



# Amatucci Principi e nozioni di diritto tributario

Diritto tributario (Università degli Studi di Napoli Federico II)

Le **fonti di diritto internazionale** vincolano solo i singoli Stati; le **fonti europee e nazionali**, invece, vincolano non solo gli Stati, ma anche i cittadini, che nel nostro caso chiamiamo "contribuenti".

Le **fonti europee** si distinguono in:

- **FONTI ORIGINARIE:** sono date dai Trattati, il TUE e il TFUE, i quali costituiscono i pilastri fondamentali del diritto dell'UE; accanto a loro si pone la CEDU e dai loro Allegati. Le *fonti originarie* non sono redatte dal legislatore europeo, ma sono redatte e sottoscritte dagli Stati membri dell'UE, per regolamentare una serie di rapporti giuridici, vincolando non solo se stessi ma anche i propri cittadini. Il rilievo che queste fonti danno alla materia tributaria non è lo stesso a seconda che si parli di "fiscalità diretta" o "fiscalità indiretta". La "**tributarietà indiretta**" è oggetto di una normativa sovranazionale, cioè spettante all'UE. Sono tributi indiretti: l'IVA, le accise e i dazi doganali. La tributarietà indiretta **riguarda l'armonizzazione**, cioè quel processo di progressivo ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri, al fine di eliminare ogni ostacolo tecnico, amministrativo o normativo alle relazioni dell'UE. La "**tributarietà diretta**", invece, è di competenza degli Stati membri
- **FONTI DERIVATE** si distinguono in:
  - **Atti non vincolanti:** hanno funzione di persuasione morale nei confronti degli Stati membri dell'UE e dei cittadini, ma non li vincolano.
  - **raccomandazioni UE:** inviti degli organi dell'UE rivolti agli Stati membri a conformarsi ad un certo comportamento;
  - **pareri:** esprimono il punto di vista di un organo della UE su un determinato oggetto.
  - **Atti vincolanti:**
    - **regolamenti UE:** sono atti normativi vincolanti per tutti i membri dell'UE in tutti i loro elementi. I regolamenti UE godono di "**diretta applicabilità**", cioè non richiedono alcuna attività di recepimento da parte degli Stati membri che dovranno applicarlo in modo completo ed integrale.
    - **direttive UE:** sono atti normativi, recepiti, in Italia, con la cd. legge La Pergola (è una legge comunitaria, con la quale vengono recepiti tutti gli atti che non sono self-executing), che si rivolgono esclusivamente agli Stati membri e lo vincolano al raggiungimento di determinati scopi entro un certo limite temporale, lasciando piena libertà sia alla scelta della forma che ai mezzi da utilizzare.
    - **decisioni UE:** sono atti normativi obbligatori in tutti i loro elementi, applicabili direttamente, come i regolamenti UE, ma, a differenza di questi hanno *portata particolare*, perché sono rivolti a soggetti specifici e determinati. Acquistano efficacia con la notifica ai destinatari e sono per essi vincolanti. Le decisioni sono utilizzate in materia di aiuti di stato.

Per quanto riguarda, invece, le **Fonti nazionali**, in questo caso occorre ricordare che il nostro ordinamento, ai sensi dell'art. 11 Cost., incontra un limite nelle norme delle fonti sovranazionali, in quanto ha accettato di limitare le proprie competenze e la propria sovranità a favore di quelle comunitarie.

La gerarchia delle fonti del diritto nazionale è così composta: leggi costituzionali; leggi ordinarie (e atti aventi forza di legge, come i decreti legge e i decreti legislativi), leggi regionali, regolamenti e consuetudini.

Le norme tributarie possono essere di diverso genere: impositive, agevolative, procedimentali, processuali, sanzionatorie. In base all'**art. 23 Cost.** "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*". Si desume che la legge non deve contenere l'intera disciplina del tributo, ma i suoi elementi essenziali (presupposto, base imponibile, soggetti e criteri di determinazione delle aliquote), fissando i criteri generali e i principi direttivi e demandare a fonti diverse e subordinate l'accertamento e la riscossione dei tributi. Tuttavia, con la legge delega 42/2009, gli enti locali e quindi Comuni, Province e Città metropolitane possono istituire tributi e spese proprie nel rispetto della Costituzione e della finanza pubblica.

Attualmente il senso dell'art. 23 Cost. è cambiato, perché la potestà normativa in materia tributaria non spetta più soltanto al legislatore nazionale ma, a seguito della riforma del Titolo V della Costituzione è esercitata anche dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione e dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali". Ancora, l'art. 119 Cost., ora pone sullo stesso piano Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni, stabilendo che essi hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

## IL FEDERALISMO FISCALE

Il federalismo fiscale è stato introdotto nel nostro ordinamento attraverso un'ampia revisione dei rapporti finanziari tra i vari livelli di governo. Il pluralismo istituzionale dell'art. 5 Cost., che riconosce e promuove l'autonomia locale ed affida, attraverso un ampio decentramento amministrativo, la gestione dei bisogni e degli interessi del proprio territorio all'autonomia politica, rappresenta la base costituzionale del federalismo fiscale.

L'intento principale del processo di riforma del sistema fiscale era il rafforzamento della responsabilità degli amministratori locali nei confronti dei propri cittadini e garantire un complesso autonomo di risorse finanziarie in relazione alle funzioni da svolgere.

In questi anni, alcuni tributi erariali sono stati sostituiti da propri tributi locali, e previste imposte autonome (come l'IMU) ed addizionali ad imposte erariali (addizionali Irpef comunale e regionale), sono state inoltre aumentate le entrate tributarie degli enti locali attraverso le partecipazioni al gettito di alcuni tributi erariali. È poi ampliato il potere regolamentare di Comuni e Province riguardo alla disciplina delle loro entrate.

Il D. lgs. n. 446/1997 ha così attuato un importante decentramento del prelievo tributario dallo Stato agli enti territoriali, attribuendo per la prima volta espressamente potestà regolamentare a Comuni e Province. Decisiva fu la svolta verso il decentramento amministrativo delle leggi Bassanini, che introducendo nell'ordinamento giuridico italiano il "principio di sussidiarietà", favorì il processo di federalizzazione e definizione di un nuovo assetto di relazioni tra governo centrale ed autonomie territoriali.

La Riforma del Titolo V, Parte II, della Costituzione, avvenuta nel 2001 ha introdotto nel nostro ordinamento il federalismo fiscale, consentendo il passaggio definitivo da un sistema di finanza derivata ad uno di finanza decentrata, attraverso l'individuazione di 3 forme di finanziamento: 1) i tributi e le entrate proprie; 2) le compartecipazioni al gettito dei tributi erariali, riferibili al proprio territorio; e 3) i trasferimenti statali del fondo perequativo.

L'art. 119 Cost., comma 1, riconosce così a tutti gli enti territoriali autonomia finanziaria di spesa.

Secondo quanto previsto dal combinato disposto dagli articoli 117 e 119 Cost., allo Stato è riservata competenza esclusiva in tema di sistema tributario e contabile dello Stato ed in materia di perequazione delle risorse finanziarie, nonché la competenza concorrente in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario che costituisce un principio di riferimento per la disciplina di tributi ed entrate proprie di Regioni ed enti locali

L'effettiva realizzazione del federalismo fiscale nel nostro Paese è avvenuta solo grazie alla legge delega n. 42 entrata in vigore nel 2009, che *«costituisce attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, assicurando autonomia di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni e garantendo i principi di solidarietà e di coesione sociale, in maniera da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e da garantire la loro massima responsabilizzazione e l'effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti»*.

La legge delega n. 42/2009 ed i successivi interventi legislativi volti a dare applicazione ai principi in essa contenuti, rappresentano l'asse portante del processo di decentramento in atto nel nostro Paese. Il legislatore delegante ha scelto, infatti, un modello di federalismo cooperativo e solidale da costruire nel contesto di *una Repubblica una ed indivisibile*, che rimette alla legge statale il potere di fissare i principi fondamentali di coordinamento ed assicurare ai territori meno sviluppati il diritto ad avere, riguardo a bisogni essenziali, la garanzia dei livelli minimi di prestazioni, affermando, così, un collegamento diretto tra risorse e territorio. Tale modello di federalismo comporta l'unitarietà del sistema tributario e deve attuarsi attraverso un sistema in grado di compensare, mediante i trasferimenti, le diversità territoriali tra le dotazioni di risorse ed i bisogni concreti dei cittadini. Il federalismo solidale e cooperativo, tendente dunque al riequilibrio, garantisce che l'intervento statale sia diretto unicamente ad evitare le disuguaglianze nell'articolazione nazionale dei presupposti tassabili, ma non significa annullare le differenze di gettito che dipendono invece dall'inefficienza delle singole amministrazioni.

**LE NORME COSTITUZIONALI** operanti in materia tributaria si riconducono ai principi fondamentali sanciti dagli artt. 3, 23, 53, 75, 81 e 119 Cost.

### **Le leggi ordinarie, le leggi regionali e gli atti aventi forza di legge**

La legge è lo strumento attraverso il quale nasce l'obbligazione tributaria come prestazione patrimoniale imposta e dunque l'esercizio della potestà tributaria è posta a garanzia dei contribuenti dall'art. 23 Cost.

L'esistenza di fonti aventi la stessa forza della legge favorisce il coinvolgimento nelle scelte di politica fiscale di diversi attori quali il Governo e gli enti territoriali (Regioni) e di Organismi sovranazionali (Consiglio, Commissione UE). Il Governo e Regioni hanno soltanto un potere istitutivo di tributi.

La *legge regionale*, oltre a poter istituire tributi propri e dovrebbe rappresentare la base legislativa principale per i Comuni e per le Province appartenenti allo stesso ente territoriale.

Mentre la funzione legislativa spetta al Parlamento, il Governo, invece, può emanare **ATTI CON FORZA DI LEGGE**, ossia decreti legislativi e decreti legge.

Quanto al **decreto legislativo**, esso è previsto dall'art. 76 Cost. Esso è anche detto *decreto delegato*, perché è l'atto con cui il Parlamento (detentore del potere legislativo) *delega* in maniera espressa e formale il Governo a legiferare una determinata materia. Tuttavia, le Camere si riservano però di stabilire i principi e i criteri direttivi, cioè la "cornice" entro la quale il Governo dovrà legiferare.

Particolarmente delicato è invece l'utilizzo dei **decreti legge** consentiti ai sensi dell'art. 77 Cost. in casi straordinari di eccezionale urgenza e necessità di cui vi è spesso un abuso in materia tributaria.

