SISTEMA TRIBUTARIO (*Bellè*)

È l'insieme dei tributi che uno Stato necessita per coprire le spese. I tributi sono indubbiamente la principale entrata dello Stato.

Le entrate derivano dal patrimonio statale (se vende) da attività privata e dal sistema sanzionatorio-amministrativo. Le entrate si collegano al fenomeno del finanziamento, che vuol dire che le entrate servono per finanziare le spese e i servizi che lo Stato mette a disposizione.

Questo finanziamento può essere un:

-Etero-finanziamento: si ha quando uno Stato riesce a farsi finanziare i propri costi da cittadini di un altro Stato. Oggi non è attuale ma questo concetto è stato rievocato perché qualcosa di analogo lo realizzano i *paradisi fiscali*, cioè quei Paesi che accolgono le ricchezze di altri cittadini di altri Paesi e finiscono di sostenere le spese grazie alle imposte che pagano i cittadini di altri Paesi;

-Auto-finanziamento: è il problema più grosso, cioè gli strumenti che ciascun Paese utilizza per trovare le risorse necessarie per far fronte al costo di beni e servizi che vuole mettere a disposizione dei cittadini. Più uno Stato si finanzia, più garantisce ai cittadini beni e servizi di elevata qualità.

Come si realizza l'auto-finanziamento? Con tre macro aree di entrate:

- *Iure privatorum*: vuol dire che lo Stato si comporta come un privato e riceve entrate in ragione della gestione dei propri beni che possono essere mobili o immobili. Lo Stato è imprenditore e più è bravo in questa gestione e più il cittadino è agevolato ad esentato dal pagamento delle imposte, più è incapace di gestire i beni, più il cittadino paga. Le scelte sono legate alla politica, ci sono stati governi che hanno privatizzato, mentre ci sono altri governi che preferiscono fare diversamente;
- *Indebitamento*: è il famoso prestito, vuol dire che lo Stato decide di chiedere ai suoi cittadini denaro in prestito, in cambio della restituzione alla scadenza degli interessi. *Perché metterla fra le entrate? Che tipo di entrate è?* Si mette qui perché il presupposto è che ci si indebiti per fare qualcosa di buono. Si presume che chieda un prestito per poi investirlo in qualcosa che porti a qualcosa di buono, quindi un'entrata. La verità purtroppo è che lo Stato si indebita per pagare i propri debiti;
- *Iure imperii*: lo Stato fa valere la sua autorità. Questi soldi li voglio perché io sono lo Stato.

Quando è che abbiamo questa entrata? Una sono i tributi e le altre sono le sanzioni amministrative. Sono delle pretese di denaro richieste da un ente pubblico in modo autoritativo alle quali il cittadino non può sottrarsi, perché non pagarle comporta a delle sanzioni. Quindi sono delle entrate coattive alle quali non ci si può sottrarre.

> **Differenza fra entrata coattiva a tributo ed entrata coattiva a sanzione amministrativa?** La differenza è data dall'obiettivo che lo Stato persegue. Quando l'obiettivo è avere entrate siamo di fronte ad un tributo, quando le entrate servono a remunerare il danno provocato da un illecito siamo di fronte ad una sanzione. La sanzione viene stabilita per non applicarla.

TRIBUTI (*Bellè*)

È un prelievo coattivo da parte di un ente allo scopo di finanziare un'attività istituzionale. I tratti caratteristici derivanti da questa definizione sono:

-Coattività: non si può scegliere se corrispondono o no. Ma alcuni soggetti sono esenti;

-Destinazione a enti pubblici: a tal proposito si distinguono:

- *Tributi erariali*: gettito destinato allo Stato;
- *Tributi locali*: quelli istituiti da enti locali, come: imposta di soggiorno;
- *Tributi impropri*: decisi dallo Stato ma percepiti dall'ente locale, come: IMU.

-Finanziare obiettivi imposti dalle istituzioni.

La differenza tra tributo e sanzione amministrativa è che il gettito di quest'ultima non copre l'obiettivo.

L'**IVA** è un tributo comunitario e serve a finanziare l'istituzione dell'Unione Europea (*obiettivo* = dare l'intero gettito dell'UE). Si parla di "sovrannazionalità", infatti fu istituita per evitare concorrenza sleale tra i Paesi membri. NOI SIAMO CONTRIBUENTI DELL'UE.

