

I Tributi

Introduzione

Buon giorno, sono Nicola Sciarra Commercialista iscritto all'Ordine di Roma con competenze in materia di tributi, fiscalità locale e di impresa, amministrazione pubblica ed organizzazione amministrativa.

In questa lezione parleremo di una branca del nostro ordinamento giuridico che tratta, nello specifico, del Sistema Tributario.

Analizzeremo:

- il Sistema Tributario Italiano
- i principi fondamentali del sistema tributario
- le norme regolatrici
- i tributi

Definizione e ambito del sistema tributario

Il Sistema tributario è costituito da un complesso di prelievi di varia natura economica: imposte, tasse, contributi speciali, rendite dei monopoli fiscali, e dall'insieme di norme che regolano l'attività impositiva dello Stato e in base alle quali i cittadini contribuiscono alle spese pubbliche.

Il diritto tributario è la materia giuridica che studia l'introduzione e l'attuazione del tributo nel nostro ordinamento giuridico.

La disciplina generale è definita da:

- Norme costituzionali
- Discipline contenute in leggi ordinarie o atti aventi forza di legge
- Regolamenti ed atti amministrativi

ed è soggetta:

- alla disciplina europea
- alla disciplina internazionale

Funzioni del sistema tributario

La fiscalità, regolamentata e definita nel nostro sistema tributario, assolve a due funzioni fondamentali:

1. **Funzione primaria**, acquisire le risorse economiche per la gestione delle infrastrutture necessarie al soddisfacimento dei bisogni collettivi (pubblici) soddisfatti attraverso l'erogazione dei servizi pubblici
2. **Funzione secondaria**, definire e qualificare l'indirizzo politico di uno Stato e gli obiettivi sociali, svolgendo un'importante funzione redistributiva, fondata sul principio costituzionale della capacità contributiva, che rappresenta, o quanto meno dovrebbe rappresentare, il meta-principio del sistema impositivo italiano.

Principi fondamentali

Tra i principi fondamentali del sistema tributario italiano tracciati dalla nostra Costituzione, principalmente negli articoli 23 e 53, quelli più definenti sono:

- è prevista una riserva di legge relativa per l'introduzione dei tributi (la disciplina base di ogni tributo deve essere contenuta in un atto avente forza di legge)
- l'universalità dell'imposta basata sulla capacità contributiva e l'equità del carico fiscale
- la territorialità, ovvero il concetto di norma tributaria che si applica ai fatti avvenuti nel territorio dello stato
- la progressività dell'imposta

Riforma fiscale

Con la riforma del 1971 si è dato impulso ad una riforma del sistema tributario "secondo i principi costituzionali del concorso di ognuno in ragione della propria capacità contributiva e della progressività", finalizzata alla realizzazione di:

- a) perequazione dell'onere tributario
- b) semplificazione del sistema tributario in modo da consentire, da un lato, al contribuente di rendersi pienamente conto dell'entità e dell'incidenza del prelievo fiscale; dall'altro, al governo di poter utilizzare un ben congegnato ed elastico sistema impositivo a fini di politica economica
- c) una maggiore efficienza dell'amministrazione finanziaria
- d) eliminazione progressiva degli ostacoli di ordine fiscale che si frappongono alla piena attuazione degli obiettivi della Comunità europea, con la corrispondente armonizzazione delle varie forme d'imposizione interna alle direttive di base comunitarie

Principio di Legalità

All'art. 23 della Costituzione viene prevista una riserva di legge relativa per l'introduzione dei tributi (la disciplina base di ogni tributo deve essere contenuta in un atto avente forza di legge). Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge

È una norma di garanzia, espressione dello storico principio del consenso all'imposizione.

Nelle materie di competenza europea non opera la riserva.

La Costituzione riserva solo alla legge ed agli atti aventi forza di legge l'istituzione dei tributi e la disciplina dei loro elementi essenziali, come i soggetti attivi e passivi e le aliquote.

È possibile delegare la formulazione della disciplina di elementi più specifici a fonti di carattere secondario, come i regolamenti.