Tra gli **atti non aventi forza di legge** che gerarchicamente rappresentano fonti secondarie in quanto si collocano immediatamente al di sotto della legge ordinaria, di quella regionale e degli atti aventi forza di legge, assumono particolare rilevanza, in materia tributaria, i regolamenti statali. Dunque, occorre distinguere tra:

- **REGOLAMENTI GOVERNATIVI**: sono disciplinati dall'art. 87 Cost. e sono emanati dal Presidente della Repubblica previa deliberazione del Consiglio dei Ministri;
- **REGOLAMENTI MINISTERIALI**: sono adottati nelle materie di competenza di un singolo ministro, con DPCM

Le **circolari ministeriali** sono atti amministrativi di indirizzo con i quali vengono impartite dall'Amministrazione centrale istruzioni sul piano interpretativo agli uffici periferici dell'Agenzia delle Entrate allo scopo di uniformare il comportamento di questi ultimi e di orientare l'attività dei privati.

Le **risoluzioni**, invece, hanno diretta efficacia nei confronti dell'Ufficio al quale sono dirette e possono essere risposte a quesiti posti da privati.

La **L. N. 212/2000 STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE** ha introdotto una serie di principi finalizzati alla tutela dei cittadini nei confronti dell'erario e volti ad assicurare all'ordinamento tributario maggiore stabilità, chiarezza e conoscenza.

Lo Statuto prevede inoltre nuovi e specifici obblighi per il legislatore e per l'A.F., che contribuiscono ad una maggiore civiltà giuridica del nostro sistema fiscale e del rapporto fisco-contribuente.

Le norme contenute nella l. n. 212/200, in quanto leggi ordinarie, restano derogabili solo espressamente da norme di pari rango, anche se la clausola di auto-rafforzamento prevista dall'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente sancisce la deroga espressa delle norme dello Statuto e l'impossibilità di derogarle attraverso leggi speciali.

Mentre la Corte costituzionale ha escluso il rango costituzionale delle norme dello Statuto, a Corte di Cassazione, nella sent. del 2015, ha affermato che lo Statuto dei diritti del contribuente funge da criterio guida nell'interpretazione delle norme tributarie, ma non ha rango superiore alla legge ordinaria, né autorizza la disapplicazione della norma tributaria in contrasto con esso.

## L'EFFICACIA (ENTRATA IN VIGORE E CESSAZIONE) DELLE NORME TRIBUTARIE

Dopo un determinato periodo di tempo dalla pubblicazione sulla *G.U.* (15 giorni) in seguito all'approvazione parlamentare ed alla promulgazione del Presidente della Repubblica, la legge, salvo diversa disposizione, entra in vigore e produce efficacia.

Tuttavia, accade spesso che il momento in cui una legge entra in vigore e la sua efficacia non coincidono.

Uno dei più frequenti casi di cessazione della legge è quello dell'**abrogazione** che prevede che essa può avvenire attraverso legge posteriore: 1) per dichiarazione espressa del legislatore, 2) per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti, 3) oppure perché la nuova legge regola l'intera materia già disciplinata dalla legge anteriore.

In caso di abrogazione, l'efficacia della legge cessa *ex nunc* e ciò determina che le norme abrogate continuano ad essere applicate a presupposti verificatisi nel periodo temporale che va dall'entrata in vigore alla sua abrogazione. L'abrogazione in diritto tributario infine non può avvenire mediante referendum.

Il legislatore generalmente si serve della **DEROGA** quando vuole introdurre un'eccezione alla disciplina dettata da una certa disposizione nel corpo della stessa legge. Al fine di garantire una maggiore certezza del diritto, talvolta, in materia tributaria, viene posto un divieto di deroga e di modifica. In altri casi, alcune vicende o situazioni giuridiche che erano contemplate da una legge abrogata sono disciplinate per un determinato periodo da un'apposita disciplina attraverso disposizioni transitorie (che spesso regolano il passaggio dalla legge precedente a quella successiva).

Altri casi di cessazione delle norme tributarie sono rappresentati dalla *dichiarazione di incostituzionalità* e dalla *declaratoria di incompatibilità comunitaria*.

La **dichiarazione di incostituzionalità** di una legge è pronunciata dalla Corte costituzionale, la quale fa cessare la sua efficacia da allora; come se non fosse mai esistita.

La **declaratoria di incompatibilità comunitaria** di una legge è sancita dalla Corte di Giustizia e in seguito ad essa la legge perde efficacia *ex tunc*.

La perdita di efficacia *ex tunc* consente ai contribuenti di esercitare il **diritto al rimborso**, con esclusione dei casi in cui i rapporti si sono esauriti (passaggio in giudicato di una sentenza, prescrizione o decadenza).

**RETROATTIVITÀ** è un concetto di identificazione assai complessa. Amatucci lo definisce "fenomeno patologico del nostro ordinamento", in grado di porsi in contrasto con precisi principi e di compromettere seriamente le garanzie dei contribuenti.

Si parla di nozione di difficile identificazione, perché non sempre gli interpreti, sono in grado di distinguere tra norme veramente retroattive, norme interpretative e norme retrospettive.

Per questo motivo si suole distinguere tra:

- **retroattività propria**: la norma incide su preesistenti fattispecie tributarie già considerate dal legislatore, pertanto si tratta di una forma inammissibile;
- **retroattività impropria**: la norma incide su preesistenti fattispecie tributarie che non hanno ancora ricevuto disciplina giuridica, dunque questo meccanismo è considerato ammissibile.

Nel nostro ordinamento non esistono norme costituzionali che sanciscano un divieto di retroattività in materia tributaria ma disposizioni di rango inferiore e dunque derogabili che sanciscono che "**la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo**" e "**le leggi tributarie non hanno effetto retroattivo**".

Per limitare il fenomeno della retroattività delle leggi tributarie, si è fatto inizialmente ricorso all'**attualità della capacità contributiva** espressa dall'art.53 Cost e al principio della **tutela del legittimo affidamento**, che consente al contribuente di poter operare sulla base di una situazione giuridica precedente all'innovazione normativa senza subire il pregiudizio di successive modifiche sfavorevoli.

## PRINCIPI COSTITUZIONALI

**LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA – ART. 53** è il criterio sul quale si fonda il nostro ordinamento in materia fiscale. *“Tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*. L’art. 53 Cost. si collega ad altri precetti costituzionali come: l’art. 2 Cost., il quale sancisce il principio di *solidarietà* e l’art. 3 Cost., il quale sancisce il principio di *uguaglianza*; l’art. 23 Cost.; l’art. 41 Cost., in base al quale *“l’iniziativa economica privata è libera”* e deve essere salvaguardata; e l’art. 42 Cost.

La nozione di capacità contributiva è sempre stata oggetto di dibattiti dottrinali e giurisprudenziali e si è evoluta con il mutare del fenomeno economico e finanziario adeguandosi ad esso.

La Corte costituzionale ha chiarito quali debbano essere i **requisiti della capacità contributiva**:

- 1) **effettività**: la capacità del soggetto di contribuire alla spesa pubblica deve essere effettiva, ossia certa.
- 2) **attualità**: la capacità del soggetto di contribuire alla spesa pubblica deve essere attuale, cioè la legge che istituisce il tributo deve considerare che la capacità contributiva sussista al momento della previsione legislativa.

**L’EGUAGLIANZA – ART. 3** tale principio riconosce l’uguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge.

Il comma 2 dell’art. 3 Cost., prevedendo l’obbligo di rimozione degli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano la libertà e l’uguaglianza tra i cittadini (cd. uguaglianza sostanziale), rappresenta un limite fondamentale nei confronti del legislatore che opera in materia tributaria.

L’uguaglianza tra tutti i contribuenti, strettamente collegata all’art. 53 Cost., viene comunemente intesa come uguaglianza **verticale** che verte sulla base economica e si differenzia dall’uguaglianza **orizzontale** che verte sulla territorialità o provenienza di soggetti (residenza) assoggettati ad imposta.

La **TUTELA DELLA BUONA FEDE** e del **LEGITTIMO AFFIDAMENTO** trova il suo riferimento nell’**art. 97 Cost.** ed è disciplinato dall’art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente e rappresenta uno dei principi fondamentali di diritto tributario in quanto è **volto a garantire la coerenza e la certezza del diritto** in un sistema complesso come quello fiscale.

La **buona fede** può essere:

- **soggettiva**: si intende lo stato psicologico di un soggetto che ha agito su una situazione;
- **oggettiva**: si intende la regola di correttezza e lealtà nel rapporto tributario, che impone atteggiamenti non capziosi.

Con l’espressione **“principio dell’affidamento”** s’intende, invece, quella regola secondo cui una data situazione di fatto o di diritto non viene ad operare se non è nota ad un determinato soggetto.

Questo principio svolge un’importante funzione limitativa nei confronti di ogni tipo di arbitrarieità dell’A.F. e del legislatore.

Gli artt. 5, 6 e 7 dello Statuto del contribuente, prevedono chiarezza, conoscenza e informazione del contribuente, rappresentano l’espressione del principio costituzionale di **buona fede** e del **buon andamento** dell’attività svolta dall’A.F.

## PRINCIPI COMUNITARI

### L'ARMONIZZAZIONE E IL COORDINAMENTO DEI SISTEMI FISCALI

L'UE non ha competenza in materia tributaria: non ha un sistema di imposte e non ha entrate proprie. Tuttavia, nel TFUE, ritroviamo una serie di norme che hanno rilevanza in ambito tributario e che, di conseguenza, condizionano le scelte future, attuali e concrete dello Stato nazionale.

Sono 2 gli interventi dell'UE che incidono in ambito nazionale:

- 1) **Integrazione negativa**: che si esplica sostanzialmente attraverso i divieti posti in essere dalla Corte di giustizia per limitare il legislatore nazionale
- 2) **Integrazione positiva**: si esplica nell'*armonizzazione*.

Si parla di **ARMONIZZAZIONE** in materia di imposte indirette (ad es.: l'Iva) e consiste "nel ravvicinamento delle legislazioni nazionali dei singoli Stati membri", al fine di renderle compatibili in materia tributaria e ad evitare distorsioni, il tutto giustificato dalla *realizzazione di un fine comune*, ossia il funzionamento del mercato comune. L'armonizzazione non presuppone l'unicità dei mezzi e può realizzarsi attraverso le direttive, che rappresentano lo strumento principale per rendere affini alcune disposizioni nazionali.

In ambito comunitario, i sostenitori dell'armonizzazione hanno sviluppato 2 teorie:

- 1) **teoria dell'armonizzazione coattiva**: in base alla quale, i vari Stati membri dell'UE, di comune accordo, cedono parte della loro sovranità ad un'Autorità sovranazionale che procede a modificare una determinata norma tributaria o ad adeguarla in conformità ad un modello unico;
- 2) **teoria dell'armonizzazione spontanea**: in base alla quale, l'equilibrio tra i singoli ordinamenti nazionali in materia tributaria avviene senza un intervento comunitario vincolante.

**IL PRINCIPIO DI NON DISCRIMINAZIONE FISCALE** è un principio comunitario previsto dall'art. 18 TFUE.

Esso impone di trattare in modo uguale situazioni uguali e in modo diverso situazioni diverse. Questo principio trova una sua espressione nell'art. 53 Cost., in base al quale tutti devono sopportare un sacrificio eguale, non in termini numerali, ma in proporzione alla propria capacità contributiva.