\FUNZIONE DEI TRIBUTI: non è solo quella di garantire un'entrata, ma è anche quella di favorire il raggiungimento di obiettivi per il sostenimento della spesa.

Occorre saper individuare e perseguire dei fini sociali, politici ed economici e tradurre le entrate nello strumento atto al perseguimento e raggiungimento di tale obiettivo, nel risetto di altri principi costituzionali, soprattutto del principio di uguaglianza.

L'imposizione non è "*espropriativa*" ma progressiva nei confronti della capacità contributiva del contribuente.

master COPY

\ **Perché è importante sapere cosa sono i tributi?** Perché:

\ La nostra carta costituzionale richiama i tributi dicendoci cosa si può fare o cosa no, e quindi noi non si potrebbe rispettare la Costituzione se non sappiamo a cosa si riferisce (come ad esempio: referendum sui tributi);

\ Hanno le commissioni tributarie, con un giudice e un processo tutto loro. Quando c'è una lite in materia tributaria si va di fronte ad un giudice speciale che si occupa di tributi di ogni genere e specie. Quindi devo sapere cosa è un tributo;

\ Esistono delle leggi che si applicano ai tributi.

QUALI SONO I TRIBUTI? (*Bellè*)

a.IMPOSTE: è un prelievo coattivo di ricchezza effettuato dallo Stato o da un ente pubblico allo scopo di ottenere i mezzi necessari alla produzione di servizi pubblici indivisibili, servizi cioè di cui si avvantaggia la collettività nel suo insieme. Da tale definizione appare evidente che la *funzione sociale* è quella di **far concorrere alle spese pubbliche tutti coloro che sono interessati all'esistenza e al funzionamento dello Stato e degli altri enti pubblici**. Gli elementi costitutivi dell'imposta sono:

b.Il soggetto attivo: cioè lo Stato o l'ente pubblico dotato di potestà impositiva;

c.Il soggetto passivo: che è il contribuente, cioè chi deve pagare;

d.L'oggetto: che è la ricchezza su cui l'imposta è applicata. Esso viene espresso in moneta ed è chiamato *base imponibile*;

e.La fonte: cioè la ricchezza cui il contribuente attinge per pagare;

f.L'aliquota: cioè il rapporto tra l'ammontare dell'imposta rispetto alla somma imponibile.

Il complesso di fatti e circostanze al verificarsi dal quale nasce per il soggetto l'obbligo del pagamento dell'imposta, costituisce il cosiddetto **presupposto d'imposta**.

L'imposta è il tributo per eccellenza il cui presupposto è un fatto economico posto in essere da un soggetto passivo, senza alcuna relazione specifica con una determinata attività dell'ente pubblico. Questi fenomeni economici che generano imposte sono: reddito, patrimonio, consumi e trasferimento.

In ragione di questo possiamo distinguere le imposte in:

• *Imposte dirette-indirette*: le imposte dirette sono quelle che colpiscono le manifestazioni dirette della ricchezza che sono il reddito e il patrimonio. Le più importanti sono: IRES, IRAP e IRPEF.

Le imposte indirette sono quelle che colpiscono le manifestazioni mediate della ricchezza, cioè i consumi e il trasferimento dei beni. L'imposta che dà maggiore reddito è l'IVA.

• *Imposte personali-reali*: l'imposta personale è quella che tiene conto della situazione in cui si trova la persona che è soggetta ad imposta, come: l'IRPEF che è un'imposta personale in quanto ci sono le detrazioni per i familiari a carico.

L'imposta personale è l'imposta che colpisce la ricchezza in quanto appartenente a una determinata persona. Nella sua applicazione si tiene conto di diverse condizioni soggettive come l'esistenza di familiari a carico o la possibilità di detrarre eventuali spese.

L'imposta personale risponde a criteri di giustizia sociale (= *proprio perché considera la situazione personale del contribuente*), ma applica maggiori costi di riscossione perché comporta la difficoltà di accertare le dichiarazioni dei contribuenti: l'**imposta reale** per contro è di più facile amministrazione.

