica del diritto tributario come materia giuridica con oggetto economico.....	32
Natura pubblicistica del diritto tributario ed importanza dei concetti giuridici tratti dal diritto civile. ....	33
<b>schema di sintesi</b> .....	34
L'autoliquidazione dei tributi e il controllo amministrativo.....	34
Il sistema di applicazione dei principali tributi.....	34
Il sistema di applicazione dei principali tributi ; schema di sintesi.....	37
Vincolatezza e discrezionalità nella determinazione dei tributi.....	38
Le scelte di opportunità dell'amministrazione finanziaria. ....	41
Applicazione dei tributi: aspetti amministrativistici degli atti di imposizione (concetti introduttivi).....	42
Vizi dell'atto impositivo (mera irregolarità, nullità, inesistenza) .....	43
Attribuzione all'Ufficio dell'onere di provare i maggiori imponibili accertati.....	44
Imperatività degli atti impositivi e loro motivazione.....	45
Interpretazione e analogia nel diritto tributario.....	48
L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria: le circolari .....	48
Concetto di elusione .....	49
Differenza Elusione – Evasione.....	50
Simulazione, interposizione ed elusione.....	50
Norma antielusione generale .....	51
Schema generale sul sistema di applicazione dei tributi. Il sistema tributario e l'amministrazione .....	52
Le imposte sul patrimonio possono essere dirette (ICI, Abolita imposta Patrimonio Netto Imprese) o indirette (Imposta di registro). ....	53
Imposte reali e imposte personali .....	54
Imposte erariali e imposte locali .....	55
Imposte sui redditi (personalità dell'IRPEF, aliquote, deduzioni e detrazioni).....	56
Il meccanismo di determinazione complessiva dell'Irpef: passaggio dai redditi di categoria alla base imponibile e all'imposta .....	56
Imposte indirette (iva, registro, fabbricazione, ecc.).....	58

## PRINCIPI GENERALI

Il sistema tributario è costituito dal complesso dei tributi che sono in vigore, in un Paese, in un dato momento; esso regola i mezzi e le procedure per il reperimento delle risorse finanziarie necessarie al finanziamento della spesa pubblica in generale, ossia delle spese che lo Stato e gli Enti pubblici devono sostenere per poter svolgere le loro funzioni ed erogare servizi. Tutti i moderni sistemi tributari sono il risultato di una lunga evoluzione storica dell'imposizione tributaria e dei principi che concorrono alla sua definizione, strettamente dipendenti dall'ideologia politica e giuridica del concetto di Stato.

La Corte Costituzionale nella **sentenza del 26 giugno 1956, n. 6** ha definito i “principi generali” quali direttive di carattere generale che si possono desumere dalla connessione sistematica, dal coordinamento e dall'intima razionalità delle norme che concorrono a formare, in un dato momento storico, il tessuto dell'ordinamento giuridico. La dottrina, invece, ritiene i “principi generali dell'ordinamento” degli enunciati ampi che concorrono alla soluzione di problemi interpretativi (l'art. 12 delle disposizioni sulla legge in generale del Codice civile prevede che «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»).

Nel nostro ordinamento, disposizioni che hanno la valenza di principi generali, o che comunque si qualificano come tali, si rinvencono prima di tutto nella Costituzione, la quale si apre con l'enunciazione di alcuni principi definiti “fondamentali”. Nell'ambito della legislazione ordinaria sono numerosi i provvedimenti che autoqualificano “principi generali” le proprie disposizioni. Le funzioni che maggiormente si riscontrano nelle disposizioni che hanno il valore di principi generali sono senz'altro quella interpretativa e quella programmatica. Nel

caso specifico, la funzione interpretativa è anche riconosciuta dal nostro diritto positivo dall'art. 12 delle preleggi.

Nei moderni sistemi tributari coesistono imposte dirette, che in genere colpiscono il reddito globale del contribuente e imposte indirette, che colpiscono la produzione e soprattutto gli scambi dei beni.

La scelta del sistema impositivo (ovvero della tipologia dei tributi e delle relative modalità applicative) assume, quindi, rilievo soprattutto in relazione alla funzione sociale redistributiva svolta dallo Stato.

### **Le fonti costituzionali**

Nell'ordinamento italiano fonte primaria del diritto tributario è la **Costituzione**. Gli articoli fondamentali in materia tributaria sono:

- l'art. 23 che sancisce la riserva di legge in materia tributaria accogliendo un principio tipico dello Stato di diritto che è quello della “legalità delle imposte”;
- l'art. 53, secondo il quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità e il sistema è informato a criteri di progressività.

Altri principi in materia sono contenuti negli articoli 75 ( non è ammesso il referendum abrogativo), 81 ( con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese) e 119 ( demanda agli enti territoriali una autonomia finanziaria).

La proliferazione della normazione fiscale comporta una ridefinizione degli ambiti entro i quali va correttamente collocato il rapporto tra l'ordinamento tributario e la produzione normativa ai diversi livelli di governo che esercitano il potere legislativo, alla luce quindi anche delle disposizioni introdotte dal riformato Titolo V della Costituzione in tema di federalismo fiscale. In questa cornice, già complessa, si innestano esigenze di armonizzazione e problemi di compatibilità con la normativa comunitaria di settore, oltre che di rispetto dei numerosi accordi internazionali di natura fiscale.

Ciò spiega la difficoltà per gli operatori tributari di districarsi fra il continuo aggiornamento e la corretta interpretazione della disciplina fiscale. Questa delicata attività deve, tuttavia, riconoscere un filo conduttore comune che è ispirato ai principi fondamentali sanciti dalla Costituzione i quali svolgono comunque una funzione di garanzia del sistema ordinamentale e, almeno nel comune sentire e con riguardo alla gerarchia delle fonti, sono ancora espressione di valori fondamentali.

### **La capacità contributiva: art. 53 Cost.**

L'art. 53, primo comma, Cost. informa alla capacità contributiva il dovere di concorrere alle spese pubbliche. La Costituzione italiana definisce, dunque, il concorso alle spese pubbliche quale dovere di solidarietà. Al dovere di concorrere alle spese pubbliche da parte di tutti coloro che appartengono alla comunità statale corrisponde l'interesse della comunità di ottenere le risorse finanziarie necessarie per realizzare le finalità pubbliche, ossia l'interesse fiscale, economico e sociale. L'art. 2 Cost. precisa che è compito della Repubblica richiedere l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà, con la mediazione legislativa e costituendo, in modo complementare, la relativa competenza. In questo senso, la disposizione costituzionale assegna agli organi costituzionali e, in particolare, all'organo legislativo i poteri necessari a definire, attuare e garantire l'effettività del dovere tributario.

Il dovere di solidarietà implica che chiunque è tenuto a partecipare alle spese pubbliche, in relazione alla sua capacità economica, ma indipendentemente dai benefici che ne ritrae in termini di servizi pubblici.

La norma acquista anche un valore economico che, associato all'intento della progressività, si traduce nella possibilità di determinare attraverso i tributi una redistribuzione economica della ricchezza evitando, così, la discriminazione verticale delle stesse.

L'art. 53 copre anche il ruolo di garanzia costituzionale, in quanto collega il tributo ad un indice quale la capacità contributiva, che possiede un contenuto economico reale ed esprime la forza di garantire l'imputabilità di tale indice al contribuente sulla base di parametri economicamente valutabili «molteplici, come un patrimonio, un incremento patrimoniale (cioè un reddito), una spesa per consumi o investimenti, un atto giuridico economicamente valutabile (assicurazione, mutui, etc.), il ricevimento di un patrimonio per successione o donazione». La capacità contributiva esprime, dunque, un criterio di “giustizia fiscale” che discende dal collegamento fra l'art. 53 e l'art. 3 Cost. Del resto misurare la capacità contributiva globale di un individuo è talmente complesso da risultare irrealizzabile, e **tutti i sistemi tributari sottopongono a tassazione singole manifestazioni economiche**, o loro aggregati limitati. Anche i concetti di fondo di ricchezza (consumo, reddito etc.) hanno bisogno di essere giuridicamente specificati, con quelle valutazioni di semplicità, prevedibilità dei comportamenti (certezza delle regole), prevenzione di evasioni e frodi, omogeneità di trattamento di situazioni simili, ed altre scelte maggiormente condizionate da valutazioni concettuali, prima ancora che sociopolitiche.

Quanto precede spiega l'**esistenza**, di fronte a **ricchezze difficili da individuare e determinare, di criteri imposizione forfettaria**, come ad esempio il catasto.

Analoghe considerazioni valgono per le presunzioni prestabilite in via normativa, come accade per quelle relative all'accertamento di piccole imprese e lavoratori autonomi in base agli “**studi di settore o all'accertamento sintetico del reddito complessivo in base alla spesa**”; la Corte Costituzionale ha sempre dichiarato legittimi questi strumenti purchè fosse salvaguardata la prova contraria, non solo per rispettare la capacità contributiva, ma anche per salvaguardare il diritto di difesa del contribuente. Dunque, la disposizione in questione imbriglia la scelta discrezionale del legislatore imponendo l'effettivo collegamento della prestazione d'imposta al suo presupposto impositivo, ovvero il relativo indice di capacità contributiva. Spetta quindi alla Corte Costituzionale indagare sulla coerenza della struttura dei tributi rispetto al proprio oggetto economico, che costituisce il presupposto dell'imposizione.

Le finalità solidaristiche alla base dell'art. 53 emergono anche nel riferimento alla “ **progressività** ” (*il sistema tributario è imperniato a criteri di progressività*), consistente in un'imposizione proporzionalmente maggiore man mano che la base imponibile aumenta.

L'art. 53 Cost., al quale originariamente è stata assegnata una funzione programmatica, ha successivamente assunto un ruolo sostanziale senza tuttavia trovare mai piena applicazione. Il nostro ordinamento conosce infatti soltanto alcune imposte di carattere progressivo (tradizionalmente l'imposta sul reddito delle persone fisiche), ma tale condizione trova giustificazione nell'interpretazione giurisprudenziale.

Un concetto che la stessa Corte ha negli anni esplicitato discettando sul rapporto tra capacità contributiva e progressività, nel senso che l'universalità dell'imposizione presuppone il riconoscimento di un obbligo generale di concorrere alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva con riferimento al singolo tributo e non al complesso dell'imposizione fiscale.

In sostanza, la questione della capacità contributiva si riverbera sull'equità del sistema fiscale. La materia prevede una commistione tra l'aspetto economico e quello giuridico in quanto l'equità può essere di tipo orizzontale o verticale.

Infatti, l'art. 3 Cost. esprime, in buona sostanza, due distinti principi: uno di eguaglianza formale e l'altro di eguaglianza sostanziale.

Il primo si risolve in un divieto di trattamenti fiscali discriminatori non giustificati. Tale principio è formulato in termini generali – «tutti i cittadini [...] sono eguali davanti alla legge». Il concetto di eguaglianza sostanziale espresso dal secondo comma è diversamente funzionale alla promozione delle condizioni indispensabili per creare omogeneità nel godimento dei diritti e delle libertà sociali. Ne deriva che, quale espressione dell'art. 3 Cost., il principio della capacità contributiva si basa sulla razionalità e la coerenza dell'imposizione tributaria, in quanto la sua applicazione impone che nell'ambito del sistema tributario i tributi che lo

compongono realizzino razionalmente il riparto dei carichi pubblici in ragione della funzione distributiva e redistributiva dell'imposizione tributaria.

Tale teorizzazione spiega come il reddito sia diventato il parametro di riferimento per l'imposizione fiscale. Infatti, «l'imposta sul reddito sembrava in grado di introdurre una maggiore progressività e di evitare le distorsioni associate all'esistenza di un alto numero di imposte su beni diversi». La funzione redistributiva è realizzata, in primo luogo attraverso la scelta razionale degli indici di concorso ma, anche, per espressa previsione costituzionale, attraverso lo strumento della progressività (art. 53, secondo comma, Cost.). La progressività è il requisito che informa l'intero sistema tributario e, richiedendo che il concorso alle spese pubbliche sia ripartito fra i consociati in misura più che proporzionale, si collega direttamente all'art. 3, secondo comma, Cost.

### **Riserva di legge: art. 23 Cost.**

Il consenso all'imposizione tributaria costituisce uno dei principi di civiltà giuridica. La Costituzione, infatti, afferma l'imposizione tributaria come strumento di politica sociale e di redistribuzione del reddito.

L'art. 23 Cost. prevede che «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Si tratta di una riserva di legge relativa, dettata dalla necessità di evitare una illimitata discrezionalità degli organi statali governativi (sentenze n. 7 del 2001, n. 15 del 1998 e n. 111 del 1997) che, per le materie che ricadono nel suo ambito di applicazione, non tollera l'interpretazione analogica, ma permette l'interpretazione estensiva.

In tutti gli ordinamenti costituzionali la “riserva” di competenza al Parlamento in materia tributaria si configura come attribuzione alle assemblee rappresentative delle decisioni inerenti alla determinazione dei criteri di riparto dei carichi pubblici. Tale riserva esprime dunque, in via primaria, una garanzia formale diretta ad assicurare la definizione del dovere tributario. Infatti, la riserva di

legge tributaria nella ratio della Costituzione rappresenta lo strumento giuridico per la progressiva realizzazione del principio parlamentare, ossia del principio della “sovranità popolare” e del concetto di “legge in senso democratico”. Alla riserva parlamentare della materia tributaria di bilancio e penale si riconnette, e da essa deriva, il principio della supremazia della legge. Questi principi possono essere riassunti in un’unica formula, quella del “principio di legalità”, che si esprime in due particolari aspetti, quello della “preferenza” e quello della “riserva di legge”, realizzando l’esempio tipico del c.d. “stato legale”. L’art. 23 Cost. rappresenterebbe un’espressione del principio democratico già enunciato all’art. 15, che si realizza riservando ad un organo specifico, quello rappresentativo, la potestà esclusiva in materia di politica fiscale. Tali conclusioni si riferiscono ad un sistema giuridico sostanzialmente chiuso ed autonomo rispetto ai processi normativi esterni e, pertanto, meriterebbero una riconsiderazione che tenga conto delle evoluzioni intervenute nella mutata realtà giuridica. La legge ordinaria e gli atti aventi forza di legge non hanno il monopolio della produzione giuridica perché, come vedremo più avanti, numerose materie e funzioni sono state sottratte agli ordinamenti statali e trasferite alla competenza dell’ordinamento comunitario.