Il principio di non discriminazione fiscale opera esclusivamente in funzione di:

- **discriminazione diretta**: sono quelle discriminazioni che vengono poste in essere sulla base della *nazionalità* (es.: attribuzione del credito d'imposta al lavoratore italiano e non anche al lavoratore spagnolo che viene in Italia a lavorare);
- **discriminazione indiretta**: sono quelle discriminazioni che si fondano su elementi formalmente diversi dalla nazionalità (ad es.: la residenza: attribuisco un trattamento fiscale più favorevole ai residenti e non anche ai non residenti).

Tuttavia, è anche possibile la presenza di una forma di **discriminazione rovesciata**, ossia di una discriminazione nei confronti dei soggetti nazionali, cioè ad un trattamento fiscale peggiore per i residenti e migliore per i soggetti stranieri. Ciò si verifica nel caso in cui una società residente in uno Stato UE decida di espandere la propria attività al di fuori dei confini nazionali.

Un esempio del "principio di non discriminazione fiscale" può essere offerto da due casi che sono attualmente pendenti di fronte alla Corte di Giustizia e che riguardano FIAT e STARBUCKS, i quali hanno negoziato regimi fiscali con Stati in cui volevano porre delle stabili organizzazioni, stabilendo un trattamento fiscale migliore rispetto a quello riservato alle imprese nazionali. Il miglior trattamento riservato a questi soggetti determina però un Aiuto di stato e di conseguenza va a ledere il principio della parità di trattamento fiscale nei confronti delle imprese residenti che godono di un trattamento fiscale deteriore.

La **LIBERA CIRCOLAZIONE DEI FATTORI PRODUTTIVI** si riferisce ad alcune libertà fondamentali, o meglio alla libera circolazione di merci, servizi, capitali e persone.

Inizialmente questa libertà era attribuita soltanto ai lavoratori che dovevano dimostrare di avere un lavoro all'estero, oggi invece tutti possono circolare nell'ambito dell'UE.

La **libera circolazione delle merci** è garantita attraverso l'eliminazione dei dazi doganali e di tutti gli altri ostacoli tariffari, in modo da realizzare un mercato europeo comune.

La **libera circolazione dei servizi e dei lavoratori** garantisce ai cittadini comunitari di prestare la propria attività in un altro Stato dell'UE alle stesse condizioni dei professionisti che vi risiedono. Ma consente il soggiorno a prescindere dall'esercizio di un'attività lavorativa.

Alla libertà di circolazione delle persone e dei lavoratori, quindi, è consequenziale il divieto di ogni restrizione per quanto riguarda il diritto allo stabilimento dei cittadini comunitari in qualsiasi paese dell'UE e la possibilità da parte sua di costituire società attraverso l'apertura di Agenzie, Succursali, Filiali, a condizione, però, che l'amministrazione debba avere sede in uno dei paesi dell'UE.

La **libera circolazione dei capitali**, mira ad una sorta di espansione economica e a favorire gli scambi non solo tra gli Stati membri, ma anche tra gli Stati membri e i paesi terzi.

## LA LIBERA CONCORRENZA E IL DIVIETO DI AIUTI DI STATO

Il **divieto di aiuti di Stato** è disciplinato dagli artt. 107 a 109 del TFUE.

Al momento non vi è una norma che ci fornisce una definizione di "aiuti di Stato"; così è dovuta intervenire ancora una volta la Corte di Giustizia UE per fornirci tale definizione.

Per "**aiuto di Stato**" s'intende un "vantaggio che sia economicamente apprezzabile e valutabile. Deve avvenire attraverso risorse statali (quindi, denaro pubblico), deve essere diretto nei confronti di particolari imprese o produzioni, che sia volto a falsare o minaccia di falsare la libera concorrenza.

L'art. 107 del TFUE, pone il divieto di aiuti di Stato: parte della dottrina sostiene che si tratti di un divieto assoluto, in quanto tutte le fattispecie che hanno quelle caratteristiche ricadono nel divieto; un'altra parte della dottrina, invece, ritiene che si tratti di un divieto relativo perché poi successivamente sono previste delle deroghe.

Gli Stati sono sottoposti all'**obbligo di Stand still**, cioè non possono eseguire o modificare l'aiuto senza che la Commissione non si sia prima pronunciata o abbia concluso l'intera procedura. La commissione emana una decisione che può essere:

- positiva: se l'aiuto è compatibile con l'ordinamento europeo;
- negativo: quando non risulta compatibile con l'ordinamento europeo;
- condizionata: quando quell'aiuto è compatibile con l'ordinamento europeo a condizione che lo Stato faccia delle modifiche.

Un aiuto si dice **illegittimo** quando è stato erogato dallo Stato membro in assenza di autorizzazione. Alla declaratoria di illegittimità fa seguito sempre l'obbligo di recupero: quindi gli Stati membri che hanno dato luogo ad una misura di aiuto senza l'autorizzazione della Commissione hanno l'obbligo di recuperare le somme presso i beneficiari.

Il **TRIBUTO** è un prelievo coattivo di ricchezza operato dallo Stato, da un ente pubblico o da un'altra pubblica amministrazione. I tributi, in Italia, sono disciplinati dalla Costituzione, attraverso gli articoli:

- art. 23 e 53 Cost.;
- l'art. 81 Cost., che sancisce: "Con la legge di bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese. Ogni altra legge che importi nuovi e maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte";
- l'art. 119 Cost, secondo cui: gli enti locali hanno il potere di stabilire ed applicare tributi entrate propri.

Tuttavia, nel nostro sistema legislativo è assente un'espressa e precisa definizione di tributo. Secondo una concezione tradizionale, i tributi si suddividono in 3 tre categorie:

- 1) le **imposte**: sono tributi che i cittadini pagano in relazione alla loro capacità contributiva indipendentemente dal grado di utilizzo dei servizi (un esempio di imposta è quello sull'*istruzione*);
- 2) le **tasse**: sono tributi che i cittadini pagano per ottenere un servizio pubblico o una concessione, (un esempio di tassa è quella prevista per il conseguimento della laurea);
- 3) i **contributi**: sono tributi molto simili alle imposte ma portano dei benefici

Elementi essenziali della fattispecie tributaria:

- **presupposto**: consiste nell'esistenza di una ricchezza da poter sottoporre a tassazione (base imponibile);
- **soggetto**: in realtà, i soggetti sono due: da un lato, il **soggetto attivo**, cioè quello generalmente rappresentato dalla parte pubblica (Stato, Regione, Ente locale: lo Stato o la Regione, non possono regolare i tributi ma solo gestirli e al massimo istituire un regolamento che possa, ad esempio, stabilire la minima o massima aliquota); dall'altro lato, il **soggetto passivo**, cioè il contribuente;
- **base imponibile**: è il *quantum* della ricchezza da imporre al soggetto per adempiere all'obbligo fiscale;
- **aliquota**: è la % che si applica alla base imponibile per determinare l'importo o l'ammontare dell'imposta.

Tuttavia, le imposte, in base al presupposto, si suddividono in:

- **imposte reali**: colpiscono la ricchezza oggettivamente considerata (ad es.: IMU);
- **imposte personali**: colpiscono la ricchezza tenendo conto delle condizioni familiari, economiche e sociali dei contribuenti (es.: l'IRPEF, nella cui determinazione si tiene conto della presenza di familiari a carico, dell'attività lavorativa svolta, ecc.);
- **imposte istantanee**: (es.: acquisto di un immobile, in cui l'imposta viene apportata all'acquisizione del bene e adempiuta nello stesso momento);
- **imposte periodiche**: (es.: imposta sui redditi, le quali devono prendere in considerazione il reddito nel corso del tempo).
- **imposte sostitutive**: è un'imposta che va a sostituire quella che tradizionalmente si dovrebbe avere (ad es.: in caso di vincita al Superenalotto. In tal caso la vincita non va presentata nella dichiarazione dei redditi, ma si applica ad essa l'imposta sostitutiva perché il contribuente non vuole "modificare" la propria reale capacità contributiva);
- **imposte alternative**: un esempio tipico è quello dell'IVA e del Registro. Ogniqualvolta ci sia una compravendita, si esprime capacità contributiva e c'è necessità di procedere a un pagamento. C'è un'alternatività tra IVA e Registro.
- **sovrimposte**: si hanno quando un tributo, imposto dallo Stato, definito come "*imposta madre*" e un altro tributo definito come "*imposta minore*" si riferiscono entrambi allo stesso presupposto. Per capire meglio questa forma di tributo, occorre prendere ad esempio l'Irpef, il quale è una imposta erariale statale che grava sul reddito, ma su questo stesso reddito può gravare un ulteriore tributo, che prende il nome di 'sovrimposta' e che viene applicata a livello decentrato, cioè dalla Regione o dal Comune.
- L'**addizionale** su di una imposta è una maggiorazione temporanea dell'imposta stessa. L'*addizionale* si ha quando su una determinata base imponibile viene applicata una ulteriore piccola imposta.
- **imposte dirette**: colpiscono il patrimonio o il reddito (e, dunque, la ricchezza esistente) di un soggetto. Sono imposte dirette:
  - l'IRPEF – Imposta sul reddito delle persone fisiche;
  - l'IRES – Imposta sul reddito delle società;
  - l'IRAP – Imposta regionale sulle attività produttive;
  - l'ICI – Imposta comunale sugli immobili, ecc..
- **imposte indirette**: colpiscono la ricchezza quando viene utilizzata (cioè, i consumi). Sono imposte indirette:
  - l'IVA – Imposta sul valore aggiunto;
  - l'Imposta di registro;
  - l'Imposta ipotecaria e catastale.

L'IRPEF fu istituita nel 1973. Essa colpisce i soggetti residenti e non residenti in Italia che hanno prodotto nell'anno solare redditi, sia in denaro che in natura, rientranti in una delle seguenti categorie: fondiari, capitali, lavoro dipendente, lavoro autonomo e impresa.

L'IRPEF è un'imposta diretta, personale, progressiva per scaglioni. Al reddito complessivo si sottraggono gli oneri deducibili e si ottiene l'imponibile e su questo si calcola l'imposta lorda a cui si sottraggono le detrazioni ammesse e si ottiene l'imposta netta da versare in due quote: acconto e saldo.

La legge, infatti, consente ai contribuenti la possibilità di dedurre certe spese che di particolare rilevanza sociale non inserendole nel reddito imponibile e di "destrarle" riducendo le tasse da pagare.

- Le **spese "detraibili"**, possono essere sottratte direttamente alle imposte da pagare, diminuendone così l'importo. Es. ticket del Servizio Sanitario Nazionale; contributi previdenziali e assistenziali; riscatto degli anni di laurea; ricongiungimento dei contributi previdenziali.

- Gli **oneri "deducibili"**, sono le spese che possono essere sottratte al reddito prima di calcolare l'imposta da pagare. Es. spese comprese nel *bonus mobili 2015*; spese comprese nell'*ecobonus elettrodomestici*; spese mediche relative a *prestazione mediche*.