L'imposta reale è quella che non tiene conto delle condizioni personali, colpisce la ricchezza in quanto tale, senza tener conto delle condizioni personali del contribuente come avviene per l'**imposta personale**. Presenta l'indubbio vantaggio di essere facilmente amministrabile anche se può essere altamente iniqua, come ad esempio: non vi è un criterio di equità nel colpire allo stesso modo 2 appartamenti della stessa grandezza; se in un caso esso è adibito ad abitazione di una famiglia mentre nell'altro è soltanto una casa di villeggiatura.

ESEMPIO DI IMPOSTA REALE DIRETTO: IMU.

• *Imposte progressive-proporzionali*: l'imposta progressiva è come per esempio l'IRPEF, quella proporzionale è come per esempio l'IRES e l'IRAP.

L'imposta progressiva è un'imposta il cui ammontare cresce in maniera più che proporzionale all'aumentare dell'imponibile, essendo crescente l'aliquota all'aumentare della base imponibile. Così per esempio: se per una base imponibile di €50.000 l'aliquota è del 20%, per una base imponibile di €75.000 l'aliquota è del 30%, l'ammontare dell'imposta sarà rispettivamente di: €10.000, €18.000 e €30.000.

Dato che l'imposta progressiva può assicurare il raggiungimento di obiettivi di giustizia sociale, considerati molto importanti nelle società democratiche, tutti i moderni sistemi tributari sono improntati ai criteri di progressività.

L'imposta proporzionale è un'imposta che varia nella proporzione della base imponibile, essendo costante il rapporto tra imposta e base imponibile (= *aliquota*). In tal caso, per esempio: se l'aliquota dell'imposta è del 30% che ha un reddito di €50.000 e paga €15.000 di imposta, chi ha reddito di €75.000 paga €22.500 di imposta.

L'imposta di registro colpisce con un'aliquota costante gli atti di acquisto di un appartamento che un privato effettuata da un altro privato.

a.TASSE: sono quei tributi pagati a seguito di un servizio individuale, cioè l'imposta si deve pagare anche se non ci interessano i servizi dello Stato.

Invece la tassa si paga se ci interessa il servizio dello Stato, come: le tasse scolastiche.

È una prestazione pecuniaria dovuta al singolo, che trae origine in una controprestazione che lo Stato effettua su richiesta del soggetto.

Questa definizione, pur implicando un nesso giuridico tra la tassa (= *prestazione economica*) e la prestazione dell'ente pone in risalto la mancanza di sinallagmaticità (= *nesso di corrispettività*) tra le due prestazioni.

Il privato stimola con la richiesta la prestazione dell'ente, ma per ottenerla paga un tributo che costituisce pur sempre un'obbligazione *ex lege*.

L'ordinamento tributario distingue le tasse in 3 categorie:

- *Tasse amministrative*: che sono dovute per ottenere autorizzazioni, certificazioni o l'emanazione di atti;
- *Tasse industriali*: che sono dovute allo Stato come corrispettivo per l'esercizio di attività di impresa che essa svolge in alcuni campi, con carattere di monopolio, per ragioni di interesse sociale;
- *Tasse giudiziarie*: che sono tributi dovuti dai privati sia per i giudizi civili, sia per i provvedimenti di volontaria giurisdizione, sia, infine per l'attività di ufficio svolta dall'autorità giudiziaria nell'esercizio della giurisdizione penale per la repressione dei reati.

a.CONTRIBUTI: detti anche **tributi speciali**. È un'entrata pubblica di natura tributaria che l'ente pubblico impositore realizza sotto forma di prelievo coattivo di ricchezza a carico di determinati soggetti; la **ratio** del prelievo è il vantaggio diretto o indiretto che costoro traggono da determinati servizi pubblici, anche se essi non li hanno richiesti. Possono distinguersi in contributi:

- *Di miglioria*: pagati una tantum in relazione ad opere pubbliche che l'ente pubblico decide di realizzare nell'interesse di una specifica collettività ma insindacabilmente, di modo che i beneficiari devono pagare i contributi indipendentemente dal grado di utilizzazione dell'opera. Il parametro è di solito costituito dall'incremento di valore dei beni immobili prodotto in via presuntiva dell'opera pubblica;
- *Di urbanizzazione*: pagati dal proprietario di un immobile in relazione ad ogni attività che comporta trasformazione urbanistica ed edilizia per ottenere la concessione ed edificare o ristrutturare l'edificio. Si compone di 2 elementi di natura fiscale:
  - Le spese di urbanizzazione: valutate presuntivamente che riguardano i costi che l'ente pubblico deve sostenere per le strade residenziali;
  - La quota commisurata al costo di costruzione: che il privato sopporta e che è collegabile con le spese di urbanizzazione.

a.MONOPOLI FISCALI: è un istituto giuridico mediante il quale lo Stato si **riserva la produzione e/o la vendita di determinati beni o servizi**, vietando in tal modo a terzi l'esercizio di tali attività.