Da quanto premesso discendono inerzialmente anche altre importanti conclusioni. Segnatamente:

a. il potere impositivo costituisce manifestazione tipica delle prerogative e della volontà degli enti pubblici e, nel rispetto del principio della riserva di legge, non può essere trasferito o delegato a soggetti privati (nella specie, società di capitali) se non nei limiti della fase della riscossione. La determinazione dell'*an* e del *quantum* della pretesa fiscale, quale funzione fondamentale ed irrinunciabile dello Stato non è dunque suscettibile di essere delegata a soggetti non contemplati dall'ordinamento tributario, particolarmente se non sia possibile un controllo diretto del cittadino/contribuente sulla legittimità e sulla responsabilità – anche politica - delle scelte operate nell'ambito dell'esercizio delle pubbliche funzioni (Cass. civ.Sez. Unite, 8 aprile 2010, n. 8313);



b. l'ordinamento tributario, al pari dei principi costituzionali della riserva di legge e della capacità contributiva, è informato anche al principio generale secondo il quale gli strumenti giuridici (atti, negozi, contratti) a disposizione del contribuente non possono essere utilizzati per il perseguimento di finalità elusive o di evasione dell'obbligo di corrispondere le imposte dovute. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, assolvendo il relativo onere probatorio, è legittimata - nell'ambito tributario - a disconoscere l'efficacia di negozi o contratti ovvero a provvedere a riqualificarne il contenuto, anche rilevandone la natura simulatoria, mutando il regime fiscale ai medesimi applicabile (Cass. civ. Sez. V, 06/08/2008, n. 21170). L'istituto della riserva di legge comporta, per un verso, che la legge disciplini una determinata materia o determinati oggetti attribuiti alla sua competenza e, per l'altro, che fonti diverse non possano regolare l'una o gli altri. Il termine "legge" individua, in primo luogo, la legge ordinaria prevista dagli artt. 70 ss. della Costituzione. Più precisamente, tale atto costituisce lo strumento ideale, in ragione della composizione dell'organo e del procedimento di formazione.

La giurisprudenza costituzionale ha fin dall'inizio incluso nella nozione di "legge" prevista all'art. 23 Cost. anche gli atti normativi aventi forza di legge, quali i decreti legge (art. 77 Cost.) e i decreti legislativi (art. 76 Cost.) .

Per i decreti legge, particolarmente frequenti in materia tributaria, il requisito del garantismo è rispettato in quanto la necessaria presentazione alle Camere per la conversione subordina alla volontà del Parlamento la permanenza della disciplina posta con il decreto-legge. I decreti legge non convertiti cessano di avere efficacia sin dall'origine (*ex tunc*), ma i rapporti giuridici sorti in base al decreto non convertito possono essere regolamentati con legge in base all'art. 77 u.c. della Costituzione; tali rapporti vengono talvolta " fatti salvi " con una formula stereotipa estremamente ambigua.

Nel decreto legislativo, anch'esso emanato dal governo, l'intervento parlamentare avviene *a monte*, in quanto il parlamento approva una legge delega, che fissa principi

e criteri direttivi (art. 76 Cost.), cui dovrà attenersi il decreto delegato, redatto dal governo.

All'interno dei principi direttivi, fissati dal legislatore delegante, il governo dispone di notevoli margini di scelta politica per concretizzare le indicazioni, spesso molto generali, contenute nella delega.

Con decreto legislativo sono redatti anche i cosiddetti “ **testi unici** ”, con l'obiettivo di ordinare, unificare e razionalizzare disposizioni spesso contraddittorie, scarsamente sistematiche e collocate in leggi diverse. Avendo natura di ordinario decreto legislativo, il testo unico può contenere, salvo il rispetto della legge di delega, modificazioni innovative rispetto alla legislazione precedente. Dopo la riforma del 1973, che sostituì i tributi disciplinati dal precedente Testo Unico n.645 del 1958, il più significativo “testo unico” vigente (approvato con Dpr 917 del 1996) regola soltanto gli aspetti sostanziali delle imposte sui redditi (Irpef ed Ires).

Dottrina e giurisprudenza qualificano infatti la riserva di legge in materia di prestazioni imposte come “relativa”: solo gli elementi essenziali delle prestazioni imposte sono costituzionalmente riservati alla legge.

Va, tuttavia, evidenziato che il principio della riserva di legge è recessivo nell'ordinamento comunitario e nel diritto internazionale, nei quali le istanze democratiche, espresse attraverso la partecipazione dei rappresentanti dei cittadini alla formazione delle decisioni in materia tributaria, trovano un riconoscimento marginale.

Il processo di integrazione comunitaria, con l'attribuzione all'Unione europea di una parte delle competenze che la Costituzione riserva alle modalità previste di esercizio della sovranità popolare, ha sancito la fine del monopolio normativo del Parlamento (e dei Consigli regionali). Gli atti comunitari, infatti, quanto agli effetti sono equiparati alla legge interna e, anzi, prevalgono in caso di contrasto con quest'ultima. Quest'aspetto della produzione normativa ha profondamente segnato l'istituto della riserva di legge, che può essere soddisfatta sia da atti interni sia dal diritto comunitario. Sia la giurisprudenza costituzionale sia quella di legittimità ritengono

che gli atti comunitari dotati di efficacia diretta soddisfino le riserve (relative) di legge e, seppure implicitamente, che tali atti possano equipararsi a quelli dotati di “forza di legge”.

La base comune della “legalità tributaria”, in conclusione, esprime l’esigenza che siano stabiliti precisi parametri giuridici idonei a consentire la determinazione del dovere tributario, indipendentemente dal fatto che le regole giuridiche provengano da un organo rappresentativo.

A stretto rigore, e in adesione al contenuto lessicale dell’art. 23 Cost., l’istituzione della prestazione non deve avvenire per legge (in tal caso la riserva di legge sarebbe assoluta e non relativa) ma “in base” alla legge. Ciò significa che i principi sono stabiliti dalla legge, lasciando impregiudicata la possibilità all’esecutivo di introdurre norme di dettaglio attraverso i propri regolamenti.

Tra i punti costituzionali si richiama anche quello relativo alla nozione di “prestazione”.

Per prestazioni personali debbono intendersi il complesso di attività che implicano l’impiego di energie fisiche e intellettuali: la limitazione nella libera facoltà di scelta circa la loro destinazione deve poter avvenire solamente in base a disposizioni normative con forza di legge.

La prestazione patrimoniale è quella che determina una diminuzione della ricchezza del contribuente in conseguenza del pagamento di una somma di denaro o della riduzione imposta degli utili a lui spettanti. Esse posseggono due caratteri essenziali: la patrimonialità e l’imposizione autoritativa. In particolare le prestazioni imposte possono essere intese sia in senso formale, ossia imposte con un atto autoritativo (legge, regolamento o atto amministrativo) i cui effetti sono indipendenti dalla volontà del soggetto passivo, sia in senso sostanziale, ossia le prestazioni di natura non tributaria aventi funzione di corrispettivo (quando, per i caratteri e il regime giuridico dell’attività resa, sia pure su richiesta del privato, è prevalente l’elemento di imposizione).

Tra le prestazioni patrimoniali rientrano sicuramente le prestazioni tributarie, per la loro evidente incidenza economica sulla ricchezza presente nel patrimonio giuridico del soggetto tenuto al versamento dei tributi. Inoltre, nell'ambito delle stesse vanno considerate anche le prestazioni derivanti da contratto, che costituiscono corrispettivo di un servizio pubblico, e le prestazioni non tributarie ma riconducibili alla legge o a provvedimenti amministrativi (e, quindi, caratterizzate dal requisito della coattività).

Strettamente correlati al principio di legalità sono gli artt. 117 e 119 Cost. che guardano al necessario adeguamento al sistema giuridico comunitario e, al tempo stesso, gettano le basi per un impianto normativo interno plurilivello.

In particolare, al primo comma, l'art. 117 Cost. asserisce che il potere legislativo spetta allo Stato ed alle Regioni, nel rispetto però sia dei principi costituzionali sia dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Ciò comporta il riconoscimento del primato delle norme comunitarie, che possono essere di portata generale, obbligatorie in tutti i loro elementi e applicate direttamente negli Stati membri (come nel caso dei regolamenti comunitari) o che, pur essendo obbligatorie nel risultato, lasciano liberi gli Stati membri di recepirle (come nel caso delle direttive). Tra l'altro la prevalenza delle disposizioni comunitarie incontra un unico limite solo nei principi strutturali dell'impianto costituzionale e nei principi fondamentali della persona. Infatti una norma che non fosse compatibile con il diritto comunitario sarebbe inapplicabile e dunque la relativa questione di costituzionalità che fosse proposta prima di sciogliere quel dubbio sarebbe inammissibile per difetto di rilevanza. La Corte di giustizia ha affermato che il giudice nazionale incaricato di applicare le norme comunitarie ha l'obbligo di garantirne la piena e quindi immediata efficacia, disapplicando all'occorrenza qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale senza doverne chiedere previamente la rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale.

L'art. 119 Cost. statuisce, invece, che tutti gli enti del governo territoriale - vale a dire Regioni, Province e Comuni - sono dotati di piena autonomia finanziaria, sia di entrata che di spesa. In particolare tali enti possono disporre di tre tipi di risorse: tributi propri, compartecipazioni al gettito dei tributi erariali relativi al territorio di pertinenza e quote del fondo perequativo, che servono ad affrontare le esigenze dei territori dotati di una minore capacità fiscale per abitante.

L'ammontare di tali risorse è stabilito dalla legge di coordinamento della finanza pubblica e il sistema tributario così articolato deve finanziare le funzioni pubbliche assegnate ai predetti enti.

In altre parole, le norme statali interposte in materia di tributi «non proprie» delle Regioni fissano alla competenza legislativa regionale un limite duplice, di oggetto e di contenuto. Le leggi regionali possono disciplinare soltanto alcuni ambiti, nel rispetto di determinati parametri contenutistici e presupposti procedurali. Entro questi limiti il criterio della competenza opera in loro favore, nel senso che le fattispecie tributarie concrete debbono essere regolate attraverso l'applicazione delle specifiche norme regionali e non della normativa statale. Diversamente, se vengono violati i parametri contenutistici o i presupposti procedurali o se vengono disciplinati ambiti non attribuiti alla legislazione regionale, il conflitto fra norme regionali e statali non può essere risolto in favore delle prime e la legge regionale non può validamente derogare la legge statale.

L'art. 119 Cost. va letto in sintonia con l'art. 114, sotto il profilo strutturale, e con l'art. 117, secondo comma, che, attribuendo allo Stato in forma esclusiva la perequazione delle risorse finanziarie, aiuta a delineare il nuovo modello di articolazione del potere normativo prodotto dalla riforma del Titolo V. Tale schema di competenze legislative tributarie risulta fondato sull'equa ordinazione, sancita appunto dal citato art. 114 Cost., che di fatto ha introdotto un pluralismo istituzionale con livelli di differenziazione diffusa.

Allo stato, il riparto delle competenze legislative fra Stato e Regioni sembra ormai sufficientemente assestato, proprio in forza del consolidato e univoco orientamento espresso dalla giurisprudenza costituzionale.

Un dato interessante di questo indirizzo giurisprudenziale è la sopravvivenza di una potestà legislativa regionale di tipo sostanzialmente “attuativo-integrativo”, che pure, a seguito della riforma del Titolo V della parte II, non trova più un fondamento esplicito nella Costituzione, a causa della mutata formulazione degli art. 117 e 119 Cost.

Attualmente, dopo la revisione operata dalla legge costituzionale n. 3/2001, nell’art. 117 Cost. non figura più la previsione di una potestà legislativa regionale di tipo attuativo, ma piuttosto si dispone, nel sesto comma, che «la potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni», mentre l’art. 119 Cost. non contempla più (v. primo comma), per l’autonomia finanziaria di entrata e di spesa degli enti territoriali, la predeterminazione di forme e limiti da parte delle leggi statali, anche se prevede (al secondo comma) che tali enti «stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario ».

### **Le fonti del diritto tributario e la riforma fiscale**

L’attuale struttura del sistema tributario italiano deriva dalla prima radicale riforma del 1971 intervenuta per razionalizzare lo scoordinamento tra i molti tributi presenti nell’assetto normativo del momento che, oltre a risentire di un’impostazione inadeguata alla situazione economico-sociale che si era venuta a creare dopo gli eventi bellici, doveva attenersi ai principi della Costituzione e adeguarsi alle disposizioni della Comunità Europea. La riforma si poneva i seguenti obiettivi:

- adeguamento alla capacità contributiva;
- semplificazione del sistema attraverso la riduzione del numero delle imposte;
- contrasto all’evasione.

In ordine di tempo l'ultima riforma è quella prevista con la Legge 11 marzo 2014 n. 23 con la quale il Governo è stato delegato ad adottare provvedimenti legislativi per la riforma del sistema fiscale, al fine di introdurre maggiore equità e trasparenza. A tal fine sono stati approvati, tra gli altri, una serie di provvedimenti attuativi che hanno introdotto:

- misure per le semplificazioni fiscali e la dichiarazione dei redditi precompilata (decreto legislativo n 175 del 2014). In tale sede sono state previste norme per la semplificazione degli adempimenti fiscali , specialmente quelli che si ritengono superflui ai fini del controllo dell'accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria o comunque non conformi al principio di proporzionalità.

