

3 aprile 2012 11:28

I concetti del diritto tributario

di [Anna Jennifer Christiansen](#)



I PRINCIPI FONDAMENTALI

I principi fondamentali del diritto tributario sono espressi nei due seguenti articoli della Costituzione:

Art. 23: "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.";

Art. 53: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

IL TRIBUTO

Non esiste una definizione legislativa del tributo. Tuttavia, viene generalmente qualificato dalla giurisprudenza come una prestazione patrimoniale imposta coattivamente dallo Stato, al fine di realizzare la partecipazione di tutti alla spesa pubblica (Corte Cost., sent. 64/2008). È, insomma, il principale mezzo di finanziamento adottato dallo Stato, che reperisce così i mezzi necessari per perseguire i fini di interesse pubblico.

Si distinguono i tributi che:

- mirano genericamente a finanziare lo Stato (fine fiscale);
- hanno una destinazione più specifica (fine extrafiscale). Si tratta ad esempio dei contributi a sostegno di determinati settori produttivi.

LA CLASSIFICAZIONE DEI TRIBUTI

Tradizionalmente si distinguono le entrate tributarie dello Stato in:

1) IMPOSTE: esse sono prelevate soltanto in base ad una manifestazione di ricchezza del cittadino (come il percepimento di un reddito o la conclusione di un contratto). Non vi corrisponde l'erogazione di alcun servizio pubblico da parte dello Stato o di altri enti pubblici.

Le principali imposte sono:

- IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche);
- IRES (Imposta sul Reddito delle Società);
- IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive);
- IVA (Imposta sul Valore Aggiunto);
- IMU (Imposta Municipale Unica);
- ISOS (Imposta Sostitutiva sui redditi da Capitale);
- Accisa;
- Imposta di registro;
- Imposta di successione;
- Imposta ipotecaria;
- Imposta catastale;
- Imposta di bollo;
- Imposta sulle pubblicità;
- Imposta sulle assicurazioni.

2) **TASSE**: sono indipendenti dalla ricchezza di ciascuno, e sono dovute esclusivamente quale controprestazione di un'attività dello Stato o di altro ente pubblico in favore del cittadino (come l'erogazione di un servizio pubblico o l'emanazione di un provvedimento amministrativo).

Esempi di tasse sono:

- Canone Rai;
- TARSU (Tassa per lo Smaltimento dei Rifiuti Solidi Urbani);
- TIA (prima Tariffa di Igiene Ambientale, adesso Tariffa Integrata Ambientale);
- TOSAP (Tassa per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche);
- COSAP (Canone per l'Occupazione di Spazi ed Aree Pubbliche);
- TCG (Tassa di Concessione Governativa);
- Tassa per il rilascio del passaporto;
- Tassa di soggiorno per i capoluoghi;
- la nuova Tassa sui permessi di soggiorno.

3) **CONTRIBUTI**: come le tasse, sono dovuti in presenza di un'attività di un ente pubblico. Tuttavia, sono prelevati soltanto qualora il cittadino ricavi dalla prestazione pubblica un personale arricchimento.

Si tratta principalmente dei:

a) **contributi sociali**, obbligatoriamente versati dai lavoratori autonomi e dai datori di lavoro che assumono alle proprie dipendenze un lavoratore. Si distinguono in:

- contributi previdenziali, che garantiscono ai lavoratori un trattamento pensionistico. Nel settore privato si versano all'INPS (Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale), mentre nel settore pubblico si effettuano all'INPDAP (Istituto Nazionale di Previdenza e Assistenza per i Dipendenti dell'Amministrazione Pubblica);
- contributi assistenziali, che garantiscono invece una copertura dai rischi legati agli infortuni, alla malattia e all'invalidità. Sono versati all'INPS oppure all'INAIL (Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro e le Malattie Professionali).

b) **contributi di urbanizzazione**, dovuti in conseguenza della costruzione di nuovi edifici.

4) **MONOPOLI FISCALI**: vietando la commercializzazione di determinati prodotti (sigarette, lotterie, ecc.) da parte di soggetti privati, garantiscono allo Stato un prezzo di vendita maggiore di quello che si potrebbe realizzare in un regime di libero mercato. Non è pacificamente ammessa la loro natura tributaria, con conseguenti dubbi sull'applicazione anche per essi del principio della capacità contributiva.