Capacità Contributiva

La capacità contributiva si può definire come l'idoneità economica dell'individuo a concorrere alle spese pubbliche, la quale si esprime attraverso indici economicamente valutabili, quali un patrimonio, un reddito, una spesa per consumi o investimenti, fenomeni, cioè, sempre suscettibili di valutazione economica.

La capacità contributiva deve risultare da "indici concretamente rivelatori di ricchezza, dai quali sia razionalmente deducibile l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta."

Gli indicatori di capacità contributiva possono essere:

- **Diretti**, e cioè derivanti da:
 - Reddito, utile che viene dall'esercizio di un mestiere, di una professione, di un'industria, da un qualsiasi impiego di capitale
 - o dal Patrimonio, è uno "stock" di ricchezza differente dal reddito inteso invece come "flusso" e comprende valori economici di cui è titolare il contribuente
- **Indiretti**, derivanti da Consumo e affari, indici di capacità contributiva perché implicano disponibilità economica

Definizione di Reddito

Affinché si possa avere un reddito, espressione di forza economica, esso deve costituire:

a) un incremento patrimoniale tangibile, ovvero effettivamente prodotto (non rappresentando reddito i risparmi di spesa o le aspettative di guadagni futuri)

b) un incremento patrimoniale effettivo (cioè valutato al netto delle spese sostenute per il suo ottenimento), nonché quando le basi imponibili non includano componenti nominali, che non tengano conto della svalutazione della moneta

c) un'entrata idonea ad essere posseduta da parte del soggetto passivo

d) infine, deve essere normale, ovvero essere una media dei redditi realizzati in tempi diversi da uno stesso soggetto o da soggetti diversi che svolgono attività analoghe

Principio della Territorialità

L'Art. 53 della Costituzione introduce il principio di territorialità, ovvero il criterio scelto dal legislatore per individuare i soggetti o le operazioni soggette **ad imposta varia da tributo a tributo**, nonché l'obbligo per la collettività di partecipare alla spesa pubblica attraverso il pagamento dei tributi.

I soggetti tenuti al pagamento di tributi sono tutti i soggetti residenti in Italia, sia cittadini che stranieri, ovunque si verifichi il fatto economico dal quale sorge il dovere tributario.

Per le imposte sui redditi come IRPEF e IRES, il criterio è quello della residenza, e non quello della cittadinanza.

Per i soggetti non residenti si considerano i fatti economici che si sono verificati in Italia.

Progressività

L'art. 53, comma II, Costituzione prevede che «Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

Il principio di progressività indica che il sistema tributario non ha soltanto lo scopo di fornire mezzi finanziari allo Stato (entrate), ma anche funzioni redistributive, per il raggiungimento dei fini di giustizia sociale fissati dalla Costituzione.

Generalmente l'imposta è progressiva in quanto aumenta con l'aumentare della base imponibile.

Tuttavia, il principio di progressività non riguarda i singoli tributi, ma il sistema tributario nel suo complesso, poiché i singoli tributi possono essere ispirati a criteri diversi.

È quindi difficile che un tributo venga dichiarato incostituzionale poiché non è progressivo.

Statuto dei diritti del contribuente

Si fonda su alcuni principi fondamentali a tutela del contribuente, tra i quali i principali:

- **Principio di irretroattività.** In base al principio di irretroattività, ogni norma tributaria non dispone che per l'avvenire

- **Principio della perentorietà dei termini.** Il principio di perentorietà dei termini impone che i termini per la notifica, la prescrizione e la produzione di documenti debbano essere perentori a pena di nullità
- **Principio no taxation without representation.** I tributi esistenti non possono essere estesi per decreto
- **Principio di limitazione dell'onere della prova.** Non può essere richiesto al cittadino di produrre documenti o informazioni già in possesso della PA
- **Principio di correttezza e buona fede.** Non possono essere irrogate sanzioni ai contribuenti che abbiano fatto legittimo affidamento sulle dichiarazioni o sulle decisioni del Fisco

Diritti del contribuente

Oltre ai citati principi, vi sono altri diritti che lo statuto riconosce in capo al contribuente, tra cui:

- **Interpello.** Dà ai contribuenti la possibilità di interpellare il fisco al fine di ottenere risposta circa l'applicazione di disposizioni tributarie incerte
- **Garanzie.** Gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività si devono svolgere:
 - se vi sono esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo
 - durante l'orario ordinario di esercizio delle attività
 - in maniera tale da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività
 - con una permanenza degli operatori del fisco di massimo trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni se l'indagine è particolarmente complessa

Al termine della verifica fiscale, il contribuente ha diritto di ricevere una copia del processo verbale di chiusura delle operazioni.