- misure in materia di certezza del diritto tra fisco e contribuenti ( decreto legislativo n 128 del 2015). Sono state previste disposizioni volte alla costruzione di un miglior rapporto tra fisco e contribuenti attraverso forme di comunicazione o cooperazione rafforzata. Le imprese di maggiore dimensioni dovranno costruire sistemi di controllo del rischio fiscale. E' previsto l'ampiamiento del tutoraggio dell'amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti, specialmente quelli di minore dimensioni, per favorire la *tax compliance*. Sono state riviste le disposizioni antielusive al fine di disciplinare il principio generale dell'abuso del diritto , inteso quale uso distorto di strumenti giuridici allo scopo di ottenere un risparmio d'imposta , ancorché tale condotta non sia in contrasto con alcuna specifica disposizione . L'abuso si configura quando lo scopo di ottenere indebiti vantaggi fiscali risulta come causa prevalente dell'operazione abusiva;

- misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario (decreto legislativo 24.09.2015, n. 156). Con dette disposizioni sono state ridefinite le tipologie di interpello e introdotto il termine di 90 giorni per quello ordinario. Inoltre, la tutela giurisdizionale del contribuente viene perseguita attraverso la razionalizzazione della conciliazione, estesa al giudizio di appello, e l'introduzione di strumenti per garantire più efficienza nella giustizia tributaria, in un'ottica di deflazione del contenzioso ( vedi circolare 38/2015 dell'Agenzia delle Entrate);

■ misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione (decreto legislativo 24.09.2015, n. 159). La principale novità riguarda la previsione di una norma volta ad agevolare i contribuenti che sono in difficoltà per il pagamento dei debiti fiscali;

■ misure per la revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali (decreto legislativo 24.09.2015, n.157);

■ misure per la revisione del sistema sanzionatorio (decreto legislativo 24.09.2015, n. 158) La norma prevede interventi che riequilibrano la sproporzione esistente tra la misura della pena afflittiva e la gravità della violazione, in ossequio al principio di proporzionalità . Sono, inoltre, previste una più puntuale definizione delle fattispecie di elusione ed evasione e delle relative conseguenze sanzionatorie;

■ stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale (decreto legislativo 24.09.2015, n. 160). Al fine di proseguire il contrasto all'evasione e all'elusione e il riordino dei fenomeni di erosione fiscale (c.d. *tax expenditures*), nelle procedure di bilancio sono stati inseriti un Rapporto in materia di evasione fiscale e un Rapporto sulle spese fiscali . Inoltre, è stata prevista la revisione delle agevolazioni fiscali ogni cinque anni: una sorta di tagliando, al termine del quale il legislatore ne potrà decidere l'eliminazione, la modifica o la conferma in base ai loro concreti effetti finanziari, alle finalità per le quali erano state istituite e alle previsioni di spesa. Le maggiori entrate derivanti dalla eliminazione o modifica delle spese agevolazioni fiscali e dal contrasto all'evasione fiscale e contributiva e dal miglioramento dell'adempimento spontaneo confluiranno nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale;

■ misure in materia di internazionalizzazione dei soggetti economici operanti in Italia (Dlgs n. 147/2015) che contiene alcune misure volte a ridurre le incertezze nella determinazione del reddito e della produzione netta le operazioni al fine di favorire la stabilizzazione delle imprese.



## Lo Statuto dei diritti del contribuente e il sistema delle garanzie

La legge 27 luglio 2000, n. 212 recante “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente” è composta complessivamente da n. 21 articoli che possono essere distinti in tre categorie:

1. principi generali sulla normazione, contemplati nei primi quattro articoli della legge;
2. principi di tipo più spiccatamente procedimentale, che regolano nel dettaglio importanti aspetti del rapporto tra cittadino-contribuente e Amministrazione finanziaria,
3. disposizioni che concernono il coordinamento normativo, la copertura finanziaria e l'entrata in vigore.

È opportuno sottolineare come lo Statuto dei diritti del contribuente pur introdotto con una norma di legge ordinaria ha assunto un valore interpretativo piuttosto importante **all'interno** del sistema tributario. La giurisprudenza riconosce ormai in via unanime che qualsiasi dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dallo Statuto, deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari, cui la legislazione tributaria - pur se antecedente - deve essere adeguata.

Lo Statuto contiene una disciplina tributaria di principi sulla normazione e di disposizioni di carattere procedimentale diretta ad agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria.

L'art. 1 dello Statuto dispone al suo primo comma che «le disposizioni della presente legge, in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali». La disposizione contenuta nell'art. 1, comma 1, dello Statuto ha una grande importanza, se non su quello prettamente giuridico, sul piano politico, nel senso che tutti i principi contenuti nello Statuto, per volontà del

legislatore, devono essere considerati norme programmatiche e quindi di indirizzo della futura attività legislativa. Per la prima volta, infatti, si è voluta dettare una disciplina di carattere generale e di ampio respiro in un campo del diritto, quello tributario, caratterizzato da una normativa settoriale e molto tecnica. L'art. 2 della L. 212/2000 detta alcune regole di tecnica legislativa che devono essere osservate nella predisposizione di testi normativi in materia fiscale. Come indica la rubrica dello stesso articolo, queste disposizioni sono rivolte ad assicurare la chiarezza e la trasparenza delle disposizioni tributarie e sono applicabili sia alle leggi ordinarie che agli altri atti con forza di legge cioè i decreti legge e i decreti legislativi. Non c'è ragione di escluderli, anche perché in materia fiscale il ricorso a questi atti normativi è molto frequente.

Inoltre, l'art. 2 dello Statuto prevede che, nel titolo della legge e nella rubrica delle partizioni interne, sia indicato l'oggetto delle disposizioni al fine di migliorare la chiarezza dell'intero testo e semplificare la ricerca delle singole norme. Si prevede, inoltre, il divieto di inserire disposizioni legislative fiscali all'interno di provvedimenti che non disciplinano la materia tributaria, per esempio i cosiddetti provvedimenti omnibus, cioè quei provvedimenti che non hanno uno specifico oggetto tributario e che raccolgono disposizioni relative ad una pluralità di argomenti. Infine, nel caso di provvedimenti che contengono numerosi rinvii a disposizioni normative vigenti, è necessario indicare in modo sintetico il contenuto della disposizione alla quale si rinvia.

Il legislatore dello Statuto ha previsto tassative norme volte a garantire anche la stabilità della legislazione fiscale contro l'abuso del ricorso ai decreti legge.

Una caratteristica della produzione normativa fiscale è rappresentata proprio dal fatto che il legislatore ricorre con frequenza all'utilizzo di decreti legge e decreti legislativi. Mentre i decreti legislativi sono emanati dal Governo su delega discrezionale del Parlamento, in quanto la Costituzione non stabilisce i casi in cui questa delega può avvenire, ma solo il contenuto che deve avere, il decreto-legge è un

atto autonomo del Governo che subisce un controllo dal Parlamento soltanto dopo la sua entrata in vigore e per il quale la legge prevede limiti ben precisi.

L'utilizzo del decreto-legge ha conosciuto, però, e non solo in materia tributaria, una espansione del tutto patologica, giustificata probabilmente dalla difficoltà di trovare maggioranze stabili in Parlamento. Sul punto sono intervenuti sia la Corte Costituzionale, richiamando il Governo al rispetto dei presupposti previsti dalla Costituzione, sia il legislatore che, con l'art. 15 della legge 23 agosto 1988, n. 400 ha dettato alcuni fondamentali principi circa l'utilizzo del decreto-legge in parte già ricavabili dall'art. 77 Cost. In questo senso è intervenuto anche lo Statuto del contribuente che, con l'art. 4, vieta la possibilità di disporre nuovi tributi con decreto-legge.

In tal modo si provvede ad integrare la disposizione dell'art. 77 Cost. prevedendo, limitatamente alla materia fiscale, ulteriori limiti circa l'utilizzo di questo atto normativo con forza di legge. L'introduzione dell'art. 4 appare quindi di grande utilità istituzionale, riconoscendo al solo Parlamento la possibilità di introdurre nuovi tributi. Va, tuttavia, precisato che la norma non significa che il legislatore, nello specifico, non possa ricorrere anche al decreto-legge, ma che possa farvi ricorso a condizione che esso sia reso necessario dalla riscontrata e comprovata ricorrenza di una situazione eccezionale che consenta di derogare al principio generale (contenuto nell'art. 4 dello Statuto).

In passato, l'operatività in materia tributaria della **compensazione** fu esclusa dalla dottrina e dalla giurisprudenza sulla base di considerazioni legate al carattere indisponibile del credito tributario ovvero all'impignorabilità per natura dei crediti derivanti da rapporti di diritto pubblico quali quelli tributari.

Lo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 8, rubricato "Tutela della integrità patrimoniale", ha disposto, al comma 1, che «l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione», generalizzando così l'istituto a tutto il diritto tributario: un contenuto ancora una volta fortemente innovativo, come è comprovato anche dal comma 2 per il quale è ammissibile «l'accollo del debito di imposta altrui».

Il diritto a conoscere le **conseguenze fiscali** delle proprie azioni è una specificazione del diritto ad essere informati e impegna l'amministrazione finanziaria a rendere noti gli adempimenti che conseguono ad una determinata operazione, per consentire, all'interessato, di valutarne l'impatto sulla propria vita privata o d'affari.

L'apprezzabile tentativo di estendere l'angusto ambito oggettivo di applicazione delle norme già vigenti in materia di interpello ha trovato concreta attuazione nello Statuto dei diritti del contribuente che lo ha espressamente disciplinato all'art. 11.

**L'interpello** è l'istituto attraverso il quale «ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro novanta giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse».

Completa il sistema delle garanzie la disciplina riguardante l'istituzione e le funzioni del **garante del contribuente** contenuta nell'art. 13 dello Statuto. A differenza di altre autorità cosiddette "indipendenti", previste in altri ambiti (garante della privacy, della concorrenza, delle telecomunicazioni), l'ufficio del garante del contribuente non opera a livello unico nazionale, ma ha la propria sede in ogni regione (e nelle province autonome di Trento e di Bolzano), presso la sedi della direzione regionale delle entrate (o delle province autonome) al fine di rendere il nuovo ufficio più vicino al contribuente.

Senza entrare nel dettaglio della composizione dell'organo, della durata dell'incarico e della qualificazione e professionalità del garante, è importante sottolineare che dalla lettura dell'art. 13 emerge chiaramente che i poteri, seppure ampi (importante è soprattutto lo stimolo all'adozione delle procedure di autotutela), consistono soprattutto nella segnalazione e nella denuncia di disfunzioni e di irregolarità, non giungendo alla sostituzione degli uffici nell'adozione degli atti di propria competenza ovvero nella rimozione degli atti che si assumono viziati. Nell'art. 6 dello Statuto sono contestualmente disciplinate la conoscenza degli atti e la semplificazione. Quanto alla seconda, il comma 4 impone nuove

specifiche incombenze agli uffici finanziari al fine di non aggravare gli adempimenti del contribuente destinatario di un atto. Non possono, pertanto, essere richiesti documenti e informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente.

### **Fonti comunitarie**

L'inserimento dell'Italia in sistemi economici largamente sovranazionali, e l'esistenza di organizzazioni internazionali, come l'Unione Europea, condizionano sotto vari profili le scelte di politica tributaria. Come si è già anticipato, il processo decisionale comunitario dipende dalla “base giuridica” stabilita dai trattati per i diversi settori materiali. Il bilancio comunitario è finanziato attraverso “risorse proprie” (art. 269 del Trattato Ce).

Nonostante la particolare enfasi che suscita questa previsione normativa, solo una quota decisamente modesta e marginale delle spese dell'Unione europea è coperta effettivamente da “risorse proprie”, nella specie dai dazi doganali e dai prelievi agricoli. La quota residua di tali spese, in rapporto decisamente prevalente, è finanziata dai trasferimenti da parte degli Stati membri in proporzione a valori “teorici” dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e al prodotto nazionale lordo (PNL). Il bilancio comunitario, diversamente da quelli statali, non è quindi composto da entrate di natura tributaria bensì, sul modello delle organizzazioni internazionali, prevalentemente da trasferimenti e finanziamenti degli Stati membri.

Diversamente, nell'ordinamento comunitario la politica fiscale comunitaria è funzionale al perseguimento degli obiettivi comunitari, ossia alla costituzione ed al funzionamento del mercato interno, uno spazio caratterizzato da libertà di movimento e di concorrenza, nonché alla realizzazione delle altre politiche o azioni comunitarie (ad es. la politica ambientale).

La procedura di approvazione del bilancio comunitario è piuttosto complessa e farraginoso, risultato di una lunga evoluzione normativa che ha prodotto, in

questo ambito, un significativo aumento dei poteri del Parlamento europeo. Ai sensi dell'art. 272, par. 3, del Trattato Ce, il procedimento di approvazione del bilancio comunitario ha inizio con la deliberazione del Consiglio a maggioranza qualificata del progetto redatto dalla Commissione europea. Tale progetto è quindi trasmesso al Parlamento europeo che può approvarlo, proporre emendamenti o respingerlo interamente. I poteri del Parlamento si distinguono in ragione della tipologia della spesa. Se le modifiche proposte dal Parlamento europeo riguardano le spese obbligatorie (ovverosia «le spese derivanti obbligatoriamente dal trattato o dagli atti adottati a sua norma» (art. 272, par. 4), la decisione finale spetta al Consiglio. Nel caso di spese non obbligatorie, diversamente, la deliberazione finale è attribuita al Parlamento. La distinzione fra spese obbligatorie e spese non obbligatorie risiederebbe, secondo alcuni, nella necessità della legittimazione democratica delle spese .

Le spese obbligatorie, in quando derivanti direttamente dal Trattato Ce, avrebbero trovato legittimazione democratica nel processo di ratifica del Trattato. Si tratterebbe, quindi, di una legittimazione non comunitaria ma nazionale e, di conseguenza, indiretta. Le spese non obbligatorie, diversamente, riceverebbero legittimazione democratica proprio dall'intervento del Parlamento europeo.

Il trattato istitutivo delle comunità europee vieta le imposte doganali, ed ogni altro tributo indiretto ad effetto equivalente, come pure ogni tributo generale sui consumi, che sarebbe lesivo dell'esclusività dell'imposta sul valore aggiunto. Anche per le imposte sui redditi, che non sono esplicitamente previste dai trattati delle Comunità Europee, sussistono i divieti di discriminazioni in grado di alterare le libertà di circolazione delle persone, dei capitali e dei servizi all'interno delle Comunità.

Sono vietati anche gli “aiuti di stato”, agevolazioni in grado di condizionare la neutralità nell'allocazione degli investimenti all'interno dell'Unione Europea; tanto è vero che molte agevolazioni fiscali, prime tra tutte quelle territoriali sono spesso soggette a censure da parte degli organi dell'Unione Europea. Al riguardo appare

opportuno richiamare la compatibilità tra principi costituzionali sull'emanazione di norme legislative, e fonti normative comunitarie. Dopo qualche iniziale incertezza, la Corte Costituzionale ha ritenuto che l'art. 11 della Costituzione, consentendo “ limitazioni di sovranità necessarie a un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia tra le nazioni ”, ammettesse, in virtù della legge di adesione all'Unione Europea, la diretta applicazione nel nostro ordinamento di normative comunitarie, in deroga al diritto interno.