Tuttavia, si tratta di un elenco che ogni anno, puntualmente, viene sempre rimodulato.

Elementi costitutivi dell'IRPEF, sono la residenza e i soggetti passivi.

L'operazione per calcolare la base imponibile è la seguente: Reddito complessivo – Oneri deducibili = **Base imponibile netta. Alla base imponibile netta si applicano le aliquote progressive per scaglioni:**

Poi c'è una *no tax area* per i redditi fino a 8.000 euro.

L'IRES (Imposta sul reddito delle società) è un'imposta diretta, personale e proporzionale, che colpisce i redditi delle società di capitali, cooperative, ecc..

È stata introdotta nel 2004 in sostituzione dell'IRPEG. Le regole generali dell'IRES, sono:

- **principio di onnicomprensività:** qualsiasi provento conseguito nell'ambito dell'attività di impresa costituisce reddito d'impresa;
- **principio di derivazione del risultato civilistico;**
- **regime dei beni d'impresa.**

L'IVA si applica "alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato, nell'esercizio di imprese o di arti e professioni, nonché alle importazioni da chiunque effettuate".

Uno dei requisiti dell'IVA è la "neutralità", perché essa ricade solo sul consumatore finale.

L'IVA si applica, non a prestazione eseguita, ma nel momento in cui il soggetto paga quella prestazione.

Per quanto riguarda il funzionamento, invece, l'IVA riguarda 3 categorie di soggetti: i fornitori, i clienti e l'erario.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le operazioni si classificano in:

- operazioni nel campo IVA: sono soggette a IVA tutte le cessioni di beni (mobili e immobili), le prestazioni di servizi effettuate in Italia nell'esercizio di imprese o di arti e professioni.
- operazioni escluse dall'IVA o fuori campo dell'IVA: si definiscono "*escluse dall'IVA*" le operazioni che **non sono soggette al pagamento dell'imposta.**

Affinché un'operazione sia soggetta al regime IVA devono ricorrere 3 condizioni:

- 1) **requisito oggettivo:** cessione di beni e prestazioni di servizi;
- 2) **requisito soggettivo:** effettuate nell'esercizio di imprese o di arti e professioni;
- 3) **requisito territoriale:** effettuate nel territorio italiano.

L'**IRAP** (Imposta regionale sulle attività produttive), è un'imposta, a carattere reale, sul valore aggiunto prodotto in Italia, che colpisce la ricchezza allo stadio della sua produzione e non a quello della sua percezione. Si applica sul valore della produzione netta effettuata nel territorio della Regione.

È molto importante affermare che l'IRAP è l'unica imposta a carico delle imprese che è proporzionale al fatturato e non applicata all'utile di esercizio. La legge che l'ha istituita prevede che il 90% del gettito ottenuto sia attribuito alle Regioni allo scopo di finanziare il Fondo sanitario nazionale, come quota parte della spesa pubblica.

L'introduzione dell'IRAP nel dicembre 1997 sostituì dal 1 gennaio 1998 una serie di tributi: l'imposta locale sui redditi; l'imposta sul patrimonio netto delle imprese; il contributo per il servizio sanitario nazionale.

## I TRIBUTI DI SCOPO

L'imposta di scopo è stata istituita dalla legge Finanziaria 2007.

La legge estende ai Comuni la facoltà di applicare il **tributo di scopo** e che servono oltre che alla *"realizzazione di opere pubbliche"*, anche al *"finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana"*.

Riguardo alle Province si stabilisce che per tributi di scopo ci si riferisce genericamente alla disciplina di uno o più tributi provinciali che possono essere stabiliti e applicati dall'ente per il perseguimento di particolari scopi istituzionali.

L'imposta di scopo è stata definitivamente confermata dalla Legge di Stabilità 2014.

I cittadini sono tenuti a versare un'imposta per un periodo massimo di 10 anni. Nel caso in cui, entro 2 anni dalla data prevista del progetto esecutivo, il Comune non realizza l'opera, i contribuenti possono chiedere il rimborso dei versamenti effettuati. Da qui si evince che il tributo di scopo si caratterizza per lo stretto collegamento esistente fra sacrificio richiesto e conseguimento dell'obiettivo ad esso correlato.

Un esempio tipico di "tributo di scopo" è quello dell'**"imposta di soggiorno"**. Si tratta di una imposta di carattere locale, che può essere istituita con legge dello Stato e disciplinata nei particolari dai singoli Comuni, applicata a carico delle persone che alloggiano nelle strutture ricettive di territori classificati come località turistica o città d'arte nella misura di 1 o 2 euro al giorno.

Un altro tributo di scopo è l'**"imposta di sbarco"**. Tale tipologia d'imposta è possibile istituirla in quei Comuni insulari. L'importo dell'imposta non deve essere superiore ad 1,50 euro, e la riscossione deve avvenire ad opera delle Compagnie di navigazione, unitamente al prezzo del biglietto.

Queste sostanziali differenze tra le due imposte sono inerenti a 2 punti:

- 1) i **soggetti attivi**, che per l'imposta di sbarco sono ravvisabili nei Comuni che presentano punti in comune con le isole minori;
- 2) il **presupposto**, che non si sostanzia (come era per l'imposta di soggiorno) nella permanenza in strutture ricettive, ma nello sbarco da imbarcazioni.

Il turista a cui viene solitamente applicata questa imposta è definito turista *"mordi e fuggi"*.

Tuttavia, è possibile che il turista che soggiorna nel Comune di un'isola sia soggetto sia all'imposta di sbarco che all'imposta di soggiorno.

## AGEVOLAZIONI. ESENZIONI ED ESCLUSIONI

Sono considerate forme di **agevolazione fiscale** l'esenzione e l'esclusione e risultano caratterizzate dalla non tassazione.

Più in particolare, si determina una **ESENZIONE FISCALE** quando ad una norma impositiva generale si contrappone una norma particolare di esenzione, la quale esclude l'applicazione del tributo a situazioni comprese nella fattispecie della norma generale (sono ad esempio redditi esenti le pensioni sociali, le indennità di accompagnamento) riducendo il peso dell'imposta.

- L'esenzione va tenuta distinta dalle **detrazioni** che consentono al contribuente di sottrarre oneri, costi e spese e si riflettono unicamente sul *quantum* della prestazione tributaria.
- L'esenzione va poi distinta dallo **sgravio d'imposta** il quale si differenzia dalle altre agevolazioni fiscali in quanto non discende direttamente dalla legge, ma da provvedimenti emessi dall'Amministrazione a seguito di sentenza o annullamento di atto impositivo.

Le **ESCLUSIONI DI IMPOSTA**, invece, si riferiscono a situazioni sostanzialmente estranee alla norma impositiva o per l'assenza di elementi fondamentali, o perché il presupposto è già colpito da altro tributo.

Le esclusioni risultano quindi da enunciati con cui il legislatore chiarisce i limiti di applicabilità del tributo

## L'INTERPRETAZIONE ESTENSIVA, RESTRITTIVA E LETTERALE DELLA NORMA TRIBUTARIA

L'**INTERPRETAZIONE** consiste in un'attività conoscitiva che, muovendo dall'analisi del testo letterale giunge alla determinazione del significato della norma giuridica.

La legge infatti sancisce che "nell'applicare la legge non si può attribuire ad essa altro senso che quello proprio del significato.

Il primo elemento su cui si basa l'operazione **interpretativa** è il **dato letterale**. Nell'interpretazione della legge il significato tecnico prevale su quello corrente.

Con L'**INTERPRETAZIONE ESTENSIVA** si estende la portata della norma fino al più ampio significato con essa compatibile, sempre avendo come punto di riferimento la *ratio* della norma stessa. L'**INTERPRETAZIONE RESTRITTIVA** consiste invece nel procedimento opposto.

L'**INTERPRETAZIONE ANALOGICA** prende in considerazione le norme giuridiche che disciplinano casi simili o materie analoghe. Pur trattandosi di fattispecie diverse il giudice può ricercare una corrispondenza tra gli elementi sostanziali ed interpretare la volontà del legislatore. Si ricorre all'interpretazione analogica quando la legge non si pronuncia espressamente per regolare una controversia.

L'**INTERPRETAZIONE AUTENTICA o legale** è l'interpretazione giuridica svolta dal legislatore per chiarire il significato delle norme giuridiche preesistenti e consiste in un intervento normativo del legislatore che interviene in caso di dubbi o di interpretazioni giudiziali contrastanti.

A differenza degli altri tipi di interpretazione giuridica, l'interpretazione autentica è vincolante per tutti (*erga omnes*) ed ha efficacia retroattiva in deroga al principio di irretroattività della legge in generale.

La legge interpretativa deve fare sempre riferimento ad una legge preesistente e deve essere successiva nel tempo alla legge interpretata.

Il termine "autentica" deriva dal fatto che questa interpretazione giuridica viene fornita dallo stesso organo che ha emesso le norme giuridiche in questione, sulle quali si cerca di fare chiarezza.

Una volta approvata dal legislatore, la legge di interpretazione autentica ha effetti *ex tunc* ed è retroattiva.

**L'ELUSIONE FISCALE** è la sottrazione dagli obblighi tributari di un contribuente mediante l'interpretazione di una norma tributaria, finalizzata ad approfittare di una specificazione lacunosa della norma. L'elusione fiscale non è un illecito fiscale in quanto, a differenza dell'evasione fiscale, il contribuente non viola le normative.

Nel rispetto della legge il contribuente pone in essere una serie di operazioni giuridiche per aggirare la norma tributaria e per sottrarre i propri cespiti all'imposizione e assoggettarli a regimi fiscali a lui più favorevoli. Non essendoci un illecito tributario, l'aggiramento della normativa tributaria non è sanzionabile.

Diversa è l'**EVASIONE TRIBUTARIA** consiste nella violazione alle leggi d'imposta finalizzata all'intento del singolo di sottrarsi al dovere contributivo e può realizzarsi attraverso l'occultamento di fatti alla conoscenza del fisco, ma si può verificare anche qualora siano forniti dati incompleti ed imprecisi su fatti fiscalmente rilevanti all'A.F.. L'evasione fiscale è un reato commesso con dolo, cioè intenzionalmente.

L'**ABUSO DEL DIRITTO** è stato considerato come un istituto di confine tra il 'legittimo risparmio di imposta' e 'l'evasione fiscale'.

Ciò ha permesso che col tempo i confini di questa figura venissero allargati o ristretti all'occorrenza, da parte dell'opera ermeneutica giurisprudenziale, con una grande elasticità, e questo faceva sì che un determinato caso talune volte veniva considerato abusivo e altre volte considerato lecito, con la conseguenza che il contribuente, nel momento in cui doveva pensare di cominciare un'attività, non sapeva a che cosa andava incontro.

È *abuso del diritto* un uso distorto di un proprio diritto per finalità che non vengono tutelate dal nostro ordinamento, anzi sono contrarie al nostro ordinamento.