Lo scopo del monopolio fiscale è essenzialmente quello di **assicurare all'erario il conseguimento di entrate derivanti dall'esercizio delle suddette attività**. Costituiscono monopoli fiscali in Italia, ad esempio:

- Lavorazione di prodotti a base di tabacco;
- Esercizio del gioco del lotto e delle lotterie nazionali;
- Esercizio dei giochi di abilità e dei concorsi pronostici;
- Estrazione e produzione del sale.



DISTINZIONE TRA TRIBUTI ARMONIZZATI E TRIBUTI NON ARMONIZZATI (*Bellè*)

Tributi armonizzati: sono quei tributi che ci portano in una dimensione sovranazionale, in particolare ampliano il nostro spazio territoriale facendo coincidere la territorialità con l'UE.
Si rinuncia alla sovranità nazionale ed entriamo in un contesto territoriale diverso che è quello europeo.
Quali sono i tributi armonizzati? I tributi armonizzati per eccellenza sono l'**IVA** e i **tributi doganali**.
Essendo armonizzati vuol dire che si rinuncia alla sovranità sovranazionale, *ma perché è stata fatta questa scelta di rinuncia?* È stato necessario perché i Paesi hanno capito che rispetto ad alcuni tributi che incidono sui consumi, non armonizzarli avrebbe generato fenomeni di concorrenza sleale fra i Paesi ciò significa che imposte diverse favoriscono o meno le vendite, quindi è venuta la necessita di armonizzare il tutto, per porre i Paesi nella stessa condizione.
Perché si è voluto armonizzare solo l'IVA e i dazi doganali? Perché sono quelli che incidono sulla circolazione delle merci, mentre si è pensato di lasciare la sovranità su tutti quei tributi che in qualche modo esplicano i loro effetti a livello di territorio nazionale, in particolare si scelse di non rendere omogenee le legislazioni con riferimento alla tassazione sul reddito.
Tuttavia occorre chiarire che se da un lato armonizzato significa rinunciare alla sovranità territoriale quindi dipendenza dagli organi legislativi comunitari, non armonizzato vorrà dire il contrario e cioè che la disciplina di quei tributi sarà una disciplina determinata da fonti interne e che gli organi giurisdizionali saranno i giudici interni.
È irrilevante sapere quanta imposta sul reddito si paga negli altri Paesi oppure no?
Le legislazioni non sono armonizzate ed ogni Paese applica le proprie regole per sé ma se non si sta attenti si rischia di veder scappare i propri operatori commerciali all'estero
Rischiando la fuga dei capitali all'estero, queste legislazioni nel tempo sono diventate sempre più simili fra loro.
Anche i tributi non armonizzati finiscono per essere influenzati dalla legislazione degli altri Stati, soprattutto quando questi tributi includono sugli operatori commerciali.