L'appartenenza alle comunità non interferisce però sulle combinazioni tra spese e tributi che ciascuno Stato decide di scegliere. Possono quindi appartenere alla Comunità sia stati con poche imposte, pochi servizi pubblici e relativamente più “mercato” (relativamente “liberisti”), sia stati con più imposte, più servizi pubblici e quindi meno mercato (relativamente “socialdemocratici”); nello spirito di libera circolazione cui è improntata la Comunità, questi due modelli competeranno in relazione alla maggiore efficienza in concreto raggiunta da ciascuno. La Comunità vuole evitare che le imposte distorcano il mercato, favorendo merci o industrie residenti rispetto agli stranieri, o attirando investimenti stranieri con regimi di favore. Le scelte di politica tributaria degli stati aderenti alle Comunità Europee sono pertanto condizionate dagli atti normativi emessi dalle medesime e che, direttamente o indirettamente, sono efficaci nei paesi membri.

**I regolamenti comunitari** sono atti delle Comunità, **direttamente esecutivi nel nostro ordinamento**, indipendentemente da un recepimento da parte delle singole legislazioni nazionali; questa diretta esecutività pone problemi molto delicati, che hanno indotto a limitare l'utilizzo dei regolamenti a settori dove è maggiore il grado di internazionalizzazione, come quello doganale e dei traffici comunitari.

**Le direttive Europee**, a differenza dei regolamenti, **non hanno efficacia diretta** negli ordinamenti nazionali, essendo destinate agli organi legislativi dei singoli stati, che devono recepirle negli ordinamenti nazionali, spesso con significativi margini di discrezionalità per effettuare tale recezione. Quando però le direttive sono **sufficientemente dettagliate**, incondizionate (nel senso di non lasciare margini di

discrezionalità al legislatore nazionale) ed è scaduto inutilmente il termine previsto per il relativo recepimento, la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione, avallata dai giudici nazionali, ha reagito all'inadempimento dei singoli stati affermando la diretta applicabilità, in tali casi, delle direttive negli ordinamenti interni.

E' ormai affermato, dalla giurisprudenza interna e comunitaria, l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare il diritto interno in contrasto con le suddette disposizioni comunitarie. Ove non sia chiaro se questo contrasto sussista, il giudice nazionale dovrà trasmettere gli atti del processo alla Corte di Giustizia delle Comunità Europee, che si pronuncerà in proposito.

**Le convenzioni internazionali in materia tributaria** (esempio tipico quelle destinate ad evitare le doppie imposizioni sui redditi) non comportano alcuna eccezione all'attribuzione allo Stato della potestà normativa tributaria, in quanto l'efficacia nel nostro ordinamento di tali convenzioni si fonda su un **provvedimento legislativo di ratifica**, non distinguendosi quindi dagli altri atti aventi forza di legge. La prevalenza delle disposizioni convenzionali sulle regole impositive ordinarie si basa quindi sul principio di specialità, per il carattere derogatorio assunto da tali atti rispetto alla disciplina generale.

### **Efficacia delle norme nel tempo e nello spazio – profili generali**

Le norme tributarie contenute sia in leggi che in regolamenti, al pari di qualunque altra norma giuridica, sono sottoposte alla disciplina generale dettata dal nostro ordinamento in tema di efficacia.

Il concetto di efficacia, che la dottrina e la giurisprudenza distinguono dal concetto di validità, attiene agli effetti prodotti dalla norma in un determinato ambito spaziale (si parlerà in questo caso di efficacia nello spazio) o in un determinato ambito temporale (cioè di efficacia nel tempo).



**Efficacia delle norme nello spazio:** con riferimento all'ambito di efficacia c.d. spaziale, la regola è che il diritto si applica all'intero territorio dello Stato in cui è destinato a operare: si parla a questo proposito di norme generali. Non mancano però le eccezioni, nel senso che alcune norme giuridiche esplicano la loro efficacia limitatamente a una parte del territorio nazionale: è il caso, per esempio, delle disposizioni concernenti le zone archeologiche, applicabili soltanto a queste aree; si parla allora di norme locali. Vi sono poi delle situazioni alle quali possono essere interessate le norme giuridiche di due o più Stati: si pensi a Tizio, italiano, che sposa una francese, o a Caio, anch'egli italiano, che acquista un terreno in Austria. Da ciò l'esigenza di stabilire qual'è l'ordinamento giuridico al quale riferirsi in casi del genere. La materia è disciplinata dall'art. 16 delle preleggi, dalla L. 31/5/1995, n. 218, intervenuta a ridisegnare la materia, e, per le obbligazioni nascenti da contratto, dalla Convenzione di Roma del 19/6/1980; trattasi di norme tecnicamente indicate come di **diritto internazionale privato**, vale a dire norme di diritto privato volte a regolare rapporti giuridici internazionali; poiché la casistica è piuttosto ampia, ci limitiamo ad accennare ad alcune delle situazioni più ricorrenti. Per quanto riguarda, per esempio, la proprietà, questa è disciplinata dalla legge del luogo in cui si trovano le cose che ne costituiscono l'oggetto. Per quanto attiene, invece, alla successione a causa di morte, questa è disciplinata dalla legge dello Stato di cui era cittadino, al momento della morte, la persona della cui successione si tratta, indipendentemente dal Paese in cui si trovano i beni che ne costituiscono l'oggetto. I rapporti fra coniugi di diversa cittadinanza sono regolati dalla legge dello Stato in cui la vita matrimoniale è prevalentemente localizzata (per i rapporti patrimoniali i coniugi possono derogare per iscritto a questo criterio), mentre i rapporti fra genitori e figli sono regolati dalla legge nazionale del figlio.

L'esemplificazione sopra riportata è sufficiente a chiarire che il Legislatore ha seguito, a seconda delle circostanze, due diversi criteri: quello della **territorialità**, nei casi in cui ha preso come punto di riferimento il luogo, e quello della **cittadinanza** nei casi in cui ha preso a riferimento la persona e la relativa cittadinanza. Laddove,

però, viene data al privato la possibilità di derogare ai criteri suddetti -come nel caso già visto dei rapporti patrimoniali fra coniugi, ma ciò vale anche per i contratti-, ne scatta un terzo: quello **dell'autonomia della volontà**, con i soggetti ammessi a scegliere la legge con la quale disciplinare un determinato rapporto giuridico. Dall'esemplificazione suddetta consegue anche che ci sono situazioni la cui disciplina viene dal diritto italiano demandata al diritto di un altro Stato, configurandosi quello che viene tecnicamente indicato come rinvio.

È opportuno, poi, precisare che ci sono delle leggi che si applicano a tutti coloro che si trovano nel territorio dello Stato, cittadini o stranieri che siano: fra queste le leggi penali, quelle di pubblica sicurezza, quelle sulla circolazione stradale. Ricordiamo infine che, per quanto riguarda i diritti civili, ossia l'insieme delle libertà riconosciute al cittadino (per es. libertà di riunione, di culto, di manifestazione del pensiero), essi vengono riconosciuti anche allo straniero, a patto, però, che lo Stato al quale egli appartiene faccia altrettanto con i cittadini italiani: ciò che si dice reciprocità.

Per quanto concerne, **l'efficacia delle norme nel tempo**, lo Statuto del contribuente dedica un intero articolo alla formulazione di principi generali in materia di efficacia temporale delle disposizioni tributarie.

Con il concetto di “efficacia delle norme nel tempo” ci si riferisce tradizionalmente ad una serie di problemi che riguardano il momento di inizio dell'obbligatorietà della norma, il momento di cessazione e l'individuazione dei rapporti giuridici ai quali la norma si applica nei periodi di tempo che intercorre fra i due momenti indicati. L'art. 3 dello Statuto si limita a prendere in considerazione solo il momento iniziale dell'efficacia con una particolare attenzione al possibile effetto retroattivo.

L'art. 73, primo comma, della Costituzione prevede che «le leggi sono pubblicate subito dopo la promulgazione ed entrano in vigore il quindicesimo giorno successivo alla loro pubblicazione, salvo che le leggi stesse stabiliscano un termine diverso».

L'art. 10 delle disposizioni sulla legge in generale prevede che «le leggi e i regolamenti divengono obbligatori nel quindicesimo giorno successivo a quello della

loro pubblicazione, salvo che sia altrimenti disposto». Queste due disposizioni prevedono quindi che il periodo della “vacatio legis”, cioè il lasso di tempo che intercorre fra la pubblicazione e l’entrata in vigore della disposizione normativa, è, nella normalità dei casi, di quindici giorni. Le leggi, però, possono modificare tale termine, riducendolo fino a far coincidere la pubblicazione con l’entrata in vigore, o prolungandolo a discrezione del legislatore.

Il Codice civile inoltre si preoccupa di disciplinare il caso particolare nel quale una disposizione produca effetti giuridici non solo per il futuro ma anche per il passato; si parla in questi casi di retroattività. Infatti l’art. 11, primo comma, delle preleggi stabilisce che «la legge non dispone che per l’avvenire: essa non ha effetto retroattivo». Ciò significa che, di regola, il legislatore non può fissare anticipatamente il termine di inizio dell’efficacia della norma rispetto al momento di pubblicazione dell’atto. L’art. 11, però, rappresenta una norma contenuta in una legge ordinaria, qual è il Codice civile, e quindi non può vincolare il legislatore al suo completo rispetto.

L’unica norma che può limitare l’effetto retroattivo deve essere una norma costituzionale, come accade all’interno della materia penale grazie a quanto disposto dall’art. 25 Cost. secondo cui «nessuno può essere punito se non in forza di una legge entrata in vigore prima del fatto commesso». Questa disposizione è certamente applicabile anche alla materia tributaria ma con specifico riferimento al sistema sanzionatorio tributario.

L’art. 11 non è assolutamente in grado di vincolare l’attività del legislatore e per rendersene conto basta osservare la prassi applicativa seguita nell’ultimo cinquantennio durante il quale si è assistito alla proliferazione di norme tributarie retroattive con lo scopo di portare a tassazione una ricchezza manifestatasi anche dieci anni prima dell’entrata in vigore della norma.

Con la disposizione contenuta nell’art. 3, comma 1, dello Statuto, norma di evidente carattere programmatico e di indirizzo per la futura attività normativa, il legislatore

ha voluto tutelare il legittimo affidamento del contribuente, riaffermando, in termini impliciti, il principio generale della certezza del diritto.

Sempre l'art. 3, comma 1, contiene un'ulteriore disposizione di indubbio interesse poiché si prevede che per i tributi periodici, di norma quelli computati ad anno solare, le modifiche produrranno effetti solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso nel momento in cui la modifica è approvata. L'art. 3, comma 2, prevede che i nuovi adempimenti a carico del contribuente produrranno effetti soltanto dopo 60 giorni dalla loro approvazione, lasso di tempo idoneo a garantire al contribuente una piena conoscenza delle modifiche e a porlo nelle condizioni di adempiere nel pieno rispetto della nuova normativa. Infine, il comma 3 dell'art. 3 dello Statuto vieta espressamente al legislatore di prorogare i termini di decadenza e di prescrizione degli accertamenti.

È necessario prima di tutto chiarire la distinzione tra prescrizione e decadenza. La decadenza rappresenta un termine previsto dalla legge entro il quale deve essere esercitato un potere; nel caso di specie, il potere di emissione da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'avviso di accertamento o dell'iscrizione a ruolo. La prescrizione, invece, rappresenta un fenomeno di estinzione di un diritto a seguito del suo mancato esercizio; in questo caso il diritto è rappresentato dal credito dell'Amministrazione nei confronti del contribuente. Quindi la decadenza riguarda la potestà impositiva, la prescrizione l'esercizio del diritto di credito già sorto.

Va, tuttavia, considerato il consolidato insegnamento della Corte Costituzionale per la quale l'irretroattività in sé «costituisce un principio generale del nostro ordinamento (art. 11 preleggi) e, se pur non elevato, fuori della materia penale, a dignità costituzionale (art. 25, secondo comma, Cost.), rappresenta pur sempre una regola cui, salva un'effettiva causa giustificatrice, il legislatore deve ragionevolmente attenersi, in quanto la certezza costituisce un indubbio cardine della civile convivenza e della tranquillità dei cittadini» .

«Sicché», afferma la Consulta, «il legislatore ordinario, nel rispetto di tale limite, può emanare norme retroattive purché esse trovino adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori e interessi costituzionalmente protetti così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti» .

Pertanto, l'intento garantista si esprime, come detto sopra, attraverso la drastica riduzione della possibilità di adottare norme interpretative in materia tributaria (art. 1, comma 2) e la previsione (art. 3) di quattro prescrizioni in relazione all'efficacia temporale delle norme:

1. le disposizioni tributarie non possono avere effetto retroattivo;
2. relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte 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;
3. le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti;
4. i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati.

Per quanto riguarda, invece, **la cessazione degli effetti giuridici delle norme di legge** i casi più comuni sono quelli della **abrogazione, della deroga e della regolamentazione dell'intera materia**.

Si parla di **abrogazione** quando cessano gli effetti giuridici di una norma in quanto incompatibile con una norma di pari grado e successiva nel tempo. Può essere espressa o tacita a seconda che la norma posteriore indichi o meno al norma anteriore incompatibile.

**La deroga**, invece, si ha quando una norma successiva, con un ambito applicativo più ristretto, contrasta con una precedente. Relativamente a quell'ambito applicativo produrrà effetti la norma successiva e quindi la precedente verrà derogata.

Infine si ha **cessazione dell'efficacia** di una legge per **regolamentazione dell'intera materia** quando una nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore, che, quindi, perderà effetto. Se il contrasto riguarda, invece, norme di grado differente non ci sarà abrogazione o deroga ma illegittimità.

Un ultimo caso, particolare ma molto diffuso nel diritto tributario, è quello del cosiddetto **termine finale**. E' il legislatore che decide quando la norma debba cessare di produrre effetti, quindi questo non deriva dal contrasto con una norma successiva. Un esempio in questo senso lo troviamo nelle leggi che contengono regimi agevolativi.

### **Le entrate dello Stato. Classificazione delle entrate pubbliche.**

Le entrate pubbliche sono costituite da mezzi finanziari che lo Stato e gli altri enti pubblici si procurano per far fronte alle spese pubbliche. Esse si distinguono sotto il profilo economico in:

**Entrate originarie**, che provengono dal patrimonio dello Stato e degli altri enti pubblici o dalla loro attività economica attraverso le Imprese pubbliche;

**Entrate derivate**, che scaturiscono dal prelievo coattivo di ricchezza (pagamento dei tributi) da parte dello Stato nei confronti dei privati.

Le entrate originarie sono generalmente rappresentate dal “corrispettivo”, cioè il prezzo che lo Stato percepisce, al pari di un imprenditore privato, dalla gestione del proprio patrimonio o dalla vendita dei beni prodotti dalle imprese pubbliche.