Questa figura si accosta a quella dell'*elusione fiscale* e la problematica se l'elusione fiscale e l'abuso del diritto fossero la stessa cosa. Alcuni ritenevano che tra di esse vi fossero delle differenze, altri, invece, sostenevano l'identificazione di queste due figure; tuttavia, questa polemica è stata risolta dall'intervento del legislatore con il d. lgs. n. 128/2015 ha unificato i due concetti e ha stabilito la **previsione espressa di irrilevanza penale** delle condotte abusive, che potranno essere **sanzionate solo amministrativamente**.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto, l'onere della prova della condotta abusiva grava sull'A.F., mentre il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza delle "valide ragioni extrafiscali non marginali".

**L'INTERPELLO** è un'istanza che il contribuente rivolge all'A.F. per ottenere il suo parere interpretativo sull'applicazione o disapplicazione di alcune norme tributarie.

Questa richiesta di parere deve essere preventiva rispetto al compimento dell'atto che il contribuente vuole porre in essere. Il contribuente, pertanto, dovrà produrre istanza di interpello prima della presentazione della dichiarazione del reddito o prima di ogni altro onere tributario e deve riguardare una fattispecie concreta e personale. Non sono ammessi interPELLI esplorativi o accademici per capire come si comporterebbe l'A.F..

Gli interPELLI, annoverati fra gli **strumenti deflattivi preventivi del contenzioso**.

La Corte dei Conti, nel 2015, ha evidenziato che all'indomani dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente nel nostro sistema hanno convissuto diverse tipologie di interpello, a cui si sono poi affiancate una miriade di fattispecie concrete dai contorni spesso vaghi.

Con il **Decreto "interPELLI e contenzioso tributario"**, il legislatore ha dunque ridisegnato la disciplina dell'interpello, al fine di "restituire all'interpello la funzione di strumento di dialogo privilegiato e qualificato del contribuente con l'Amministrazione".

Il **D. Lgs. n. 156/2015** ridisegna le diverse tipologie di interpello suddividendolo in:

- **L'INTERPELLO ORDINARIO**. Il contribuente potrà proporre tale interpello non soltanto nell'ipotesi di condizioni di obiettiva incertezza ma anche nell'ipotesi in cui l'incertezza si riferisca alla qualificazione delle fattispecie, dando vita ad un **INTERPELLO ORDINARIO QUALIFICATORIO**.

- **L'INTERPELLO PROBATORIO** trova fondamento nell'ipotesi in cui sia necessaria una valutazione dell'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di uno specifico regime fiscale derogatorio rispetto a quello normalmente applicabile. Si tratta di una categoria molto ampia.

- **L'INTERPELLO ANTIABUSO** trae origine dalla nuova disciplina sull'abuso del diritto e permette al contribuente di proporre interpello per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari connessi.

- **L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO**. L'istanza può essere presentata dal contribuente che voglia ottenere un parere in merito alla sussistenza delle condizioni per la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del contribuente allo scopo di contrastare comportamenti elusivi.

Le istanze di interpello assumono carattere facoltativo.

In tutte le ipotesi in cui la risposta dell'Agenzia delle Entrate non venga notificata al contribuente nei termini previsti troverà applicazione il silenzio-assenso

## IL TRUST

Il **trust** è un istituto giuridico di origine anglosassone, regolamentato dalla Convenzione dell'Aja, del 1° luglio 1985, ratificata con la l. n. 364/1989, in vigore dal 1° gennaio 1992.

Il **trust** è l'accordo (di durata limitata nel tempo) con cui un soggetto (disponente) trasferisce (con atto tra vivi o testamento) ad un altro soggetto (fiduciario) beni mobili o immobili o diritti con l'obbligo a carico di quest'ultimo di amministrarli nell'interesse del disponente o di altro soggetto (cd. *beneficiario*), oppure per il perseguimento di uno scopo determinato, sotto l'eventuale vigilanza di un terzo.

Con il **trust**, il *disponente* perde il diritto di proprietà sui beni trasferiti al *fiduciario*, ma può riservarsi la facoltà di influire sulla gestione dei beni stessi, attraverso le lettere di desideri.

Tali istruzioni non sono vincolanti per il *fiduciario* che amministra e dispone dei beni conferiti in **trust**, ma i suoi poteri non sono illimitati. Infatti, deve comportarsi secondo le regole di un prudente uomo d'affari, evitando di compiere atti pregiudizievoli all'interesse del soggetto beneficiario.

In genere, alla scadenza del **trust**, il fondo in **trust** viene trasferito allo stesso beneficiario del **trust**, che può coincidere anche con il *settlor*.

In base alle finalità da perseguire, vi sono due differenti tipologie di **trust**, e nello specifico:

- **trust con beneficiari**: è quel particolare tipo di **trust** nel quale i beni o i diritti costituiti nel **trust** stesso vengono amministrati nell'interesse di un soggetto beneficiario, che sarà individuato o nell'atto istitutivo del **trust** o in un momento successivo.
- **trust di scopo**: in questo tipo di negozio giuridico non sono individuati i soggetti beneficiari e il **trust** si configura come un mezzo atto a perseguire un determinato fine.

Ai fini della tassazione si distingue:

- **trust trasparenti**: sono i **trust** in cui vengono direttamente individuati i beneficiari di reddito;
- **trust opaco**: sono i **trust** in cui non vengono individuati i beneficiari di reddito.

Possono anche verificarsi casi in cui il **trust** sia opaco e trasparente allo stesso tempo. In tal caso, è intervenuta la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 48/E del 2007, la quale ha precisato che, dopo aver determinato il reddito del **trust** il beneficiario indicherà la parte di esso attribuita al **trust**, sulla quale il **trust** stesso assolverà l'IRES.

Per quanto concerne la disciplina degli adempimenti, il **trust**, sia trasparente che opaco, deve assolvere a tutti gli obblighi tributari.

I **trust** sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili. Ciò vale per i **trust** che hanno ed anche per quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Il **trust** è sempre soggetto passivo Irap e tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società.

**L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA** si divide tra uffici centrali ed uffici periferici, ed è stata completamente riformata a seguito della l. n. 59/1997 e della Riforma dell'organizzazione del Governo.

La riforma ha portato alla creazione del **Ministero dell'Economia e delle Finanze** che ha sostituito ed accorpato i dicasteri dell'Economia e delle Finanze, del Tesoro, del Bilancio e Programmazione Economica e ha competenze in materia di politica economica, politica finanziaria, bilancio e fisco.

Mentre il nuovo Ministero ha essenzialmente compiti di indirizzo politico e di controllo, i compiti operativi sono, invece, attribuiti alle **Agenzie fiscali** (Agenzia delle Entrate; Agenzia delle Dogane; Agenzia del Territorio; Agenzia del Demanio), le quali sono enti con personalità giuridica di diritto pubblico.

Le Agenzie sono state istituite a seguito della riforma del 1999 e sono dotate di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria, afferma che esse esercitano funzioni pubbliche in base ai principi di legalità, imparzialità e trasparenza e sono sottoposte alla vigilanza del Ministro.

**L'Agenzia delle Dogane**, divisa in Compartimenti doganali, ha competenze per quanto riguarda l'amministrazione, la riscossione ed il contenzioso tributario dei tributi doganali, delle accise sulla produzione e sui consumi e delle controversie connesse agli scambi internazionali.

**L'Agenzia del Territorio** esercita compiti relativi ai servizi catastali e alle Conservatorie dei registri immobiliari. Svolge, inoltre, compiti di determinazione estimativa di beni immobili.

**L'Agenzia del Demanio**, infine, è l'unica a non avere funzioni di natura tributaria e si occupa dell'amministrazione e della manutenzione degli immobili di proprietà dello Stato.

**L'AGENZIA DELLE ENTRATE** è competente in materia di imposte dirette, IVA e di tutti gli altri tributi gestiti.

Di competenza del dipartimento dell'Entrate del Ministero, ed opera in assoluta responsabilità gestionale ed operativa.

Il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate con il Ministero dell'Economia e delle Finanze è regolato da una Convenzione triennale, con la quale vengono stabiliti gli obiettivi che l'Agenzia deve conseguire, le modalità di verifica dei risultati di gestione e le risorse finanziarie da attribuirle.

L'Agenzia deve garantire il massimo livello di adempimento degli obblighi tributari e semplificare i rapporti con i contribuenti anche attraverso il miglioramento della qualità dei servizi di assistenza e favorire un approccio collaborativo tra A.F., imprese e cittadini. La loro attività deve essere ispirata al principio del **"controllo amministrativo unico"** in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni.

L'Agenzia, quindi svolge funzioni di assistenza e informazione ai contribuenti, accertamento, amministrazione e riscossione dei tributi, contrasto all'evasione fiscale, interpretazione delle norme attraverso l'emissione di circolari ed infine funzioni di gestione del contenzioso tributario.

L'Agenzia è organizzata sia a livello centrale sia a livello regionale e periferico.

A **livello centrale** vi sono 7 Direzioni e 3 Uffici di staff. Esse svolgono compiti di programmazione, indirizzo e coordinamento nei confronti delle strutture decentralizzate.

A **livello regionale** vi sono 21 Direzioni regionali che hanno sede nei 19 capoluoghi di regione ad eccezione del Trentino Alto Adige e delle province autonome di Trento e Bolzano. Esse svolgono attività di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli Uffici periferici; inoltre, esse svolgono anche attività di particolare rilevanza in materia di gestione, accertamento, riscossione dei tributi e in materia di contenzioso tributario soprattutto nei confronti dei cd. Grandi contribuenti

A **livello periferico**, gli Uffici periferici svolgono funzioni operative e sono così strutturati: 111 Direzioni provinciali e Centri satellite. In particolare, le Direzioni provinciali, che sono state introdotte con la Legge Finanziaria del 2008, sono articolate in Ufficio Controlli e in uno o più Uffici Territoriali. Gli Uffici Territoriali si occupano di quelle tipologie di controllo a maggior diffusione sul territorio. Inoltre svolgono le tradizionali attività di *front office* attraverso sportelli decentrati per i contribuenti.

La **SOLIDARIETÀ TRIBUTARIA** è uno strumento molto a favore del creditore il quale potrà vantare per l'intero il suo credito rispetto a ognuno a tutti i coobbligati, alcuni o solo uno di essi.

Solitamente quando si parla di solidarietà essa la si lega a due fenomeni profondamente diversi:

- **Solidarietà paritetica:** dove il presupposto impositivo determinativo dell'obbligazione tributaria è attribuibile a più soggetti.
- **Solidarietà dipendente:** dove il presupposto impositivo determinativo dell'obbligazione tributaria inizialmente è attribuibile a uno solo dei coobbligati ma successivamente esso è esteso anche agli altri soggetti.