I SOGGETTI ATTIVI

La potestà impositiva (con i connessi poteri di accertamento, riscossione e controllo) spetta allo Stato, alle Regioni, alle Province e ai Comuni.

Tali pubbliche amministrazioni, inoltre, per attuare la potestà impositiva possono avvalersi dell'ausilio di soggetti diversi, come Società Equitalia (cui delega poteri esattivi), le banche e gli uffici postali (delegati a ricevere i versamenti dei contribuenti).

L'amministrazione finanziaria è formata dai seguenti organi:

1) IL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE: avvalendosi soprattutto del Dipartimento delle Finanze, svolge le funzioni e assume le scelte in materia di politiche fiscali e sistema tributario.

2) LA GUARDIA DI FINANZA, uno speciale corpo di polizia con poteri di controllo strumentali ai poteri di accertamento, di cui dispone direttamente il Ministero.

3) LE AGENZIE FISCALI, istituite con d.lgs. 300/1999 ed operative dal 2001, sono soggette alla vigilanza del Ministero. Esse sono:

a) Agenzia delle Entrate (articolata a livello centrale, regionale e provinciale), con funzioni di: informazione e assistenza ai contribuenti;

- controllo delle dichiarazioni (col supporto della Guardia di Finanza);
- emissione di accertamenti;
- formazione di ruoli per la riscossione;
- predisposizione di rimborsi;
- gestione del contenzioso tributario davanti alle Commissioni Tributarie.

- b) Agenzia del Demanio, chiamata alla gestione del patrimonio immobiliare dello Stato.
- c) Agenzia del Territorio, addetta alla gestione dell'anagrafe dei beni immobiliari (tramite servizi relativi al catasto, alla pubblicità immobiliare e alla cartografia).
- d) Agenzia delle Dogane, con funzioni di amministrazione, riscossione e gestione del contenzioso in materia di:
 - diritti doganali;
 - fiscalità interna negli scambi internazionali.

I SOGGETTI PASSIVI

Soggetto passivo (detto anche *debitore d'imposta o contribuente*) può essere sia una persona fisica che un ente (con o senza personalità giuridica), purché abbia il *domicilio o la residenza fiscale* sul territorio dello Stato. Sono infatti chiamati a contribuire al gettito fiscale dello Stato sia i cittadini che gli stranieri che producano reddito in Italia.

La solidarietà tributaria

In alcuni casi previsti per legge, si ha solidarietà fra più soggetti passivi.

La solidarietà tributaria può essere:

- paritetica: l'obbligazione tributaria grava in misura paritaria sui vari obbligati;
- dipendente: dal debito dell'obbligato principale dipende il debito di un altro soggetto (*responsabile d'imposta*), per fatti riferibili esclusivamente al debitore principale. Il responsabile d'imposta è tenuto, nei confronti del fisco, a versare l'intera somma dovuta, salvo poi il diritto di rivalsa verso l'obbligato principale (es. obbligazione dei soci delle società in nome collettivo, per i debiti riferibili alla società). Questo tipo di responsabilità può sorgere anche per via contrattuale (es. fideiussione).

Il criterio normale per la **ripartizione interna fra gli obbligati** è quello commisurato alla partecipazione di ognuno al presupposto d'imposta. Le quote di partecipazione si presumono uguali (art. 1298 c.c.).

Per quanto riguarda sia il **procedimento** che il **processo tributario**, la Corte Costituzionale ha stabilito (con sent. 48/1968) che è legittima l'estensione ai coobbligati soltanto degli atti e degli effetti favorevoli, non anche di quelli sfavorevoli. Per quanto riguarda invece quelli neutri, deciderà il singolo obbligato.

Così non avrà effetto, nei confronti degli altri, la notifica dell'avviso di accertamento ad un solo obbligato. Tuttavia, la Corte di Cassazione (sent. 6426/1987) ha chiarito che, in base all'art. 1310 c.c., gli atti che interrompono la prescrizione nei confronti di uno, abbia effetto nei confronti di tutti (es. notificato nei termini l'avviso di accertamento ad un obbligato, esso potrà essere notificato agli altri anche tardivamente).

Il fisco, quando notifica l'avviso di accertamento ad un soggetto diverso dall'obbligato principale, deve specificare la fattispecie sulla quale si fonda la responsabilità del coobbligato.