Le entrate derivate sono, invece, delle prestazioni patrimoniali obbligatorie, previste e disciplinate dalla legge, dovute da tutti i cittadini per provvedere ai fini di pubblico interesse. Rientrano in questa categoria le imposte, le tasse e i contributi.

Il **tributo** è un prelievo coattivo di ricchezza operato dallo Stato, da un ente pubblico o da un'altra pubblica amministrazione, ai fini dell' espressione dell'esercizio della

potestà impositiva di un ente sovrano. In Italia i tributi, tenendo conto della loro funzione acquisitiva, si classificano in: imposte, tasse contributi.

L'*imposta* è operata per il finanziamento di spesa pubblica destinata al soddisfacimento di bisogni pubblici indivisibili come, secondo la dottrina classica, la difesa dello Stato, la giustizia e l'ordine pubblico.

La *tassa* è operata per il finanziamento di spesa pubblica destinata al soddisfacimento di bisogni pubblici divisibili prestati su domanda, come ad es. l'istruzione (tassa universitaria) o la sanità (ticket sanitario). Essa è ispirata al principio economico del beneficio e ha natura sinallagmatica (do ut des). Solitamente la tassa non copre per intero il costo del servizio pubblico, che quindi viene in parte finanziato da imposte.

Il *contributo* è operato per il finanziamento di spesa pubblica destinata al soddisfacimento di bisogni pubblici divisibili non prestati su domanda (es. contributi di urbanizzazione). È una categoria sulla cui esistenza non vi è accordo in dottrina: secondo parte di essa è possibile ricondurlo alla tassa (es. contributo di utenza stradale), in quanto dovuto per uno specifico servizio, o all'imposta (contributo al servizio sanitario nazionale). Il suo importo tende a coprire o ha relazione con il costo del servizio (contributi di bonifica). A differenza della tassa, che si applica quando si richiede un servizio, il contributo può essere attivato dall'Ente Pubblico per coloro che ricadono nell'ambito della prestazione di un determinato servizio.

Ad essi si aggiungono i **monopoli fiscali**; essi comportano un'entrata pubblica in quanto, per disposizione di legge, la commercializzazione di un certo bene è riservata allo Stato, in modo che esso possa trarne una fonte di finanziamento. Esempi: tabacchi, lotto.

## **La natura pubblicistica del diritto tributario come materia giuridica con oggetto economico**

Il prelievo dei tributi costituisce una manifestazione di sovranità, dello Stato o degli enti locali, senza che il singolo contribuente riceva in cambio una specifica contropartita (si tratta di una sovranità da esercitarsi in modo democratico, trasparente e collaborativo -vedasi tra l'altro lo statuto del contribuente) .

Per questo motivo il diritto tributario si colloca all'interno del diritto pubblico, e in particolare delle disciplina amministrativistiche. **Da questa collocazione "pubblicistica" del diritto tributario discendono i seguenti punti fermi:**

- I soggetti preposti al controllo tributario agiscono come autorità amministrative; agendo come autorità amministrative, gli uffici finanziari emettono atti imperativi, autoritativi, che il contribuente ha l'onere di impugnare, e che in caso di mancata impugnazione divengono definitivi ;
- I soggetti preposti al controllo tributario possono esercitare poteri inquisitori, perquisizioni presso il contribuente e terzi, etc..
- Possono redigere atti di fede pubblica, in cui le circostanze materiali da essi descritte fanno prova fino a querela di falso (processi verbali di constatazione, poteri istruttori e controlli, ma ad esempio anche *relate di notifica* di atti d'accertamento (si tratta di una applicazione della prerogativa dei pubblici funzionari di verbalizzare, fungendo, in alcuni casi, anche da ufficiali roganti dei contratti stipulati dall'ente).
- Possono infliggere sanzioni pecuniarie e altre misure a carattere punitivo
- Hanno i doveri di trasparenza tipici delle autorità pubbliche nonché doveri di imparzialità (ad esempio, mantenere una correttezza di fondo nei rapporti con i contribuenti, non profittando di situazioni di oggettivo vantaggio formale per salvaguardare risultati oggettivamente ingiusti, come vedremo a proposito di autotutela).



## **Natura pubblicistica del diritto tributario ed importanza dei concetti giuridici tratti dal diritto civile.**

Anche se il diritto tributario è riconducibile per molti versi al diritto amministrativo, i riferimenti alle discipline privatistiche sono importanti. Taluni istituti tipici del diritto civile e commerciale vengono infatti richiamati dalla disciplina tributaria come presupposto per l'imposizione.

Tuttavia anche per i termini provvisti di un significato tecnico in altre discipline giuridiche, il contesto tributaristico in cui vengono inseriti può provocare cambiamenti di significato.

L'importanza del contesto tributaristico, in cui possono essere utilizzati termini provenienti dal diritto civile, ma anche nozioni linguistiche comuni, non deve però essere esagerata; appare infatti eccessivo sostenere aprioristicamente che qualsiasi espressione, per il fatto di essere utilizzata come elemento per la delimitazione di una fattispecie tributaria, acquista un proprio significato economico funzionale, diverso da quello di provenienza. È probabile che nel contesto tributaristico le espressioni legislative acquistino una valenza particolare, ma occorre che il contesto ne fornisca i presupposti: potrebbe invece darsi che il contesto tributaristico sia neutro o addirittura confermi in modo esplicito il significato civilistico o corrente del termine. Ecco perché, di fronte a termini tratti da altri contesti, il significato originario costituisce quantomeno un punto di partenza, da verificare alla luce del contesto tributario di utilizzazione.

Per questo motivo i significati tecnici di termini come "mutuo", "appalto", "proprietà", "spedizione", "locazione", etc. sono un punto di partenza, da verificare in base al contesto tributaristico di riferimento.

## **schema di sintesi**

### **Concetti privatistici. Il diritto civile è importante come:**

Disciplina residuale, rispetto a quelle pubblicistiche, per regolare il rapporto fisco contribuente (solidarietà, successione nel debito d'imposta del defunto, interessi etc.)

Settore del diritto da cui provengono buona parte dei "materiali linguistici" e dei concetti utilizzati dal legislatore tributario per la definizione degli imponibili (ad esempio concetti di proprietà, possesso, mutuo, società, etc.).  
L'origine privatistica del concetto, se non modificata esplicitamente dal legislatore o implicitamente dal contesto tributario in cui è inserita, è determinante per la relativa interpretazione.

### **L'autoliquidazione dei tributi e il controllo amministrativo**

Il sistema tributario italiano, come in altri paesi sviluppati, è basato prevalentemente sull'autodeterminazione delle imposte da parte dei privati (detta anche autoliquidazione); il calcolo e il pagamento delle imposte più importanti sono infatti demandati agli stessi contribuenti, mentre all'amministrazione restano funzioni di coordinamento, di controllo, di recupero d'imposta evasa ed irrogazione di sanzioni.

### **Il sistema di applicazione dei principali tributi**

Il sistema si basa in prevalenza sull'autotassazione e l'adempimento volontario da parte dei contribuenti; gli uffici dell'amministrazione finanziaria svolgono una attività di controllo, la cui funzione principale non è quella di recuperare direttamente gettito, ma di stimolare e incentivare l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

1. I contribuenti hanno obbligo di dichiarare al Fisco gli elementi necessari alla determinazione del tributo, e di versare autonomamente l'ammontare di questo liquidato sulla base della dichiarazione.
2. Le dichiarazioni vengono acquisite dall'amministrazione, la quale le immette nel sistema informatizzato chiamato anagrafe tributaria.
3. L'amministrazione finanziaria esercita un'attività di controllo sui contribuenti e sulla correttezza e veridicità dei dati da questi dichiarati; ove ne esistano i presupposti essa procede a rettificare quanto dichiarato esercitando il potere di accertamento. L'art. 12 dello Statuto, con riferimento agli accessi, alle ispezioni e alle verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole e artistiche, prevede che gli stessi siano effettuabili solo nei casi di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo e garantendo la massima riservatezza e discrezione nell'attività ispettiva.

Considerata la natura particolarmente invasiva di questo potere istruttorio, la norma consente al contribuente di richiedere che l'esame dei documenti contabili e amministrativi possa svolgersi presso l'ufficio dei verificatori o presso lo studio del professionista che lo assiste e stabilisce una durata massima di permanenza degli operatori civili e militari nella sede del contribuente (trenta giorni, prorogabili per altri trenta in caso di particolari complessità dell'indagine) prevedendo tempi e modalità per la sua effettuazione. Lo Statuto del contribuente all'art. 12, comma 2, dispone che, quando inizia la verifica, il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che la giustificano e dell'oggetto che la riguarda, così come della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato dinanzi alle Commissioni tributarie, nonché dei suoi diritti e degli obblighi.

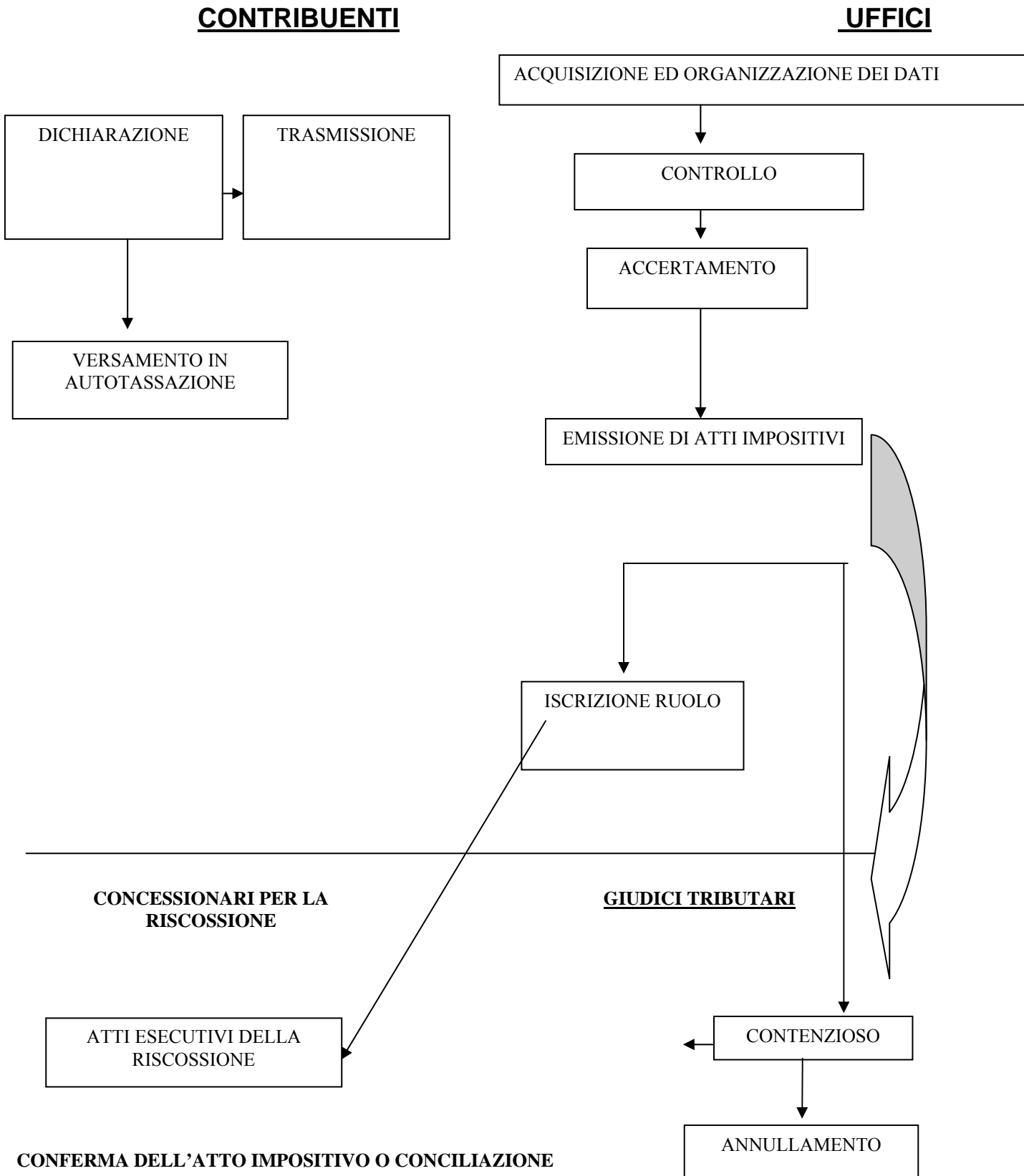
Nella prospettiva di una tutela più ampia e dei nuovi istituti che la presidiano lo Statuto soggiunge che «il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedono con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente secondo quanto previsto dall'art. 13».

Nel rispetto del principio di cooperazione con l'amministrazione finanziaria, nei sessanta giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare osservazioni e richieste che devono essere oggetto di valutazione da parte degli uffici finanziari.

Al fine di avviare un vero e proprio contraddittorio tra le parti, il comma 7 dell'art. 12, stabilisce che «l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza» ed è evidente che, nel caso di notificazione dell'avviso prima dello spirare del termine per controdedurre, l'ufficio dovrà adeguatamente motivare le ragioni di urgenza che ne hanno condizionato l'attività e il giudice dovrà adeguatamente valutarle.

4. L'esercizio del potere di accertamento si conclude nell'emissione di atti impositivi che costituiscono lo strumento mediante il quale il Fisco manifesta il suo potere impositivo nei confronti dei contribuenti.
5. I contribuenti possono opporsi agli atti impositivi proponendo ricorso presso organi giurisdizionali preposti alla gestione del contenzioso tributario, (commissioni tributarie) di cui si dirà al capitolo apposito.
6. Il ricorso contro il ruolo non sospende la riscossione che avviene solamente a seguito di apposito provvedimento di sospensione emesso dal giudice o dall'amministrazione finanziaria
7. Le commissioni tributarie hanno il potere di annullare gli atti emanati dall'amministrazione finanziaria, o di confermarli in tutto o in parte. Se le commissioni confermano, in tutto o in parte, la fondatezza degli atti di accertamento le relative somme vengono poste in riscossione mediante iscrizione a ruolo.
8. Le procedure per la riscossione e l'incasso dei tributi, sono delegate a soggetti privati esercenti funzioni pubbliche, denominati concessionari per la riscossione.

## Il sistema di applicazione dei principali tributi ; schema di sintesi



## **Vincolatezza e discrezionalità nella determinazione dei tributi**

La principale particolarità del diritto tributario rispetto al diritto amministrativo è la mancanza, da parte delle autorità fiscali, del potere di determinare i tributi valutando gli interessi sociali, politici ed economici del contribuente o di terzi.