Fino al 1968 era consolidata la **TEORIA DELLA SUPERSOLIDARIETÀ** secondo la quale l'atto impositivo compiuto da o nei confronti di un coobbligato solidale valesse anche per tutti gli altri. Vi era quindi un'unica obbligazione tributaria in capo a più soggetti. Nel 1968 la Corte Costituzionale intervenne dichiarando incostituzionale la supersolidarietà in contrasto con l'articoli 3 e 24 della Costituzione.

La **SOLIDARIETÀ DIPENDENTE** si verifica nel caso in cui, sebbene il presupposto del tributo sia stato posto in essere da un soggetto (cd. sostituito), la legge obbliga un altro soggetto (cd. sostituto), estraneo al presupposto, a realizzare il presupposto del primo.

Lo scopo della "*solidarietà dipendente*" è garantire l'adempimento dell'obbligazione.

Il **SOSTITUTO D'IMPOSTA** è colui che in forza di una legge è obbligato a pagare in luogo di altri per fatti o situazioni riferibili al sostituito ed anche a titolo di acconto.

Il sostituto avrà una serie di **obblighi**: l'obbligo di rivalsa nei confronti del sostituito, di effettuare il versamento allo Stato delle ritenute, di presentare la dichiarazione. Essendo il solo obbligato le omissioni sono addebitabili solo ed esclusivamente a lui.

Essa opera principalmente nel campo delle imposte dirette e soprattutto in materia di imposte sui redditi.

Esistono due tipi di Sostituzione d'Imposta:

- **Sostituzione Soggettiva a Titolo d'Imposta:** Nella quale la ritenuta effettuata dal sostituto estingue definitivamente l'obbligazione per entrambi. Questo tipo di sostituzione si ha spesso in materia d'imposte alle società o enti dotati di una particolare organizzazione.
- **Sostituzione Soggettiva a Titolo d'Acconto:** Nella quale si ha l'obbligo a carico del sostituto di operare una ritenuta da versare all'Erario quale anticipazione provvisoria dell'imposta.

Diverso è il **RESPONSABILE D'IMPOSTA** che è colui che è obbligato a pagare, insieme ad altri, una imposta per fatti o situazioni agli altri. Esso ha il diritto ma non l'obbligo di rivalsa, inoltre deve adempiere all'obbligazione ma non ha altri obblighi di carattere formale.

## GLI OBBLIGHI STRUMENTALI DEL CONTRIBUENTE

Le **SCRITTURE CONTABILI** costituiscono un sistema di rivelazione di accadimenti, dell'attività imprenditoriale o professionale e devono essere obbligatoriamente tenute da una serie di soggetti:

- società di capitali, enti commerciali, trust;
- imprenditori individuali, società di persone;
- enti non commerciali ed Onlus;
- lavoratori autonomi, associazioni professionali e società tra professionisti;

Le scritture contabili devono essere trascritte su degli appositi registri (o libri) contabili rispettando una serie di formalità quali la numerazione progressiva pagina per pagina prima di essere utilizzati; la tenuta in modo chiaro ed ordinato e devono essere conservati per almeno 10 anni.

I **LIBRI CONTABILI OBBLIGATORI** sono quelli previsti dal codice civile, e quindi: il libro giornale, il libro degli inventari, i libri sociali obbligatori per le società di capitali, le scritture ausiliarie; inoltre devono essere tenute le scritture contabili quali i registri IVA, le scritture ausiliarie di magazzino e il registro dei beni ammortizzabili.

L'impianto appena descritto viene denominato di **"contabilità ordinaria"** e rappresenta il regime contabile obbligatorio per le persone giuridiche e per quelle imprese che superano un determinato volume di affari e che pertanto non possono essere qualificate come imprese minori. Le cd. "imprese minori" non essendo tenute alla tenuta della contabilità ordinaria hanno come regime naturale il regime di **"contabilità semplificata"**.

Infine il legislatore, per i soggetti esercenti attività imprenditoriale in forma individuale e per i lavoratori autonomi, ha previsto il cd. **"regime fiscale di vantaggio"** in cui ricavi nell'anno precedente non risultino essere superiori ad € 30.000 e non abbiano acquistato negli ultimi 3 anni beni strumentali per un importo superiore ad € 15.000. Per tali soggetti gli adempimenti contabili sono ridotti solo all'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette ed emissione delle fatture e scontrini privi di IVA.

Al termine di ogni esercizio le risultanze contabili opportunamente riclassificate confluiscono nel rendiconto di esercizio o, per le società di capitali, formano il bilancio di esercizio. Il **BILANCIO DI ESERCIZIO** è un documento di sintesi attraverso il quale viene evidenziato lo stato economico-finanziario dell'impresa;

Con la riforma tributaria **"Fisco di massa" del 1972** è stato introdotto nel nostro sistema fiscale l'obbligo generalizzato della presentazione della **DICHIARAZIONE DEI REDDITI**. Si tratta, in altri termini, dell'attuazione del cd. "principio di autoliquidazione", in base al quale il contribuente adempie spontaneamente l'obbligazione tributaria, calcolando il debito d'imposta e versando il relativo importo. Si tratta, dunque, di una dichiarazione *che* ha la funzione di portare a conoscenza della Finanza la concreta capacità contributiva.

La dichiarazione dei redditi avviene mediante la compilazione di modelli ministeriali approvati per ciascun periodo d'imposta. I modelli ministeriali attualmente utilizzati per la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche, sono due:

- **Modello 730**, utilizzato da lavoratori dipendenti e pensionati;
- **Modello Unico**, utilizzato dalle persone fisiche che percepiscono redditi d'impresa o di lavoro autonomo e in possesso di partita Iva.

Sono obbligati alla presentazione annuale della dichiarazione dei redditi i contribuenti che nel periodo d'imposta abbiano conseguito dei redditi.

Il contribuente, oltre ad indicare, nella dichiarazione, i redditi percepiti, può, al contempo, anche beneficiare di alcune riduzioni dall'imposta attraverso l'indicazione non di tutte le spese che ha sostenuto, ma solo di quelle che per il legislatore sono di particolare rilevanza sociale e che sono tassativamente, gli oneri deducibili e spese detraibili.

## I POTERI ISTRUTTORI

L'**attività istruttoria** dell'A.F. ha carattere conoscitivo ed è in grado di intaccare diritti e libertà costituzionalmente garantiti. I poteri istruttori si sostanziano in un'attività di controllo, da parte dell'A.F., della corretta determinazione dell'imposta e del rispetto dei connessi obblighi formali da parte del contribuente.

I soggetti legittimati all'esercizio dei poteri istruttori sono gli organi ispettivi dell'A.F. e della Guardia di Finanza. In particolare, l'A.F. può:

- procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche;
- invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e notizie, ovvero per esibire o trasmettere atti e documenti;
- inviare questionari per l'acquisizione di dati e notizie;
- avviare, previa apposita autorizzazione, indagini finanziarie nei confronti di soggetti preventivamente individuati

Da ciò si deduce che le modalità di controllo a disposizione dell'A.F. possono distinguersi in 3 tipologie:

- 1) poteri istruttori esterni che si concretizzano in un intervento presso il luogo in cui si svolge l'attività del contribuente;
- 2) poteri istruttori operati per iscritto "a distanza" nei confronti del soggetto controllato;
- 3) poteri istruttori nei confronti dei terzi.

Ricapitolando, dunque, in una prima fase l'A.F. opera la selezione mediante il ricorso a parametri di pericolosità fiscale successivamente l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza procedono all'individuazione dei singoli contribuenti.

## I CONTROLLI DEL FISCO

Una volta inviata la dichiarazione dei redditi della propria impresa, inizia una fase di controllo del fisco.

- Il **primo controllo automatico** avviene sulla **liquidazione** ed è effettuato da una macchina e non dal funzionario dell'Agenzia delle Entrate, perché si tratta di un controllo in termini di calcoli.

- Un **secondo controllo formale** è effettuato a campione. Scopo del controllo è verificare la conformità dei dati esposti nella dichiarazione dei redditi con i documenti e dei dati desunti dalle dichiarazioni di altri soggetti.

In quest'ultimo caso, si parla di controllo incrociato. Quando si è sottoposti a questo tipo di controllo, il fisco invita a esibire, o trasmettere, la documentazione per attestare la correttezza dei dati dichiarati, oppure invita a fornire chiarimenti, nel caso che si riscontrino delle differenze

- Un **terzo controllo sostanziale** ha l'obiettivo di modificare i redditi dichiarati, perché non sono ritenuti veritieri, oppure è mirato a individuare i redditi non dichiarati.

Nello specifico, l'accertamento generale può essere di tre tipi:

- **analitico**, quando l'ufficio determina analiticamente il maggior reddito percepito o le indebite detrazioni effettuate;

- **sintetico**, quando il reddito che viene dichiarato si differenzia da quello presunto,

- **d'ufficio**, se non si è provveduto a compilare e inviare la dichiarazione dei redditi.

Un ultimo cenno va fatto al **REDDITOMETRO**: si tratta di un criterio di calcolo presuntivo del reddito, per mezzo di parametri fissati dal Ministero delle Finanze. Questi parametri sono calcolati in base alla disponibilità di particolari beni (ad esempio aerei, imbarcazioni, autoveicoli, eccetera) che segnalano una capacità contributiva.

L'Amministrazione Finanziaria (che comprende l'Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza) può procedere **all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche (controllo sostanziale)**

- Con il termine **"accesso"** si indica l'ingresso dei verificatori fiscali nei locali dove viene svolta una data attività. L'accesso avviene con dei funzionari che possono procedere ad ispezioni documentali, a verifiche e ricerche.

- Con il termine **"ispezione fiscale"** invece, si avvia un'indagine documentale per controllare la regolarità formale dei documenti e i fatti realmente accaduti.

- Infine, la **"verifica fiscale"** si riferisce all'attività diretta a recuperare materialmente gli elementi necessari per le ispezioni (libri contabili, registri ecc.).

Al termine delle operazioni di controllo, i funzionari dell'Amministrazione Finanziaria procedono alla redazione di un verbale denominato **processo verbale di constatazione (PVC)**, redatto secondo specifiche procedure.

Un ultimo strumento utile è il ravvedimento, che offre la possibilità di mettersi in regola con il fisco risparmiando sulle sanzioni.

Gli **ATTI IMPOSITIVI** sono atti attraverso i quali l'A.F. porta a conoscenza del contribuente la propria pretesa, all'esito di tutta una serie di aspetti procedurali, emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte.

Questi sono: l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, l'avviso di accertamento catastale e l'avviso di accertamento parziale.

**L'AVVISO DI ACCERTAMENTO** è un atto autoritativo, definitivo e officioso che l'A.F. emana nel caso in cui una determinata imposta non viene adempiuta da parte del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria. È **autoritativo**, perché esprime la pretesa impositiva dell'A.F. È **definitivo**, o meglio suscettibile di divenire definitivo, se non tempestivamente impugnato. È **officioso** perché diventa "ufficiale" o "definitivo" nel momento stesso in cui o non viene impugnato, o, se impugnato, il ricorso del contribuente viene respinto.