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO (*Bellè*)
Secondo l'**art. 288** del **Trattato di Lisbona** le fonti sono: i regolamenti, le direttive, i pareri e le raccomandazioni.
Le fonti della soft law nel diritto tributario (pareri e raccomandazioni) non hanno molta importanza, mentre si applicano molte direttive e regolamenti.
In particolare la disciplina dell'IVA e dei tributi doganali, sono disciplinati dal **D.P.R. 633/72** che a sua volta è determinato dalle direttive e dai regolamenti comunitari, in particolare è diffuso l'uso delle direttive self executing, ovvero quelle che sono direttamente applicabili.
Il nostro ambito di applicazione delle norme è nazionale, europeo e sovranazionale. Quello sovranazionale non ha un contorno ben definito e ci porta a distinguerlo tra *diritto internazionale tributario* oppure *diritto tributario internazionale*.
Il diritto internazionale tributario è fatto fondamentalmente di convenzioni bilaterali tra due Stati di cui uno è il nostro Stato e serve a regolare il rapporto fiscale fra soggetti che operano in più territori (aziende che operano in Italia e altri paesi). Queste convenzioni consentono di conoscere qual è la norma che si deve applicare quando una persona produce ricchezza anche all'estero. Tutto questo può generare il fenomeno della doppia tassazione economica.
Il diritto tributario internazionale, è il nostro diritto interno che risolve il problema che può nascere al sistema italiano per il fatto che un operatore operi anche all'estero e in particolare nasce per coprire quelle falle che generano fenomeni di elusione.
Sono tutta una serie di norme presenti nel TUIR che parlano ad un contribuente italiano che sta realizzando un reddito all'estero ma sul presupposto che abbia delle operazioni di tipo commerciale con soggetti che risiedono in altri Paesi che hanno regimi fiscali meno pressanti dello Stato Italiano come ad esempio: i paradisi fiscali.
Una di queste è la norma sui prezzi di trasferimento cioè la cattiva abitudine di sfruttare le transazioni con soggetti in Paesi poco controllati stabilendo il prezzo per incidere sulle imposte (per avere un'agevolazione sulle imposte).

\FENOMENO DELLA DOPPIA TASSAZIONE ECONOMICA—> il problema si verifica perché si applicano contemporaneamente due principi, il principio della *mondialità* (= che si applica a tutti i soggetti residenti e si tassa qualsiasi reddito ovunque prodotto quindi al reddito prodotto in Italia deve sommare quello prodotto negli altri Paesi) e di *territorialità* (= che si applica ai non residenti e si tassa solo quello prodotto nello Stato in cui opera).

Le convenzioni possono nascere o sul presupposto che i Paesi applicano o sulla mondialità e la territorialità e sono accordi per far sì che su un reddito si paghi una volta sola o due.
Quale è l'istituto di diritto tributario internazionale che consente di evitare la doppia tassazione? È l'istituto del credito d'imposta, dove con un calcolo si attribuisce al contribuente un credito d'imposta. Il calcolo si fa su tutto quindi sia su quello realizzato in Italia che su quello realizzato all'estero. Una volta fatto il calcolo e quantificato il tutto si dà al contribuente la possibilità di corrispondere un tributo detratta una somma pari all'imposta che si sarebbe pagata in Italia per lo stesso reddito prodotto all'estero.

Fonti interne
Sono la: Costituzione, leggi sostanziali e formali e fonti secondarie.
-*Costituzione* —> i tre articoli che rappresentano il diritto tributario sono, per primo l'**art. 53 Cost.** (= capacita contributiva) vengono richiamati anche l'**art. 3 Cost.** e l'**art. 2 Cost.** (= principio di solidarietà e di

uguaglianza), l'**art. 23 Cost.** (riserva di legge), l'**art 97 Cost.** (= buon andamento della Pubblica Amministrazione) viene richiamato anche l'**art. 24 Cost.** (= diritto di difesa).

Nella Costituzione ci sono delle norme che riguardano i tributi, come per esempio l'**art. 14 Cost.** sulla inviolabilità del domicilio fa riferimento ad esigenze fiscali e dice che il domicilio è inviolabile tranne per fini di incolumità pubblica, sanità ma anche per fini economici e fiscali.

L'**art. 81 Cost.** analizza la legge di bilancio dove si dice che con l'approvazione della stessa legge non possono essere istituiti nuovi tributi e nuove spese.

Un altro è l'**art. 75 Cost.** dove si afferma il divieto di referendum in materia tributaria

-*Leggi* —> ci ricolleghiamo all'**art. 23 Cost.** che ci dice che "*nessuna prestazione patrimoniale o personale può essere imposta se non in base alla legge*". Riserva di legge che è relativa perché dice in base alla legge.

Che leggi si prendono in considerazione? Innanzitutto quelle formali, ma a volte vengono prese anche quelle sostanziali, quindi per esempio i decreti legge e i decreti legislativi.

La **L. 212/2000** introduce quello che è lo Statuto dei diritti del contribuente che è una legge dello Stato. All'art. 1 di questa legge invita il legislatore a non derogare mai allo Statuto ma a farlo solo in modo espresso, quindi lo Statuto stabilisce delle norme e declina i valori delle norme che sono contenuti in questi articoli.