E' in questo senso che si afferma il carattere "vincolato", o per meglio dire "non discrezionale" della determinazione del tributo.

La determinazione dei tributi non è certo automatica o meccanica, ma gli interrogativi di diritto e di fatto che essa pone non possono essere risolti mediante quelle valutazioni di opportunità sociopolitica che in diritto tributario spettano solo al legislatore.

In diritto amministrativo, invece, l'amministrazione può provvedere effettuando, sia pure entro limiti prestabiliti dalla legge, valutazioni di interessi socio-politici (provvedimenti discrezionali).

La mancanza di questo potere spiega per quale motivo si afferma che la determinazione dei tributi ha carattere "vincolato".

L'esempio che segue serve a precisare come, nella determinazione dei tributi, margini di apprezzamento possano coesistere con il divieto di considerare interessi socio-economici.

Effettuare un accertamento induttivo nei confronti di un barista, in base al consumo di materie prime, alla ricettività dei locali e simili argomentazioni presuntive, non è certo "automatico" o meccanico.

In ogni caso all'ufficio è vietato tener conto degli interessi socio-economici connessi all'accertamento di imposte che andrà a effettuare. Non rilevano le condizioni personali o familiari del barista, né l'importanza sociale del bar come punto di ritrovo, né la gravosità del carico fiscale rispetto alla redditività del bar.

Da quanto sopra, emerge che l'assenza, nella determinazione dell'imposta, di una ponderazione di interessi economico-sociali pubblici e privati ha indotto la

giurisprudenza unanime a classificare la relativa posizione del contribuente come di diritto soggettivo e non di **interesse legittimo**.

Riepilogando:

**La vincolatezza della determinazione dei tributi non vuol dire che essa sia automatica o particolarmente agevole, ma solo che non puo' tener conto di questi aspetti socioeconomici.**

Le valutazioni di opportunità relative alla determinazione del tributo (che vedremo a proposito dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale) riguardano la convenienza di proseguire una lite con esito incerto, oppure di acquisire con sicurezza un importo inferiore, risparmiando i tempi e le energie del contenzioso.

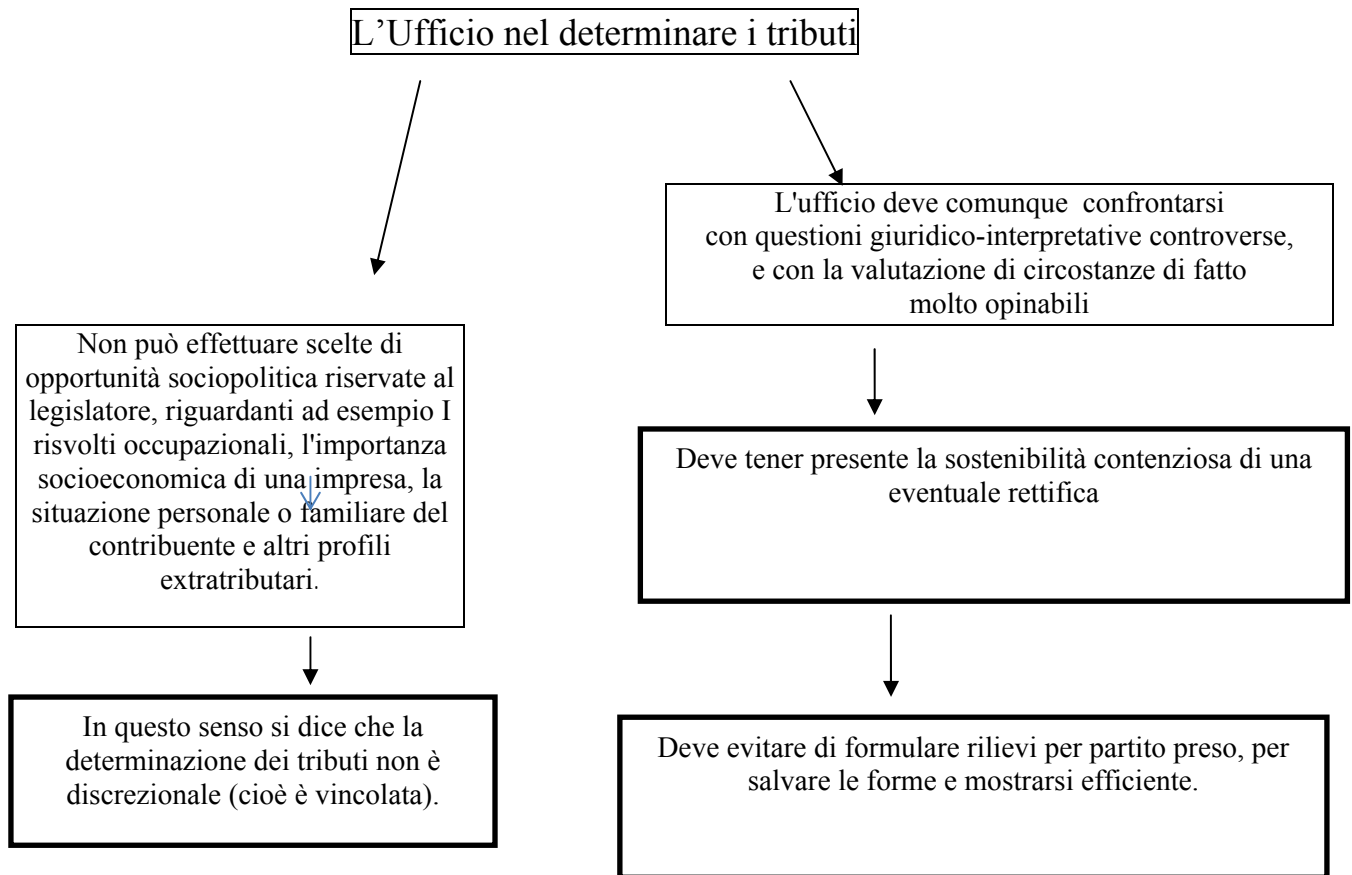
A parte la determinazione del tributo, in tutto il resto dell'attività dell'amministrazione sono presenti valutazioni di opportunità.

Implicazione della mancanza di discrezionalità nella determinazione del tributo: le disposizioni sul procedimento amministrativo contenute nella legge 241 non hanno ragione di applicarsi per quanto attiene al contenuto dell'atto finale, che non comporta acquisizione e bilanciamento di interessi pubblici-privati.

Le disposizioni generali in esame si applicano piuttosto sotto il profilo della trasparenza e imparzialità di un procedimento in cui viene pur sempre esercitato un potere amministrativo.

Il richiamo alla legge 241 rileva anche per quanto attiene alla **tutela del contraddittorio** con la controparte privata.

In sintesi, le valutazioni degli uffici nell'applicazione dei tributi rispondono al seguente schema.





## Le scelte di opportunità dell'amministrazione finanziaria.

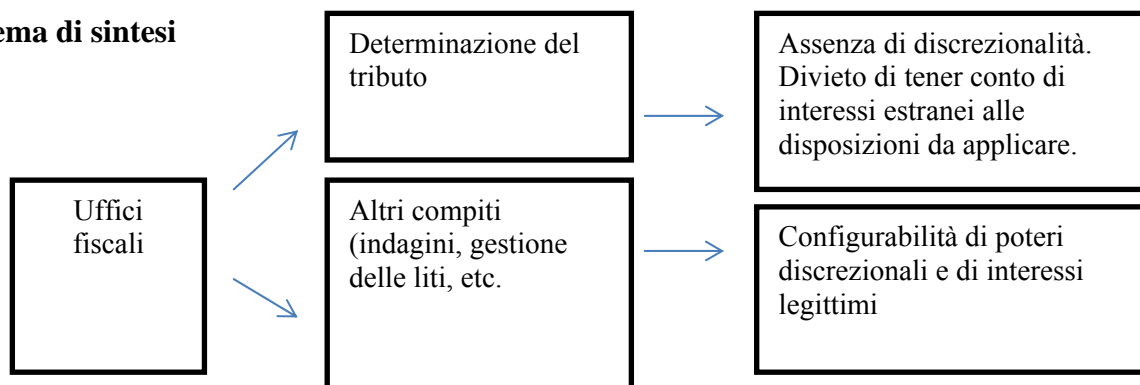
A parte la determinazione del tributo, le altre attività dell'amministrazione finanziaria seguono gli ordinari modelli del diritto amministrativo, ad esempio per quanto attiene a) da un lato "esterno" al dovere di trasparenza nei rapporti col contribuente dall'altro lato "interno", alla gestione degli uffici, all'attività organizzativa, investigativa, e piu' in generale all'utilizzo delle risorse disponibili.

Valutazioni di opportunità ricorrono ad esempio nei seguenti settori.

- Selezione dei contribuenti da controllare (Politica dei controlli, distribuita a vari livelli tra ministero, dipartimento, direzione regionale, singoli uffici)
- Durata delle indagini nei confronti del singolo contribuente; approfondimento delle indagini nei diversi settori di attività svolti dal contribuente
- Iscrizione di ipoteca ed altre misure cautelari
- Conduzione delle controversie (appello, ricorso per cassazione)
- Accertamento con adesione
- Valutazione dei verbali di altre autorità (PVC della Guardia di Finanza).
- Fermo amministrativo dei rimborsi.

Quello che importa per ora sottolineare è che si tratta di comportamenti caratterizzati da valutazioni di opportunità.

### Schema di sintesi



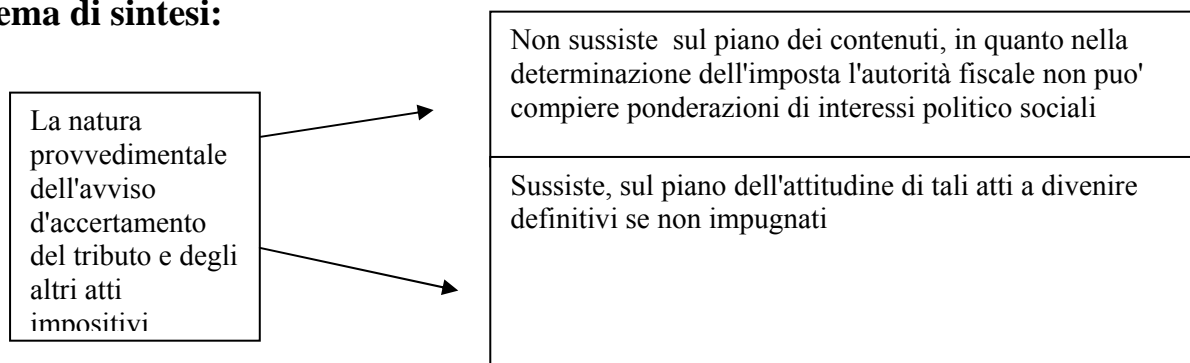
## Applicazione dei tributi: aspetti amministrativistici degli atti di imposizione (concetti introduttivi)

Conformemente alla già indicata natura di autorità amministrative, gli uffici fiscali fanno valere, nei confronti dei contribuenti, la determinazione di una maggiore imposta o l'irrogazione di una sanzione, secondo le procedure tipiche del diritto amministrativo. Gli uffici emettono quindi atti unilaterali potenzialmente vincolanti.

Il potere pubblico, e quello tributario in particolare, hanno sempre affermato le proprie pretese in base al principio di autotutela amministrativa, senza doversi previamente rivolgere ad un giudice. Si tratta di una caratteristica rimasta impregiudicata anche dopo la sottrazione all'autorità fiscale delle valutazioni di meritevolezza socio economica degli interessi sostanziali coinvolti nel prelievo. Tradizionalmente, infatti, chi esercita poteri pubblici fa valere le proprie pretese senza bisogno della mediazione del giudice, emettendo atti che è il destinatario a dover impugnare, se non vuole che diventino definitivi. Questa "autoritatività" degli atti amministrativi, relativa anche a quelli tributari, prescinde dal contenuto dell'atto, e può riguardare sia atti dispositivi di interessi, sia atti cui questo potere è invece sottratto. **L'attitudine degli atti impositivi a rendersi definitivi se non impugnati** è quindi rimasta impregiudicata anche quando le valutazioni di opportunità socio politica sono state, sempre più chiaramente, escluse dalla determinazione amministrativa dell'imposta e riservate al legislatore.

Il destinatario di tali atti, quindi, se intende opporvisi, deve infatti, conformemente ai principi generali in tema di imperatività degli atti amministrativi, tempestivamente impugnarli davanti al giudice competente.

### Schema di sintesi:



## **Vizi dell'atto impositivo (mera irregolarità, nullità, inesistenza)**

I vizi dell'atto si trasformano in motivi di impugnazione, e sono sanati ove l'impugnazione non venga proposta, anche quando si tratta di caratteristiche previste esplicitamente "a pena di nullità", conformemente al principio di diritto amministrativo secondo cui anche gli atti viziati da illegittimo esercizio del potere sono efficaci e possono consolidarsi, qualora il destinatario non eccepisca il relativo vizio.

In caso di vizi macroscopici, dove l'atto manca di uno dei requisiti minimi essenziali subentra la categoria concettuale dell'atto **inesistente**.

Si tratta ad esempio della riferibilità all'amministrazione competente per materia, come ad esempio un avviso di accertamento IVA emesso dall'ufficio del registro ovvero un atto non notificato o non sottoscritto, con oggetto giuridicamente inesistente, ad esempio una imposta abrogata o già dichiarata incostituzionale.

In diritto amministrativo si creano quindi le seguenti categorie:

**Irregolarità "mera"** (vizio che non rileva all'esterno, ma solo in termini di oneri di trasparenza e buona amministrazione, con possibilità di sanzioni disciplinari)

**Nullità**, vizio che rileva all'esterno, ma va eccepito dal destinatario impugnando l'atto nelle forme di rito;

**Inesistenza**: vizio macroscopico che può essere fatto valere anche a prescindere da tempestiva impugnazione.

Discende dai principi generali in materia di atti amministrativi la possibilità di ritiro degli atti invalidi e di loro riemissione, nei termini, emendati dal precedente vizio.