L'avviso di accertamento, come ogni altro atto amministrativo, dev'essere **motivato**, ma contiene anche altri elementi, come: l'indicazione dell'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni, l'indicazione del responsabile del procedimento, l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito in sede di autotutela, le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

**L'AVVISO DI LIQUIDAZIONE** è un provvedimento che l'ente impositore emette a seguito di una serie di operazioni volte al controllo dei calcoli e alla verifica dei versamenti eseguiti dal contribuente.

Spesso si evidenziano casi in cui l'ufficio impositore procede contestualmente sia all'accertamento che alla liquidazione dell'imposta dovuta.

L'avviso di liquidazione **deve essere motivato** e deve indicare i criteri adottati per la determinazione dell'imposta dovuta o di quella da rimborsare.

È ammesso ricorso entro 60 giorni dalla notificazione al contribuente.

**L'AVVISO DI ACCERTAMENTO CATASTALE** consiste in una consultazione degli archivi del catasto finalizzata all'acquisizione di informazioni, in base alla quantificazione economica delle proprietà immobiliari possedute da un contribuente.

Il catasto è stato definito come un sistema di determinazione, preventiva ed astratta, dei redditi ravvisabili dai cespiti immobiliari.

Pertanto, è prevista la suddivisione degli immobili sia per classi che per categorie, ciò al fine di semplificare il controllo della redditività.

È anche possibile che col passare del tempo gli strumenti per valutare un reddito cambiano. Per questo motivo sono stati pensati alcuni strumenti per mettersi al passo coi tempi, cioè: i *coefficienti di aggiornamento*; le domande di *voltura catastale e denunce di variazione di classamento*; le *revisioni delle tariffe d'estimo*, per adeguare il valore dei beni alle variazioni generali del mercato.

**L'AVVISO DI ACCERTAMENTO PARZIALE** consiste nel potere per l'A.F. di emettere atti di accertamento fondati su circostanze ed elementi certi ma non definitivi, ovvero fondati su notizie frammentarie ed incomplete, provenienti dai sistemi informativi dell'Anagrafe tributaria, o dalla Guardia di Finanza, o da pubbliche amministrazioni o da enti pubblici.

In dottrina è stato chiarito che tale accertamento sembra consistere in uno strumento anticipatore di un successivo atto integro e completo.

Gli atti tributari sono portati a conoscenza del destinatario mediante la **NOTIFICAZIONE**.

La "notificazione" è quindi l'effetto finale del procedimento. L'atto di accertamento è un *atto recettizio*, cioè esso esiste e produce effetti in quanto sia portato a conoscenza del destinatario.

La disciplina tributaria attribuisce la possibilità di notificazione:

- a **messi comunali** o a **messi speciali autorizzati dall'ufficio impositore**: in tal caso, il messo addetto alla notificazione dell'atto impositivo, deve far sottoscrivere l'atto al destinatario;
- è ammessa la notifica degli atti tributari a mezzo servizio postale.

La notifica deve avvenire presso il **domicilio fiscale** del contribuente, fatta salva la consegna a mani proprie.

Il *domicilio fiscale* è indispensabile per la notifica degli atti tributari e spetta al contribuente stabilire dov'è il proprio domicilio, per la notificazione degli atti e degli avvisi che lo riguardano.

**LE TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO** sulle imposte dei redditi, dell'IVA e dell'IRAP, possono essere sostanzialmente distinte in:

- Analitici;
- Analitico induttivi;
- Induttivi;
- Accertamento sintetico;
- Accertamento sulla base dell'abuso del diritto.

**L'ACCERTAMENTO ANALITICO** si ha quando il controllo e la rettifica avvengono sulle singole componenti attive e passive del reddito dell'impresa e delle persone fisiche. Si tratta di un controllo sostanziale in quanto l'Agenzia delle Entrate provvede mediante il disconoscimento di deduzioni di costi, di detrazioni di imposta oppure recupera a tassazione componenti positive ritenute esenti dal contribuente.

**L'ACCERTAMENTO ANALITICO-INDUTTIVO** consiste nella contestazione dell'evasione d'imposta basata su presunzioni semplici, ossia gravi, precise e concordanti.

L'avviso di accertamento viene fondato su una motivazione nella quale sono esposti gli indizi rivelatori dell'evasione.

**L'ACCERTAMENTO INDUTTIVO** è ammesso dalla legge unicamente a fronte di gravi inadempienze del contribuente, come l'omessa dichiarazione, la mancata indicazione del reddito in dichiarazione, la complessiva inattendibilità della contabilità, l'inottemperanza del contribuente agli inviti dell'Agenzia delle Entrate, la mancata presentazione dei modelli per gli studi di settore.

**L'ACCERTAMENTO SINTETICO – REDDITOMETRO** è uno strumento di determinazione sintetica del reddito complessivo del contribuente, sulla base della capacità di spesa del medesimo. Il reddito sintetico è il risultato di una elaborazione delle spese di qualsiasi genere e di precisi "fatti indice" individuati da un apposito Decreto ministeriale, che tengono conto del nucleo familiare e dell'ambito territoriale di appartenenza.

La condizione per l'accertamento sintetico è lo scostamento di almeno 1/5 del reddito sintetico con il reddito dichiarato.

**L'ACCERTAMENTO SULLA BASE DELL'ABUSO DEL DIRITTO** si ha quando l'Agenzia delle Entrate contesta dei vantaggi fiscali indebiti fondati su operazioni formalmente legittime bensì prive di sostanza economica e volte a realizzare delle finalità diverse da quelle per le quali la norma tributaria è stata adottata.

**ACCERTAMENTO CON ADESIONE** consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria.

E' un "accordo" tra contribuente e ufficio che può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.

Gli **STUDI DI SETTORE** sono uno strumento del fisco, sono una raccolta sistematica di dati e che hanno come fine ultimo quello di valutare la reale capacità di produrre reddito dei liberi professionisti e imprese. Si tratta quindi di uno strumento che l'Agenzia delle Entrate utilizza come forma di accertamento del reddito del contribuente.

Gli studi di settore vengono classificati per area/settore. Ve ne sono quattro:

**Servizi, Commercio, Manifatture e Professionisti**

Questi raggruppamenti permettono di suddividere le imprese in gruppi omogenei denominati cluster e attraverso un calcolo matematico vengono messi in relazione le caratteristiche dell'attività con i presunti ricavi o compensi.

Gli studi di settore vanno presentati unitamente alla dichiarazione dei redditi, compilando un modello in cui bisogna inserire tutti i dati necessari richiesti dallo studio di settore.

Tali moduli vanno compilati ed inviati per mezzo di un software.

Il **REDDITOMETRO** è lo strumento con il quale si conduce l'accertamento sintetico che consente di ricostruire i redditi del contribuente partendo dalle spese sostenute, guardando non tanto come viene prodotta la ricchezza, ma come essa viene usata per mantenere un certo tenore di vita. Tale strumento considera come indici di maggior reddito, la disponibilità, da parte di contribuenti, di particolari beni di lusso indicatori di una elevata capacità contributiva, quali: aerei, imbarcazioni, autoveicoli, beni immobili e così via.

Il *redditometro* comporta la cd. **inversione dell'onere della prova**, perché anche se l'ufficio non ha solo il potere di presumere l'esistenza di un reddito non dichiarato, ma anche di quantificarlo, spetta pur sempre al contribuente l'onere di provare che il maggior imponibile non è rispondente a quello effettivo.

**SPESOMETRO**, introdotto nel 2010, che ha lo scopo di **controllare i pagamenti che superano una certa soglia**. Tutti i soggetti con partita Iva sono obbligati a comunicare via internet, all'Agenzia delle Entrate, qualsiasi incasso di importo pari o superiore a 3.000 € che viene fatturato.

I dati acquisiti saranno raccolti in un'apposita banca dati e, tramite gli incroci con le altre informazioni contenute nell'Anagrafe tributaria, consentiranno una selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

La **RISCOSSIONE DEI TRIBUTI** è molto importante perché rappresenta il momento in cui si attua e si realizza l'obbligazione tributaria. Mentre la fase dell'accertamento si dice 'eventuale' perché non sempre i contribuenti sono sottoposti ad esso, la fase della riscossione, invece, si ritiene 'necessaria'.

La legge ha attribuito le relative funzioni all'**Agenzia delle Entrate che le esercita tramite l'Equitalia S.p.a.** Questa soluzione viene adottata per concentrare in un unico soggetto la fase dell'accertamento e quella della riscossione e ha lo scopo di lottare contro il fenomeno dell'evasione.

Lo strumento adatto per raggiungere l'obiettivo dell'Agenzia delle Entrate è quello della cd. "*Tax compliance*", con il quale si auspica una sorta di collaborazione e di dialogo tra il Fisco e i contribuenti, che si manifesta mediante l'elaborazione di norme che inducano il contribuente ad adempiere spontaneamente ai versamenti delle imposte, anche attraverso forme più ampie di rateizzazione. È stato infatti introdotto anche il principio del "**lieve inadempimento**", che non comporta la decadenza dalla rateizzazione in caso di ritardo del versamento.

La **RISCOSSIONE** può essere di due tipi:

- '**spontanea**' (o in autoliquidazione): quando l'obbligo di pagamento del tributo è adempiuto da parte del contribuente in modo spontaneo, corretto e tempestivo;
- '**coattiva**' quando il versamento del tributo, non adempiuto dal contribuente né spontaneamente e né a seguito della notificazione, viene realizzato in modo coercitivo ed anche mediante procedure espropriative.

La 'ritenuta diretta' e i 'versamenti diretti' si raggruppano nella categoria della 'riscossione spontanea', a differenza dell'iscrizione nei ruoli che, invece, rientra nella 'riscossione coattiva'.

Le imposte sui redditi sono riscosse mediante:

- **ritenuta diretta** è una modalità di estinzione parziale o totale dell'obbligazione tributaria che si realizza mediante il trattenimento di somme, poi versate all'erario, da parte del soggetto, definito 'sostituto' che eroga indennità o compensi a favore del soggetto passivo del tributo, definito 'sostituito'.

Più precisamente, i soggetti tenuti ad effettuare la ritenuta diretta sono le amministrazioni dello Stato.

- **versamenti diretti**; si dividono in 2 gruppi:

- 1) versamenti eseguiti dal soggetto passivo del tributo che, in autoliquidazione, provvede direttamente all'adempimento dell'obbligazione tributaria (es.: Irpef, Ires e Irap).
- 2) versamenti eseguiti dal sostituto d'imposta che versa allo Stato le somme oggetto delle ritenute da egli operate.

I versamenti diretti vengono eseguiti mediante delega irrevocabile rilasciata ad un istituto di credito convenzionato oppure alle Poste Italiane S.p.A. Questa delega viene rilasciata attraverso 2 modelli:

- 1) il **Modello F24**: per il versamento delle imposte dirette, dell'Irpef, dell'IVA e IRAP
- 2) il **Modello F23**: per il versamento delle imposte indirette.