L'art 1306 c.c. prevede, coerentemente, che anche la sentenza pronunciata nei confronti di uno soltanto degli obbligati, abbia effetto nei confronti degli altri soltanto ove favorevole.

Nel diritto tributario vi sono tuttavia alcune eccezioni al principio dell'estendibilità degli effetti favorevoli della sentenza:

- non si ripete quanto già pagato;
- il giudicato non si estende nei confronti di chi ha già un altro giudicato;
- il giudicato non si estende se determinato da ragioni personali del singolo obbligato.

Infine, l'impugnazione di un atto da parte di un obbligato, impedisce che divenire definitivo anche l'avviso notificato agli altri.

I privilegi speciali del fisco

Alcune somme dovute all'erario sono gravate da privilegio speciale del fisco, che potrà agire per la riscossione forzata nei confronti anche di terzi acquirenti (es. ciò avviene per i tributi indiretti ed i crediti di Stato)

Altre vicende modificative del soggetto passivo

Per agevolare la riscossione, in alcuni casi la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo d'imposta una persona fisica o giuridica, che prende il posto del debitore d'imposta nei rapporti con

l'amministrazione finanziaria.

1) LA SOSTITUZIONE pone l'obbligazione tributaria a carico di un soggetto distinto da quello che realizza il presupposto.

Essa può avvenire:

- a titolo di imposta: il sostituto decurta, dalle somme dovute al sostituito, una ritenuta che versa direttamente al fisco, così estinguendo definitivamente l'obbligazione del sostituito (es. la banca versa all'erario una quota degli interessi bancari dovuti al correntista). In questo caso unico obbligato è il sostituto d'imposta, e si avrà responsabilità solidale del sostituito soltanto ove il primo non adempia.
- a titolo di acconto (o impropria): il sostituto trattiene, dal reddito dovuto al sostituito, una quota che versa all'erario, così anticipando una parte delle imposte dirette (IRPEF e IRES) che saranno dovute dal sostituito al termine del periodo d'imposta (es. il datore di lavoro versa al fisco una parte del reddito dovuto al proprio dipendente). In questo caso obbligato resta il sostituito, che poi dovrà comunque presentare la propria dichiarazione dei redditi, salvo scomputare la quota già ritenuta dal sostituito.

2) LA TRASLAZIONE trasferisce un'obbligazione tributaria da un soggetto (contribuente di diritto) ad un altro (contribuente di fatto). È ciò che avviene nel caso dell'IVA: il commerciante (*contribuente di diritto*) inizialmente la paga, ma esercita poi il diritto di rivalsa nei confronti del cliente (*contribuente di fatto*), aggiungendo al prezzo di vendita del bene l'IVA già pagata.

3) LA SURROGAZIONE si ha quando un soggetto paga un debito tributario altrui, salvo poi surrogarsi nel credito del fisco nei confronti dell'obbligato, per recuperare quanto per lui pagato (es. l'agenzia di assicurazione che, in forza della fideiussione prestata nei confronti dell'assicurato, paga una sua obbligazione tributaria).

4) L'ACCOLLO è il contratto col quale un soggetto (accollante) assume un debito tributario altrui (es. in un contratto di mutuo, i contraenti possono accollare al mutuante le imposte dovute dal mutuatario sugli interessi riscossi: in questo modo, il mutuatario percepirà gli interessi netti del mutuo, e sarà liberato nei confronti del fisco).

5) LA SUCCESSIONE: l'accettazione dell'eredità trasmette agli eredi i debiti tributari del defunto. È tuttavia esclusa la trasmissibilità delle sanzioni.

Per approfondimenti, clicca qui (http://sosonline.aduc.it/scheda/successione_11707.php)

IL PRESUPPOSTO (an del tributo)

Per realizzare il principio della capacità contributiva, la pretesa impositiva si collega a precise manifestazioni di ricchezza dei contribuenti. L'obbligazione tributaria nasce, insomma, al manifestarsi di fatti della vita che siano valutabili sul piano economico.

La manifestazione di ricchezza che fa sorgere l'obbligo contributivo si definisce presupposto o oggetto d'imposta (o anche fattispecie imponibile). Essa è costituita tipicamente dal:

- reddito;
- patrimonio;
- consumo.