Altro profilo distintivo dell'accertamento tributario consiste nel fatto che non sussiste alcuna presunzione di legittimità del medesimo, e la pretesa tributaria, formalizzata

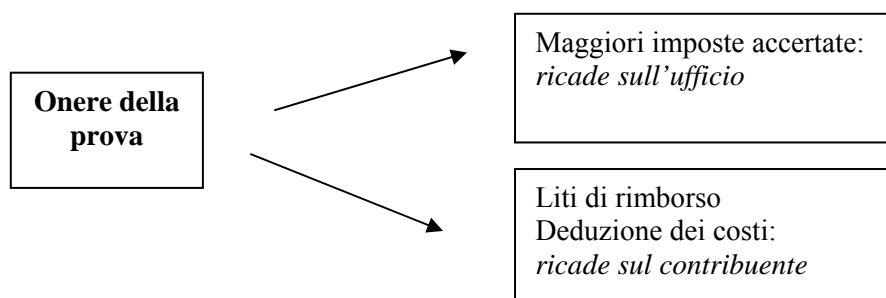
nell'atto di accertamento, deve essere sempre provata dall'Amministrazione Finanziaria, secondo i criteri che indicheremo.

### **Attribuzione all'Ufficio dell'onere di provare i maggiori imponibili accertati.**

L'attitudine dell'accertamento a diventare vincolante se non impugnato, e la necessità del contribuente di rivolgersi al giudice avverso tale atto non stravolgono i principi generali in materia di onere della prova. **Il soggetto che, attraverso l'avviso di accertamento, avanza una pretesa è pur sempre l'ufficio:** anche se è il contribuente a dover rivolgersi al giudice, ed è "attore in senso formale", l'attore in senso sostanziale, su cui grava l'onere della prova, è pur sempre l'ufficio. Ne discende quindi che l'onere della prova spetta all'amministrazione finanziaria, com'è ormai universalmente riconosciuto

L'onere di provare l'esistenza di componenti negative deducibili ricade sul contribuente, come pure quello di sostenere le proprie richieste di rimborso.

#### **IN SINTESI:**



**Per stabilire se l'onere della prova è stato assolto non vigono criteri legislativi (salvi i casi di prova legale, come le presunzioni legali), ma criteri empirici di verosimiglianza e probabilità.**

Non si deve intendere l'onere della prova come obbligo di addurre documenti o verbali che siano eloquenti da soli nel dimostrare la pretesa tributaria. L'onere della prova non va riferito alla prova in senso materiale, cioè alla presentazione di un reperto che, per così dire, “parli da solo”. L'onere della prova si riferisce alla prova come argomentazione logica convincente. L'onere della prova può quindi ritenersi efficacemente assolto anche quando la rettifica si basa sulle caratteristiche esteriori dell'azienda, quali le percentuali di ricarico, la capacità produttiva dei macchinari, la resa delle materie prime o il rendimento degli addetti, come avviene nei controlli “indiretti” relativi ad artigiani e dettaglianti.

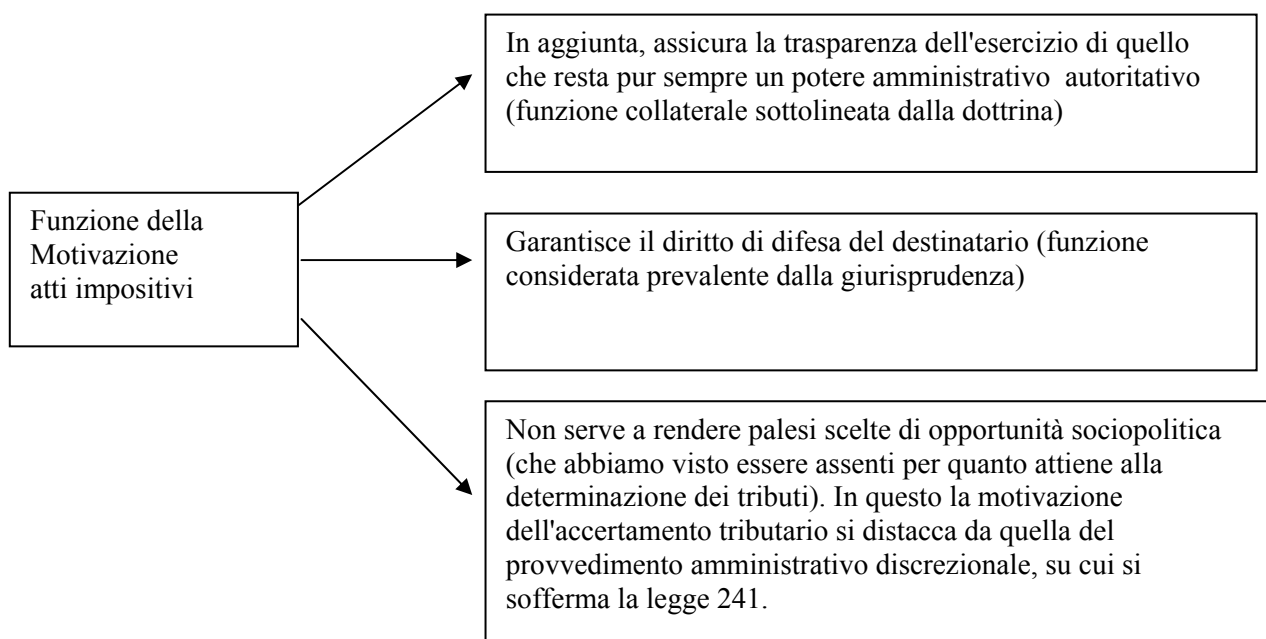
### **Imperatività degli atti impositivi e loro motivazione.**

Il (sia pur limitato) carattere **provvedimentale** e **imperativo** degli atti impositivi è alla base della necessità che essi **siano motivati**, cioè manifestino le ragioni di fatto e di diritto su cui si fondano. L'art. 7 dello Statuto, intitolato significativamente “Chiarezza e motivazione degli atti”, al comma 1 stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della L. 241/1990, dovendo indicare i presupposti di fatto e le «ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione».

Il comma 2 precisa l'ulteriore contenuto degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione. La disposizione va, poi, collegata agli artt. 1 ss. del D.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32 che, nell'integrare e modificare le disposizioni dettate dalle singole leggi d'imposta, definisce il contenuto della parte motivazionale degli atti di accertamento, di liquidazione e di riscossione adottati dalle amministrazioni finanziarie e locali. La norma integra le previsioni contenute nelle disposizioni riguardanti la motivazione degli atti di accertamento dei vari tributi, delle cartelle di pagamento (Cass. 20 maggio 1999, n. 14305) e di tutti gli atti che sono suscettibili di impugnativa davanti alle Commissioni tributarie, rafforzando le

garanzie di esercizio del diritto di difesa. Conseguentemente, esso ha elevato alla dignità di requisito essenziale per la validità dell'accertamento, che è atto di natura sostanziale, la circostanza che all'avviso siano allegati gli atti richiamati nella relativa motivazione. In buona sostanza, il legislatore, superando così le incertezze derivate dalla previgente normativa, in vigore della quale si erano registrati orientamenti non sempre univoci, ispirati da maggiore o minore garantismo, ha ritenuto che quando l'amministrazione, nella compilazione degli avvisi di accertamento, ritenga di fare riferimento ad altri atti nella motivazione, questi debbono essere allegati e quindi, del pari, notificati.

L'innovazione normativa esprime l'esigenza, in attuazione di precetti costituzionali, di superare una concezione meramente formale e tecnica, di principio del contraddittorio e dell'inviolabilità del diritto di difesa, enunciando un principio di effettività del contraddittorio, che costituisce elemento caratterizzante, non solo della funzione giurisdizionale, ma della maggior parte delle attività dei pubblici poteri.



La motivazione concorre a **predeterminare la materia del contendere nel successivo contenzioso e l'ufficio non potrà sostenere l'atto impositivo davanti alle commissioni tributarie per ragioni diverse da quelle comprese nella motivazione.**

Rinvio: la motivazione può anche consistere in un richiamo al contenuto di altri atti (ad es. processo verbale di constatazione, in materia di indagini fiscali), a condizione che essi siano in possesso del contribuente.

Per l'atto privo di motivazione valgono le considerazioni svolte sugli atti invalidi, ma efficaci (la mancanza di motivazione va fatta valere mediante ricorso, ed il giudice deve a questo punto annullare l'atto).

**MOTIVAZIONE IN DIRITTO: NECESSITA' CHE SIA COMPRENSIBILE IL RAGIONAMENTO GIURIDICO ALLA BASE DELLA PRETESA FISCALE.**

La necessità di motivazione riguarda anche l'inquadramento giuridico della pretesa erariale: il generico riferimento a una disposizione legislativa può essere del tutto insufficiente a chiarire i termini della pretesa e quindi a svolgere il ruolo cui è preposta la motivazione. Un eclatante esempio riguarda la disposizione generale antielusione (art.10 bis LEGGE N.212/2000), le cui cause di applicazione esempio devono essere esplicitate nell'atto in modo che sia comprensibile l'argomentazione giuridica utilizzata dall'ufficio.

Le prove come elemento materiale non possono essere materialmente allegate all'atto impositivo e quindi non possono essere "prodotte dall'ufficio" con la motivazione.

Alcune norme prevedono la indicazione delle prove nell'atto di accertamento: questa disposizione comporta una decadenza (impossibilità di fornire successivamente prove non indicate). Si tratta comunque di una eventualità rara, sia per la scarsità delle prove in senso materiale in questo settore del diritto, sia per la tolleranza della giurisprudenza, che tende ad ammettere qualsiasi prova nell'ambito della materia del contendere individuata dalla motivazione.

## **Interpretazione e analogia nel diritto tributario.**

Non ci sono regole particolari e a priori per l'interpretazione nel diritto tributario. Occorre piuttosto valutare la formulazione testuale delle disposizioni rilevanti e l'armonia della soluzione raggiunta con il sistema.

La difficoltà interpretativa non riguarda la disposizione normativa in astratto, quanto piuttosto il suo riferimento a un caso, reale o ipotetico. Disposizioni che in generale appaiono di facile interpretazione possono in determinate ipotesi dar luogo a forti dubbi, e viceversa.

Anche per quanto riguarda **l'interpretazione analogica**, il diritto tributario applica i principi generali, secondo cui l'analogia è ammessa quando esiste una "lacuna" cioè è impossibile "risolvere una controversia facendo riferimento a una specifica disposizione di legge"(art.12 c.c.). Quando si tratta di disposizioni che stabiliscono la soggezione a imposta, il presupposto dell'analogia non può verificarsi, perché la controversia è risolvibile agevolmente escludendo l'imponibilità (disposizioni sull'an debeat); quando si tratta di disposizioni sul calcolo della base imponibile, o a maggior ragione sulla imputazione a periodo o gli adempimenti procedurali e processuali, la lacuna può verificarsi ed è colmabile attraverso l'analogia.

### **L'interpretazione dell'amministrazione finanziaria: le circolari**

L'interpretazione ministeriale proviene di solito da uffici centrali dell'amministrazione finanziaria, ed è contenuta in varie tipologie di atti, come le circolari, le risoluzioni e le istruzioni alle dichiarazioni.

Si può dire che tutti questi atti, sono **atti interni**: cioè vincolano solo gli uffici finanziari, sottoposti per subordinazione gerarchica all'interpretazione dell'ufficio



sovraordinato, quindi l'interpretazione ministeriale non è vincolante all'esterno, né per i giudici, né per i contribuenti.

Problemi particolari possono sorgere quando il contribuente si comporti in un determinato modo facendo affidamento su una determinata interpretazione ministeriale ed, in seguito, tale interpretazione venga modificata a danno del contribuente; in tale ipotesi si può affermare che dovrebbe valere oltre ai principi di buona fede e di tutela dell'affidamento, anche la disposizione che esclude la punibilità quando sussiste un'obiettiva incertezza sull'interpretazione della norma tributaria e pertanto non può essere soggette a sanzioni.

### **Concetto di elusione**

L'elusione costituisce un espediente giuridico, formalmente legale, per realizzare un vantaggio che il sistema tributario in genere non permetterebbe. Qualche volta però gli intrecci tra i regimi fiscali, e le imperfezioni diffuse in una legislazione tanto improvvisata quanto dettagliata, consentono al contribuente espedienti o scappatoie formalmente leciti, ma i cui risultati tradiscono lo spirito del sistema: sono artifici giuridici, effettuati alla luce del sole e senza false rappresentazioni della realtà, ma caratterizzati da scappatoie squisitamente giuridiche, contrastante con i principi del sistema, desumibili da una serie di prescrizioni normative che il contribuente è riuscito ad eludere.

**Nell'elusione, quindi, non ci si limita a scegliere una delle alternative che l'ordinamento consente, bensì ci si costruisce, tra le maglie della legislazione, un regime vantaggioso a rigore lecito, ma distorsivo, e perciò disapprovato sotto un profilo sistematico.**

Si tratta di un "abuso" della legislazione vigente, di cui si strumentalizzano le imperfezioni, talvolta inevitabili, per ottenere risultati che (pur formalmente legittimi)

ripugnano al sistema nel suo complesso, come spesso risulta da indicazioni normative.

### **Differenza Elusione – Evasione**

Alla luce di quanto premesso in tema di elusione risultano evidenti le differenze tra evasione ed elusione: **l'evasione** consiste nell'occultare proventi o nel dedurre costi inesistenti (ad es. false fatture per costituire fondi neri).

**L'elusione** consiste in espedienti giuridici, che approfittano di imperfezioni normative per dar luogo a vantaggi fiscali formalmente legali, ma contrastanti con principi desumibili dal resto del sistema tributario.

### **Simulazione, interposizione ed elusione.**

I comportamenti riconducibili alla simulazione, come l'uso di prestanome o il mascheramento di una certa operazione sotto una definizione giuridica cui si accompagna un trattamento fiscale migliore non costituiscono elusione, ma evasione; il fisco può perciò contrastare tali comportamenti con la normativa ordinaria, ad esempio attribuendo direttamente a chi si serve del prestanome gli effetti delle operazioni compiute da quest'ultimo.

Il prestanome è infatti un simulatore e il fisco può far valere questa circostanza direttamente con i propri avvisi di accertamento, anche in base all'art.37 del DPR 600, sull' "*Interposizione fittizia di persona*".

Anche la riqualificazione dell'istituto giuridico (cioè il tipo di contratto) cui si richiamano le parti può essere effettuata dall'ufficio con gli strumenti ordinari.

La definizione contrattuale data dalle parti non vincola infatti il fisco, qualora -in base alle concrete pattuizioni contrattuali- l'accordo debba essere ricondotto a un istituto giuridico diverso. Ad esempio, se la fornitura di un autocarro è stata definita dalle parti "contratto di appalto" solo perché il cedente sostituiva alcuni accessori, il fisco potrà applicare il trattamento proprio della compravendita.