La delega può essere consegnata, per le persone fisiche, sia su modello cartaceo che telematico; mentre, per i soggetti che sono titolari di partita Iva, quindi dalle società ai professionisti, la consegna della delega avviene solo per via telematica. Il beneficio di utilizzare la via telematica è la tracciabilità (cioè, si permette al Fisco di ricostruire tutti i movimenti della delega).

**LA RISCOSSIONE COATTIVA** è il procedimento con cui l'amministrazione esige il pagamento di un tributo (o anche di un credito non tributario) non pagato spontaneamente o a seguito della notificazione di un avviso di accertamento.

La riscossione coattiva avviene mediante la formazione di un titolo esecutivo tramite l'emissione di un'ingiunzione di pagamento.

In genere l'ingiunzione fiscale comprende il tributo non pagato, la sanzione, spese di notificazione, oneri di riscossione, ed assegnano trenta giorni per il pagamento nonché sessanta giorni per proporre opposizione.

Trascorsi i sessanta giorni senza che il pagamento sia avvenuto si dispone della facoltà di porre in essere le procedure cautelari con il fine di garantire il credito, quali:

- il fermo amministrativo sui beni mobili registrati,
- l'ipoteca immobiliare,
- il pignoramento presso terzi stipendiario nonché di fitti e pigioni.

**L'EQUITALIA S.P.A.** è una società italiana a totale controllo pubblico, incaricata della riscossione su tutto il territorio, ad eccezione della Sicilia.

La legge affida a Equitalia S.p.a. tre specifiche competenze di cui una esclusiva: riscossione mediante ruolo; e due eventuali, non esclusive: attività di riscossione spontanea, di accertamento e liquidazione e attività strumentali a quelle svolte dall'Agenzia delle Entrate.

Per lo svolgimento delle proprie attività Equitalia S.p.a., oltre ai poteri espropriativi, cautelari e conservativi ha l'accesso a tutte le banche dati dell'Amministrazione e la possibilità di acquisire dati finanziari del contribuente. È prevista, inoltre, la collaborazione alle attività di Equitalia S.p.a. della Guardia di Finanza.

Il suo socio maggioritario è l'Agenzia delle Entrate e a questa la legge affida la funzione del servizio di riscossione coattiva a mezzo ruolo che la esercita attraverso Equitalia S.p.a.

**All'Agenzia delle Entrate**, secondo quanto disposto dalla legge, appartiene l'esercizio dell'amministrazione e la gestione delle entrate pubbliche erariali, mentre al **Ministro delle Finanze** compete il relativo potere di indirizzo e di controllo.

L'Agenzia delle Entrate esercita il coordinamento degli atti interni di Equitalia S.p.a., attraverso la preventiva approvazione dell'ordine del giorno delle sedute del consiglio di amministrazione e delle delibere da questo assunte.

**CARTELLA DI PAGAMENTO** è l'atto che l'Equitalia invia al contribuente per la riscossione di crediti vantati dagli enti creditori (Agenzia delle Entrate, Inps, Comuni, ecc.).

Mentre il ruolo è un atto formato dall'Agenzia delle Entrate, la cartella di pagamento è, invece, un atto formato dall'Equitalia. La cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di nullità, da Equitalia o con invio di raccomandata con avviso di ricevimento (in quest'ultimo caso la notifica si considera avvenuta nella data in cui l'atto è ricevuto).

La cartella di pagamento, inoltre, dev'essere 'motivata', cioè deve indicare il titolo che la legittima: che sia una dichiarazione o che sia un atto di accertamento non effettivo.

Deve indicare anche i responsabili del procedimento, sia dell'iscrizione a ruolo che della notifica.

Il **RIMBORSO** procedimento attraverso il quale si restituiscono al contribuente tributi (in tutto o in parte) non dovuti in precedenza (debitamente o indebitamente) versati. La causa principale del rimborso è l'indebito versamento che si realizza nel momento in cui la somma assolta a titolo di tributo non è dovuta.

La causa dell'indebito può essere:

- **dichiarazione di incostituzionalità di una norma tributaria**, per cui i pagamenti assumono ex post la qualificazione di "non dovuti" – salvo che il pagamento sia stato effettuato in base ad un rapporto esaurito (per cui il rimborso è impedito da atti definitivi o scadenza del termine di richiesta del rimborso);
- **incompatibilità col diritto comunitario** della norma tributaria;
- **dichiarazione erronea** (dichiarazione inesatta a sfavore del contribuente);
- **annullamento dell'avviso d'accertamento** a seguito dell'accoglimento di un ricorso;
- **errori vari** sulle ritenute, sui versamenti, sulla riscossione

### IL PROCEDIMENTO DI RIMBORSO

Il contribuente che ha diritto al rimborso ha l'onere di presentare istanza di rimborso entro termini e con modalità prefissate generalmente dalla disciplina specifica di ogni imposta: in mancanza di indicazioni, il termine generale è un termine decadenziale a partire da 2 anni dal pagamento (o, se posteriore, dalla data in cui è sorto il diritto alla restituzione). Ricevuta l'istanza di rimborso, l'amministrazione deve esaminarla e deve pronunciarsi:

- l'atto di rifiuto è impugnabile entro 60 giorni dalla notifica;
- se l'amministrazione non si pronuncia entro 90 giorni, si avrà rifiuto tacito che l'interessato potrà impugnare entro il termine di prescrizione ordinaria civilistica (decennale).

### IL RIMBORSO D'UFFICIO

Vi sono casi in cui, per avere diritto al rimborso non è necessario presentare istanza, ma vale la regola del **rimborso d'ufficio**:

- per crediti risultati dalla dichiarazione dei redditi;
- nel caso di accoglimento del ricorso dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale;
- nel caso di somme indebitamente riscosse a causa di errori materiali e duplicazioni imputabili all'ufficio.

In caso di ritardo nel rimborso, a scaglioni semestrali (tranne per il primo semestre), il contribuente ha anche diritto ad interessi.

**IL PROCESSO** è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale.

Il **RICORSO** deve contenere l'indicazione:

- a) della commissione tributaria cui è diretto;
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
- c) dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;
- d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
- e) dei motivi.

Il ricorso deve essere **sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione:**

- a) della categoria alla quale appartiene il difensore;
- b) dell'incarico, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente;
- c) dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore.

Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritto a norma del comma precedente.

Il processo tributario si attiva con l'impugnazione di un provvedimento o comportamento dell'A.F.

Gli **ATTI AUTONOMAMENTE IMPUGNABILI** sono:

- l'avviso di accertamento;
- l'avviso di liquidazione;
- il provvedimento che irroga le sanzioni;
- l'iscrizione a ruolo e cartella di pagamento;
- l'avviso di mora (intimazione ad adempiere);
- gli atti delle operazioni catastali;
- il rifiuto espresso o tacito di restituzione;
- il diniego o la revoca di agevolazioni e il rigetto di domande di definizione agevolata;
- l'iscrizione di ipoteca sugli immobili e il fermo di beni mobili registrati.

Gli atti diversi da quelli espressamente previsti dal legislatore non sono impugnabili autonomamente. L'elenco dell'art. 19 è considerato tassativo ma interpretabile estensivamente.

Il processo tributario deve ispirarsi: **all'art. 111 Cost.**, il quale sancisce che la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge e che ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale; e al diritto di difesa.

Anche **l'art. 6 della CEDU** sancisce il diritto ad un equo processo.

Il ricorso dovrà essere proposto, a pena di inammissibilità, entro 60 giorni dalla data di notifica dell'atto, anche a mezzo pec.

In caso di rifiuto tacito alla restituzione di tributi il ricorso può essere proposto decorsi 90 giorni dalla domanda di restituzione.

Il termine per l'impugnazione della sentenza emessa dalla Commissione Tributaria è di 60 giorni dalla sua notificazione, effettuata su istanza di parte. In caso di mancata notificazione, il termine è di sei mesi dalla data del deposito in segreteria della sentenza (art. 327 c.p.c.).

Il **ricorso per Cassazione**, deve essere proposto entro 60 giorni dalla notificazione della sentenza della CTR.

In caso di mancata notificazione, il termine è di sei mesi dalla data del deposito in segreteria della sentenza.

Il **GIUDICE TRIBUTARIO** è colui che gestisce controversie che hanno ad oggetto i **tributi** di ogni genere.

Nel dettaglio, le **Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali** si occupano dei **ricorsi di tutti i contribuenti** che ritengono infondate le richieste dell'amministrazione finanziaria e di altri enti impositori. Il loro campo d'azione si determina secondo l'argomento del ricorso (oggetto) e del luogo in cui operano (ambito territoriale).

Appartengono alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie:

- tutti i tributi;
- il catasto (l'inventario dei beni immobili esistenti sul territorio nazionale) e l'estimo (le rendite dei terreni calcolate dal catasto per fini fiscali);
- le sovrimposte, le addizionali, le sanzioni amministrative irrogate da Uffici finanziari

Ogni Commissione Tributaria si suddivide in più **sezioni** composte a loro volta da un presidente, un vice presidente e da non meno di 4 giudici. All'interno della sezione, il **collegio** decide sempre con 3 giudici.

I **POTERI ISTRUTTORI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE**, esplicitamente indicati dal Legislatore, prevedono, anzitutto, l'esercizio delle medesime facoltà d'accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed agli enti locali dalle singole leggi d'imposta

**LE PARTI DEL PROCESSO TRIBUTARIO** sono costituite da:

- 1. il ricorrente** è colui che propone il ricorso; tecnicamente definito, nel processo civile, attore. Non basta che il ricorso sia stato proposto, ma occorre che sia stato proposto proprio da quel soggetto che, per legge, può agire giurisdizionalmente. Il ricorso, proposto da un soggetto privo della necessaria legittimazione, perché terzo rispetto al rapporto d'imposta, deve essere dichiarato inammissibile.
- 2. il resistente** che sono parti del processo, oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, gli altri enti impositori, l'Agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo degli enti locali. La legittimazione passiva si determina sulla base dell'atto che si intende impugnare, pertanto il resistente è l'ente o l'ufficio che ha emanato l'atto impositivo

Il giudice tributario (come il giudice ordinario) può emettere **3 TIPI DI ATTI**:

- **Sentenza**: deve essere emanata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana, deve essere sottoscritta dal presidente della Commissione, deve contenere: l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei difensori, lo svolgimento del processo, le richieste delle parti, la succinta esposizione dei motivi in fatto e in diritto, il dispositivo.
- **Ordinanza**: presuppone il contraddittorio e deve essere motivata; la commissione emana un'ordinanza quando dispone la separazione di processi, quando decide in merito alla sospensione dell'atto cautelare, dispone la sospensione o l'interruzione del processo.
- **Decreto**: il decreto è un atto che può essere emanato solo da un organo monocratico, ovvero dal presidente della commissione o dal presidente della sezione. I decreti riguardano, in genere, lo svolgimento del processo.