Si operano alcune classificazioni dell'imposta, in base al diverso presupposto su cui si fondano.

a) Si parla infatti di:

- imposta diretta, quando il tributo colpisce una manifestazione diretta di ricchezza (es. reddito, patrimonio). Essa resta in ogni caso a carico del soggetto obbligato per legge. Esempi di imposta diretta sono:

- * le imposte sui redditi (IRPEF e IRES);
- * l'IRAP;
- * l'ISOS;
- * l'IMU.

- imposta indiretta, quando colpisce una manifestazione indiretta della ricchezza (es. compravendita di beni, fruizione di una prestazione). Tale imposta, per sua natura, si trasferisce in capo a soggetti diversi da quello tenuto a pagarla per legge. Esempi di imposte indirette sono:

- * l'IVA;
- * l'accisa;
- * le imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo, sulle pubblicità, sulle successioni e sulle assicurazioni.

b) Per le sole *imposte dirette*, si distinguono quelle:

- reali, che tengono conto soltanto della ricchezza manifestata;
- personali, che invece considerano anche le condizioni soggettive e familiari del singolo contribuente.

c) Infine si distingue fra:

- *imposta istantanea*, quando il presupposto si manifesta istantaneamente (es. stipulazione di un contratto);
- *imposta periodica*, quando il presupposto continua nel tempo (es. imposta sul reddito). In questo caso si rende necessario individuare un *periodo d'imposta* sul quale calcolare il tributo.

LA BASE IMPONIBILE (*quantum del tributo*)

La base imponibile è la somma delle ricchezze del contribuente, in base alla quale si determina la misura del tributo.

Essa può essere formata da:

- valori monetari (ad es. il prezzo del bene trasferito ai fini del calcolo dell'IVA, oppure la differenza tra i ricavi e i costi dell'impresa ai fini IRES);
- beni e servizi, calcolati nel loro *valore normale* (monetario).

Alla base imponibile si applica in alcuni casi l'*aliquota*, un tasso espresso in forma percentuale che consente di calcolare l'imposta dovuta.

Si distingue fra:

- imposte a quota fissa, cui non si applicano aliquote, e che quindi sono stabilite in misura fissa (es. la tassa sul rilascio del passaporto);
- imposte a quota variabile, cui si applica un'aliquota che può a sua volta essere fissa (e in tal caso l'imposta aumenta in misura meramente proporzionale all'aumentare della base imponibile), oppure *variabile* (nel qual caso l'imposta aumenta in maniera progressiva all'aumentare della base imponibile).

LE AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni sono previste da norme specifiche che derogano al regime ordinario, riservando un trattamento preferenziale a determinati soggetti d'imposta. Si tratta delle:

- **ESENZIONI**: il legislatore sottrae (in parte o in toto) all'imposizione determinate persone o fatti, che normalmente rientrerebbero nell'area di applicazione del tributo.
- **DEDUZIONI**: il legislatore consente di non calcolare determinate somme nel computo della base imponibile.
- **DETRAZIONI**: il legislatore, una volta calcolata l'imposta dovuta, consente di sottrarvi determinate somme.
- **REGIMI SPECIALI** (o sostitutivi): il legislatore può, in alcuni casi, scegliere di assoggettare un determinato presupposto ad un'imposta più favorevole rispetto a quella ordinaria.

Le agevolazioni possono essere assoggettate a condizioni o termini. I contribuenti, per goderne, devono in tal caso tenere determinati comportamenti, eventualmente per un determinato periodo di tempo.

FATTISPECIE CHE AMPIANO L'AREA DI APPLICAZIONE DEL TRIBUTO

Il legislatore, per estendere l'applicazione di un tributo oltre il raggio previsto in via generale, può prevedere:

- **FATTISPECIE ASSIMILATE**: ricomprendono, nell'applicazione di un tributo, una fattispecie che normalmente non vi rientrerebbe.
- **FATTISPECIE SUPPLEMENTARI**: assimilano, ai fini dell'applicazione in via straordinaria di un tributo, anche fattispecie di natura diversa.
- **SOVRIMPOSTE**: imposte straordinarie, che si realizzano applicando ad una base imponibile già accertata ai fini di un'imposta ordinaria, un'ulteriore aliquota normalmente non prevista.
- **ADDIZIONALI**: anch'esse sono imposte straordinarie, che si realizzano però applicando l'ulteriore aliquota direttamente sull'imposta dovuta.