### **Norma antielusione generale**

I comportamenti elusivi, in quanto formalmente legittimi, non possono essere contrastati con le ordinarie disposizioni sull'accertamento, ma solo avvalendosi di disposizioni esplicite che solo recentemente (a partire dal 1990, e per fattispecie limitate) sono state introdotte nel nostro sistema giuridico.

In Italia, l'elusione fiscale è stata a lungo regolata da una norma a vocazione generale, contenuta nell'art. 37-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, introdotta nel 1997. Tale norma è stata abrogata dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in G.U. 18/08/2015, n.190) che ha modificato la legge del 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), inserendo l'art. 10 bis rubricato “ Disciplina dell’abuso del diritto o elusione fiscale”, contenente 13 commi. Tale modifica ha mantenuto nella sostanza la norma precedente, ma ha anche sancito l'esclusione dalla legge penale dell'elusione fiscale.

Secondo la normativa italiana quindi, sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, fatti e negozi, anche collegati tra di loro, che siano contemporaneamente: privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare norme tributarie e volti ad ottenere una riduzione del carico fiscale altrimenti indebita.

La fattispecie prevista da tale norma giuridica fa riferimento a un fenomeno che deve necessariamente e contestualmente contenere le seguenti tre componenti previste:

- l'assenza di valide ragioni economiche;
- l'aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento;
- il conseguimento di un risparmio fiscale altrimenti indebito.

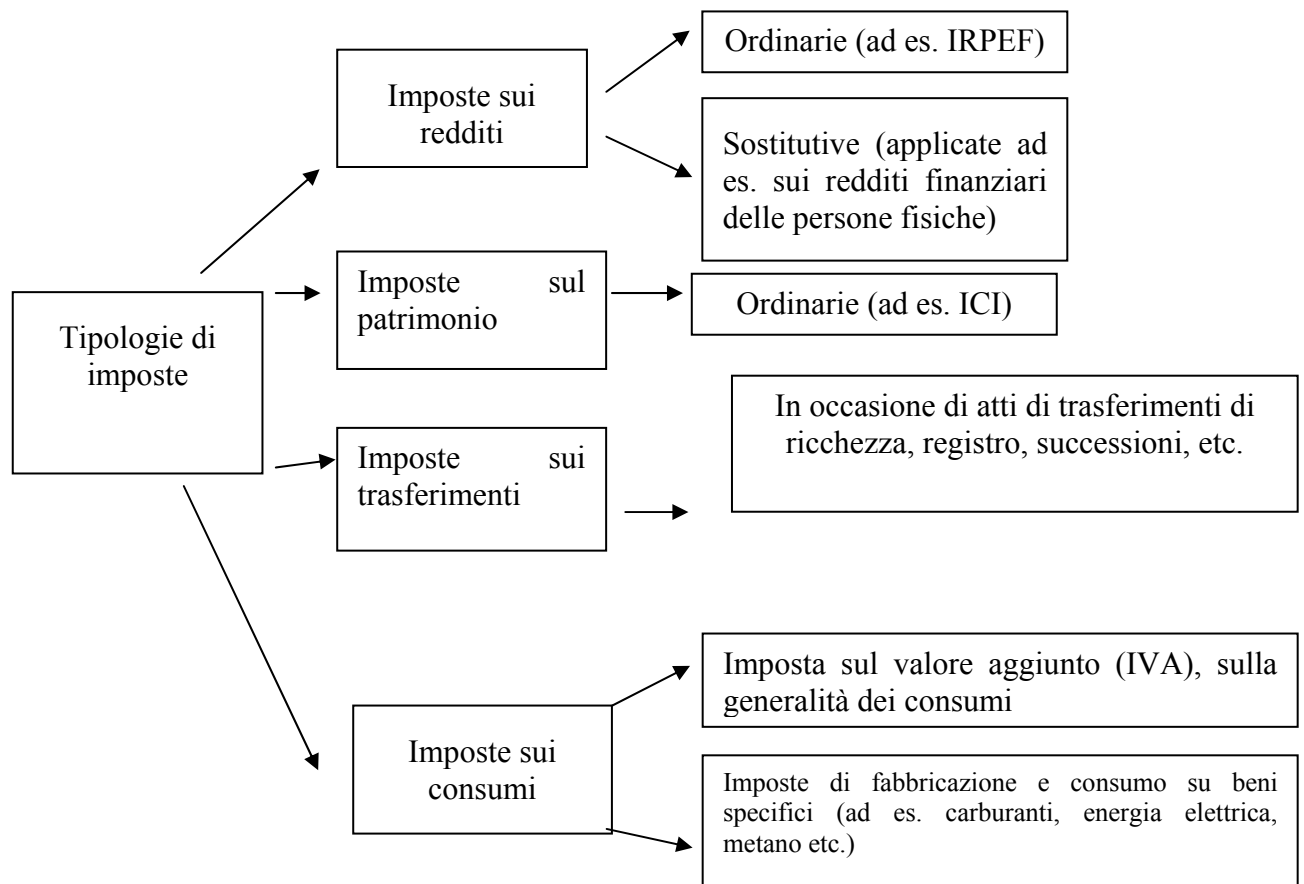
Al verificarsi di tali condizioni, l'amministrazione finanziaria può disconoscere l'effetto fiscale riveniente da tali operazioni richiedendo al contribuente le maggiori imposte che avrebbe pagato compiendo l'operazione direttamente senza l'aggiramento elusivo.

L'amministrazione finanziaria, prima di emettere un Avviso di accertamento al fine di applicare la fattispecie impositiva elusa, deve instaurare (a pena di nullità dell'atto impositivo) un contraddittorio con il contribuente, in modo tale che quest'ultimo possa fornire chiarimenti, sull'eventuale esistenza di valide ragioni economiche degli atti, fatti, negozi giuridici posti in essere, entro sessanta giorni dalla richiesta dell'amm. finanziaria.

### **Schema generale sul sistema di applicazione dei tributi. Il sistema tributario e l'amministrazione**

In linea di principio tutti i sistemi tributari europei si caratterizzano per la coesistenza delle medesime tipologie di imposte, in genere basate sull'autodeterminazione da parte dei contribuenti. I denominatori comuni della tabella sono la ridotta incidenza delle imposte sul patrimonio, ed un sostanziale equilibrio tra imposte dirette (sui redditi) e indirette (sui consumi).

Il quadro organico delle imposte vigenti nel nostro sistema è il seguente:

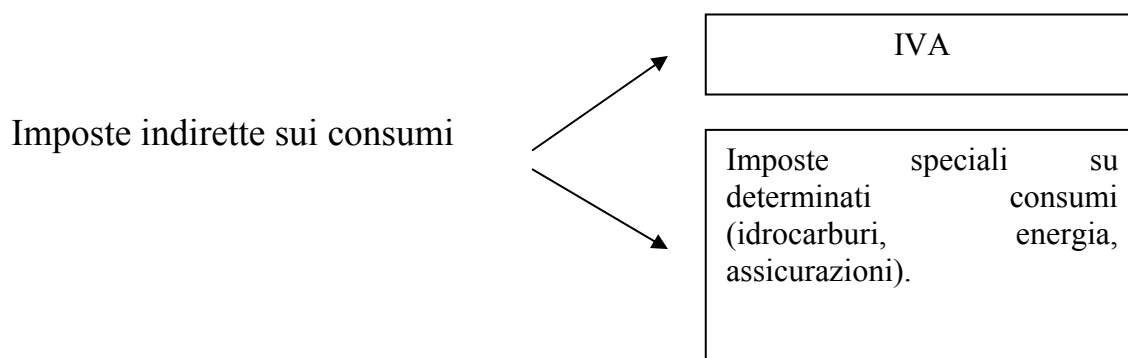


Le imposte sul patrimonio possono essere dirette (ICI, Abolita imposta Patrimonio Netto Imprese) o indirette (Imposta di registro).

Le imposte dirette colpiscono nozioni astratte di ricchezza, come il reddito e patrimonio.

Il patrimonio è un concetto "statico", che esprime la situazione economica di un soggetto in un dato momento, mentre il reddito è invece un concetto "dinamico", cioè un incremento patrimoniale.

Le imposte indirette colpiscono la ricchezza che si manifesta nel consumo di un bene o di un servizio, o nel compimento di un atto giuridico-formale (si pensi all'imposta di registro).



L'IVA si ispira ai criteri tipici dell'adempimento volontario salvo controllo (autotassazione).

Nelle imposte speciali su determinati consumi è più' intenso il coinvolgimento dell'amministrazione nelle fasi fisiologiche dell'acquisizione del tributo (sorveglianza fisica, presenza alle procedure di trasferimento da depositi diversi).

### **Imposte reali e imposte personali**

- Le imposte reali tengono presente soltanto il presupposto economico, senza considerare le situazioni soggettive del contribuente. Ai fini della tassazione reale pertanto non avrà importanza se il bene sia posseduto da un soggetto piuttosto che da un altro, se questo sia ricco oppure povero, ciò che rileva è soltanto il collegamento con una cosa.
- Le imposte personali tengono presente oltre al dato economico anche la situazione familiare e personale del contribuente (spese mediche, figli a carico, ecc.).

## **Imposte erariali e imposte locali**

- Le imposte erariali sono istituite con leggi statali, il comune non ha alcun potere circa la riscossione, l'accertamento del tributo, e il rapporto d'imposta s'instaura tra Stato e cittadino.
- Le imposte locali sono tutte quelle per le quali la disciplina, anche se in piccola parte, è demandata ai comuni.

Vantaggi economici; le imposte locali hanno inoltre vantaggi di diretta correlazione tra chi istituisce i tributi e chi sopporta il carico fiscale, consentendo manifestazioni più immediate di autogoverno (più tasse, più spesa pubblica, meno tasse, meno spesa pubblica).

Le imposte locali, hanno però degli svantaggi in termini di gestibilità di:

1. Difficoltà dei piccoli comuni ad effettuare controlli su fenomeni di portata sopraregionale;
2. Moltiplicazione degli adempimenti dei contribuenti, che devono poi far riferimento invece che ad un unico interlocutore nazionale, a vari interlocutori locali.

**Punto di equilibrio** . Per questi motivi la tassazione locale, è il più delle volte relativa ai beni immobili (tasse immobiliari o connesse) o eventualmente ad addizionali commisurati a tributi statali e questo proprio per le difficoltà del piccolo comune di effettuare accertamenti, controlli, gestione, ecc.

Per quello che riguarda l'accertamento, la riscossione e il contenzioso dei tributi locali, questi sono gestiti in prima persona dagli enti locali.

## **Imposte sui redditi (personalità dell'IRPEF, aliquote, deduzioni e detrazioni)**

**L'imposta sul reddito delle persone fisiche è di tipo personale** in quanto tiene conto anche di circostanze personali o familiari estranee alla produzione del reddito; sono tali ad esempio gli oneri deducibili e le detrazioni d'imposta.

Una ulteriore caratteristica della personalità dell'imposta si può desumere dalla **progressività delle aliquote** applicate al reddito complessivo prodotto dalla singola persona fisica.

Il carattere della progressività, che risponde al principio contenuto nell'art. 53 della Costituzione, è attuato mediante il sistema degli scaglioni.

### **Il meccanismo di determinazione complessiva dell'Irpef: passaggio dai redditi di categoria alla base imponibile e all'imposta**

Anche se, dal punto di vista oggettivo, la legislazione non individua un concetto unitario di reddito ma si sofferma a descriverne sei diverse categorie, dal punto di vista soggettivo il presupposto per l'applicazione delle imposte sui redditi è comunque unitario, ed è rappresentato dal *reddito complessivo conseguito da un soggetto, inteso come somma delle varie categorie di reddito che lo stesso ha conseguito nel corso del periodo di imposta*.

Questo è dunque l'insieme delle operazioni che un soggetto passivo deve compiere per giungere alla determinazione dell'imposta da versare all'Erario

Nel sistema delle categorie di reddito gli unici redditi che possono dar luogo a un risultato negativo sono quelli determinati come differenza tra componenti positivi e negativi (Impresa e lavoro autonomo). Il riporto delle perdite è lo scomputo di redditi negativi da redditi positivi di successivi periodi d'imposta.



I **redditi negativi** derivanti da arti e professioni possono essere portati in diminuzione del reddito complessivo dell'anno, anche compensando redditi appartenenti ad altre categorie. Qualora dalla somma di tutte le categorie emergesse comunque un reddito negativo, la perdita non potrebbe essere “riportata” negli anni successivi .

Viceversa, i redditi negativi derivanti da esercizio di imprese possono essere scomputati solamente da altri redditi futuri (eventualmente conseguiti nei successivi 5 periodi di imposta) appartenenti alla medesima categoria del reddito d'impresa, ma non possono andare in compensazione di redditi appartenenti a categorie differenti.

Gli **oneri deducibili** rappresentano spese o erogazioni estranee alla produzione di singoli redditi, ma rilevanti sotto il profilo della situazione personale o familiare del contribuente (come ad esempio contributi obbligatori pensionistici, assegni al coniuge, spese mediche, premi assicurativi, spese scolastiche, interessi su mutui ipotecari, etc.), ovvero dal punto di vista sociale (erogazioni ad enti di pubblica utilità, partiti politici, etc).

Gran parte di quelli che erano tradizionalmente oneri deducibili sono poi stati trasformati in “oneri detraibili”, nel senso che il loro importo non va più computato in sottrazione del reddito complessivo del soggetto, ma dà diritto a detrazioni percentuali (19%) dall'imposta lorda.

Le **detrazioni di imposta**, oltre che derivare dal sostenimento di oneri detraibili, possono essere concesse per agevolare situazioni familiari più onerose per il contribuente (presenza di coniuge o figli a carico), ovvero per riconoscere, a titolo forfetario, componenti negative non ammesse in deduzione nelle singole categorie di reddito (ad es. per i lavoratori dipendenti).

In ogni caso, l'eccedenza di detrazioni d'imposta rispetto al tributo dovuto azzerà il debito di imposta, ma non dà diritto a rimborsi, in quanto non è conseguenza di una

anticipazione d'imposta (come accade, invece, per le ritenute d'acconto, gli acconti infrannuali o i crediti di imposta su dividendi).

### **Imposte indirette (iva, registro, fabbricazione, ecc.).**

Le imposte indirette, a differenza delle imposte dirette che sono correlate alla ricchezza, sia quando esiste già come un bene (es. il patrimonio) sia quando viene prodotta svolgendo un servizio o una prestazione (il reddito), sono imposte correlate alla ricchezza nel momento in cui viene trasferita (es. l'imposta di registro per la vendita di un bene) o viene consumata (es. imposta sul consumo o sulla fabbricazione nella fruizione di un servizio o di una prestazione).