Garante del contribuente

Tra le previsioni dello statuto si segnala anche l'istituzione del garante del contribuente, al quale è affidato il compito di vigilare sull'attuazione delle regole e dei principi dello statuto e di garantirne l'applicazione.

È istituito presso ogni Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate e opera in piena autonomia e indipendenza funzionale.

È un organo monocratico, nominato dalla commissione tributaria regionale, per una durata pari a quattro anni, rinnovabili scegliendolo tra:

- i magistrati, i professori universitari di materie giuridiche ed economiche e i notai, a riposo o in attività
- gli avvocati, i dottori commercialisti e i ragionieri a riposo, indicati dai rispettivi ordini professionali

Si rivolge agli uffici competenti per richiedere documenti o chiarimenti, anche sulla base di segnalazioni dei contribuenti.

A tutela dei contribuenti, può rivolgere raccomandazioni ai dirigenti degli uffici fiscali.

Entrate dello Stato

Le Entrate rappresentano l'insieme delle risorse che consentono allo Stato di finanziare tutte le proprie attività, sia quelle legate al suo funzionamento come apparato amministrativo, sia quelle dirette a beneficio della collettività.

La principale forma di entrata per lo Stato è data dalle Entrate Tributarie (Gettito Tributario) costituite dall'insieme degli introiti derivanti dall'applicazione del sistema d'imposizione diretta e indiretta.

L'evoluzione ed il futuro di un'Amministrazione sono strettamente dipendenti dall'andamento delle Entrate Tributarie, che a loro volta sono legate all'andamento economico del Paese.

Oltre alle Entrate Tributarie bisogna tener conto anche di:

- le Entrate Extra - tributarie (costituite prevalentemente dai proventi per l'erogazione di servizi pubblici e da quelli derivanti da beni ed attività statali)
- i proventi da alienazioni Patrimoniali
- l'utilizzo di strumenti Finanziari

Analizziamo ciascuna di queste entrate dello Stato in dettaglio...

Entrate Tributarie

Le entrate tributarie o fiscali sono prestazioni pecuniarie obbligatorie che lo Stato e alcuni enti pubblici territoriali prelevano dai cittadini e da altri soggetti economici e sono destinate a coprire le spese per i servizi pubblici, per lo più indivisibili e non individualizzabili, nonché alla copertura delle spese di esercizio della struttura statale.

Si distinguono pertanto dai contributi sociali, o entrate parafiscali, anch'essi obbligatori, ma prelevati dagli enti previdenziali e di assistenza per la prestazione di servizi specifici, in genere divisibili.

Si tratta quindi di entrate derivate e di diritto pubblico, e traggono la loro legittimazione dalla posizione di supremazia dello Stato e della pubblica amministrazione (coattività dell'imposizione).

Tributo

Tributo è un termine che indica un genus, comprendente imposte, tasse e contributi (per alcuni anche i monopoli fiscali).

La distinzione tra imposte e tasse si basa sul tipo di spesa pubblica che l'imposta o la tassa va a finanziare.

Le entrate destinate a finanziare le spese pubbliche indivisibili sono «imposte», mentre quelle che finanziano spese pubbliche divisibili sono «tasse».

IMPOSTA è il tributo per eccellenza. Il presupposto dell'imposta è un fatto economico posto in essere dal soggetto passivo.

La TASSA ha come presupposto un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento, o lo svolgimento di un servizio pubblico, riguardanti un determinato soggetto.

Il termine CONTRIBUTO indica ciò che si dà per il raggiungimento di un fine al quale concorrono più persone.

Funzione extra fiscale dei tributi

Funzione naturale dei tributi è procurare entrate allo Stato, ma ogni tributo ha anche funzioni extrafiscali (es. dazi all'importazione; tributi ambientali; accisa sui tabacchi; soda tax).