Lo Statuto è una legge che ha per obiettivo quello di incidere nel rapporto fra cittadino e Stato verso un rapporto basato sulla fiducia.

-Anche le *fonti secondarie* sono utilizzate nel diritto tributario. Quasi ogni legge è seguita da un decreto che la spiega, la attua, la rende operativa. Essendo il diritto tributario una materia coperta da riserva di legge non ci possono essere regolamenti delegificati, ovvero quelli che si sostituiscono alla legge, ma vi potranno essere solo regolamenti di esecuzione o di attuazione.

ART. 23 COST. – RISERVA DI LEGGE (*Bellè*)

"*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

Noi ci occupiamo delle prestazioni patrimoniali imposte. I tributi sono determinati dalla coattività, quindi si devono pagare per forza, se realizzi il presupposto devi pagare, altrimenti devi essere sanzionato.

Si parla di imposizione "in base alla legge" perché c'è distinzione fra *riserva assoluta* e *riserva relativa* (= relativa vuol dire che quella materia può essere regolata da fonti diverse dalla legge ma alla legge spetta il compito di stabilire i tratti fondamentali dell'imposizione).

Quali sono questi tratti fondamentali? L'individuazione dei soggetti che devono corrispondere il tributo, per cosa si paga il tributo e l'aliquota massima cioè quanto si deve pagare.

Riserva perché la materia fiscale deve essere discussa in Parlamento e deve essere consentito di dare una sua opinione.

Esiste anche un livello sotto ordinato conosciuto come federalismo fiscale che è disciplinato nel titolo V della Costituzione in particolare agli **art. 117 – 119 Cost.** con un richiamo all'**art. 5 Cost.** (autonomie locali).

Uno stato federale è una forma di Governo in cui i poteri sovrani sono ripartiti con un sistema di divisione, che ha quindi la caratteristica è che hanno autonomia finanziaria, questa autonomia può essere totale o per elencazione (= cioè una serie di materie che la Costituzione ritiene di competenza della Regione).

Noi prevediamo un livello di autonomia gestito da delle entrate proprie (= riconoscono alle Regioni di decidere autonomamente la facoltà di andare davanti agli elettori e chiedere le somme necessarie per queste spese).

Fondi perequativi: distribuire somme a favore di Regioni meno ricche.

Prima del federalismo, nella riforma nel 72-73, il sistema tributario si è riformato e si è adattato alla visione precedente, *che sistema è nato?* Estremamente centralizzato, ovvero il nostro sistema tributario è formato da tributi erariali, ovvero tributi il cui gettito è destinato allo stato centrale,

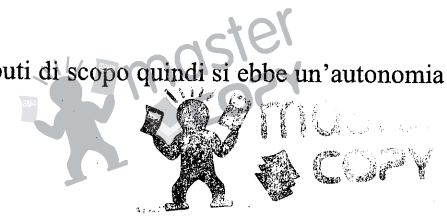
Con la riforma del 2001, la riforma del titolo 5 si ha l'introduzione del federalismo.

Cosa avrebbe dovuto fare il nostro legislatore? Due cose:

a. O individuare fatti economici mai tassati da nessuno;
b. O rinunciare ad una parte delle sue entrate.

Nel 2001 però non ci ha pensato nessuno a rinunciare a questi tributi di scopo quindi si ebbe un'autonomia fiscale su due livelli:

- Tributi impropri;
- Tributi propri.



ART. 53 COST. – CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (*Bellè*)

È il perno su cui ruota il diritto tributario.

"*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*"

L'articolo nasce nel diritto romano e nasce dal presupposto che il sovrano che richiede i tributi non può rimanere estraneo della persona che paga. Si delinea la possibilità di imporre dei tributi guardando chi paga.

L'**art. 53 Cost.** non nega gli altri principi costituzionali.

Il primo comma delinea quello che è il principio di solidarietà. Il pagamento dei tributi corrisponde ad un dovere inderogabile. I soggetti che pagano sanno che pagano per loro stessi, ma pagano perché sanno che quel bene lo possono avere tutti. L'articolo si applica alle imposte.