I tributi non sono solo lo strumento giuridico attraverso cui lo Stato si procura le risorse necessarie al proprio funzionamento, ma anche il mezzo per perseguire l'uguaglianza sostanziale ex art. 3 Cost.

I tributi hanno anche funzioni extrafiscali, poiché il principio implica che i tributi devono avere finalità redistributive.

Il tributo è mezzo di attuazione del principio di solidarietà e strumento per l'adempimento dei fini sociali che la Costituzione assegna alla Repubblica.

Caratteristiche del tributo

Il legislatore ha stabilito non solo l'obbligatorietà del tributo quale adempimento di un dovere inderogabile di solidarietà politica, economica e sociale ai sensi dell'articolo 2 imposto a tutti i soggetti che, in quanto membri di una comunità, devono concorrere alle spese pubbliche senza discriminazioni o privilegi in base al principio di uguaglianza (art. 3 Cost.).

Il dovere tributario è correlato alla capacità economica del soggetto che si manifesta attraverso fatti suscettibili di valutazione economica.

Il legislatore può considerare manifestazioni di capacità contributiva, fatti economici come il reddito o il patrimonio: in tal caso si parla di manifestazioni dirette o immediate della capacità contributiva.

Inoltre, si possono considerare il consumo o i trasferimenti di beni: in tal caso si parla di indici indiretti o manifestazioni mediate della capacità contributiva.

Elementi del Tributo

Gli elementi essenziali della fattispecie tributaria, in cui si concretizzano le scelte politiche ed economiche su cui si fonda il tributo, sono:

- il soggetto attivo è il creditore, solitamente lo Stato o le sue emanazioni

- il soggetto passivo è il debitore e di norma coincide con il contribuente. Tuttavia, vi sono dei casi in cui tale coincidenza non si realizza; ad esempio, nel caso dell'IVA, soggetto passivo non è l'imprenditore, ma è il consumatore finale
- il presupposto è il fatto o requisito al cui verificarsi sorge l'obbligazione tributaria, ovvero l'obbligo di provvedere al pagamento del tributo

- la base imponibile è la quantificazione monetaria del presupposto, può variare da soggetto a soggetto
- la misura dell'imposta può essere fissa o variabile, ed è correlata all'individuazione della base imponibile

Imposta

Il presupposto del tributo è l'esistenza di una determinata capacità contributiva. In relazione ai singoli indici di forza economica assunti dal legislatore quali presupposti, si suole distinguere tra:

- le Imposte dirette, le quali colpiscono gli indici rappresentati da manifestazioni dirette di capacità contributiva (quali il reddito ed il patrimonio)
- le Imposte sui redditi si distinguono, a loro volta, in personali e reali, a seconda della rilevanza o meno assegnata ad elementi relativi alla sfera personale del soggetto passivo, in sede di quantificazione del tributo
- le Imposte indirette, che hanno come presupposto indici che manifestano in via indiretta (indiziaria) la capacità contributiva di un soggetto (come i consumi e i trasferimenti di ricchezza)

Tasse e Contributi

La TASSA ha come presupposto un atto o un'attività pubblica, ossia l'emanazione di un provvedimento, o lo svolgimento di un servizio pubblico, riguardanti un determinato soggetto.

Vi sono tasse collegate ad un'attività pubblica (es. contributo per l'iscrizione a ruolo delle cause civili, amministrative, tributarie) e tasse collegate alla fruizione di un bene pubblico (es. occupazione di spazi pubblici) o di un servizio pubblico (es. raccolta dei rifiuti).

Il termine CONTRIBUTO indica ciò che si dà per il raggiungimento di un fine al quale concorrono più persone.

Nel linguaggio giuridico è usato per designare sia istituti tributari, sia istituti non tributari (es. contributi consortili e i contributi al fondo comune delle associazioni e fondazioni).

Conclusioni

Bene, per questa lezione è tutto. Vi ricordo che abbiamo esaminato un aspetto del nostro ordinamento giuridico, analizzando le principali caratteristiche del Sistema Tributario Italiano.

Abbiamo visto i principi ispiratori del sistema, le norme regolatrici, nonché le caratteristiche principali dei tributi.

