

## Diritto tributario

### Il diritto tributario, i tributi e le altre entrate pubbliche – Cap. 1

#### IL DIRITTO TRIBUTARIO E LE AGGREGAZIONI SOCIALI

Il diritto tributario è una disciplina giuridica avente oggetto economico.

La disciplina mira in particolare da un lato ad individuare **fatti economici** (possesso di redditi, possesso di patrimoni, effettuazione di consumi, formazione di atti giuridici) a misurare la loro entità e ad individuare i soggetti cui attribuire i medesimi, al fine di esercitare su di essi il prelievo tributario.

La principale chiave di lettura del diritto tributario va ricercata nel **legame stringente** tra **diritto ed economia**, cioè la sua connotazione giuridica e la sua consistenza economica.

La connotazione giuridica riguarda → le regole giuridiche e le disposizioni di legge.

La declinazione economica → attiene alla ricchezza, la base di partenza per la tassazione.

**Il diritto tributario si occupa quindi delle regole che servono per l'individuazione e la determinazione della ricchezza sulla quale il tributo deve essere applicato, oltre alla consistenza e alle modalità del prelievo.** Si tratta quindi di un insieme di regole riguardanti le entrate pubbliche che hanno natura di tributo.

\*\*\* Tributo = prelievo coattivo di ricchezza sui cittadini contribuenti, anche definito impropriamente con il termine tasse.

\*\*\* Contribuente = è un soggetto che ai sensi del diritto tributario statale, è tenuto al versamento di tributi, contribuendo così al finanziamento delle casse dello Stato, ovvero alla copertura delle sue uscite finanziarie.

\*\*\* Spesa pubblica (o uscite) = in economia indica il complesso di denaro di provenienza pubblica che viene utilizzato dallo Stato in beni pubblici e/o servizi finalizzati al perseguimento di fini pubblici.

\*\*\* Entrate pubbliche = insieme delle risorse che affluiscono allo Stato e agli altri enti pubblici per far fronte al fabbisogno finanziario della loro gestione.

Il diritto tributario si distingue dal diritto finanziario:

perché quest'ultimo riguarda l'intera attività finanziaria dello Stato e degli altri enti pubblici, comprese le entrate non tributarie e le uscite (spese).

Il diritto tributario si distingue anche dalla scienza delle finanze:

perché quest'ultima materia prende in considerazione le entrate dello Stato dal punto di vista economico, spostando il ragionamento sugli effetti derivanti dall'introduzione di un tributo.

La funzione del diritto tributario consiste nel determinare la ricchezza, vale a dire nella sua individuazione qualificazione giuridica e misurazione in funzione della determinazione del tributo che su tale ricchezza per legge deve gravare.

Il legame tra diritto tributario e l'economia è pertanto indissolubile.

I tributi nascono e si radicano in seno alla collettività a mano a mano che quest'ultima cresce, si organizza e si sviluppa.

Il tributo viene pertanto alla luce quando i bisogni cessano di essere individuali e divengono collettivi, vale a dire riferiti ad una comunità.

I tributi s'innestano in questo sistema economico, affondano in esso le proprie radici e finiscono per far parte della pianificazione di qualsiasi attività produttiva.

Es. si pensi ai tributi sugli autoveicoli particolarmente inquinanti o alle agevolazioni fiscali che possono essere viste come "riduzione di tributi" volte a incentivare determinati settori o taluni soggetti.

## LE ENTRATE PUBBLICHE NON TRIBUTARIE

Per il finanziamento della spesa pubblica lo Stato può contare non soltanto sulle entrate di carattere tributario, ma anche su entrate di altra natura, riconducibili ad assetti pubblicistici o privatistici.

In entrambi i casi si parla di "entrate pubbliche" con l'intento di sottolineare il profilo soggettivo del rapporto giuridico: si tratta infatti di entrate che vedono come beneficiario lo Stato o un altro ente pubblico.

Si parla poi ad un secondo livello di entrate per enfatizzare la natura degli strumenti dei quali l'ente si avvale per assicurarsi l'introito.

- "entrate di diritto pubblico" → strumenti di natura pubblicistica = leggi e regolamenti → espressione di potere.
- "entrate di diritto privato" → strumenti di natura privatistica = contratti e convenzioni → dominanti dalla manifestazione di volontà delle parti. In quest'ultimo caso l'ente pubblico si mette allo stesso livello del privato.

Le entrate pubbliche (di diritto pubblico) diverse dal tributo si riferiscono a situazioni nelle quali lo Stato incamera risorse movendosi in una situazione di supremazia che consente di imporre unilateralmente un determinato comportamento al contribuente.

Le sanzioni pecuniarie che gravano sul soggetto che si sia reso responsabile di un illecito. Il presupposto della sanzione pecuniaria consiste nella violazione di una regola civile, penale o amministrativa cosicché il versamento della somma di denaro risponde ad una esigenza afflittiva. Lo Stato obbliga il trasgressore a versare una somma di denaro allo scopo di penalizzarlo, ponendolo nella condizione di non poter impiegare quella somma per il soddisfacimento di bisogni personali.

In ciò sta la distinzione rispetto al tributo, il cui presupposto non consiste nel compimento di un fatto illecito ma nella possibilità di pagare (imposte) oppure nella richiesta di servizi pubblici o di svolgimento di funzioni amministrative.

Si osservi come lo schema di funzionamento delle entrate pubbliche, secondo cui il soggetto procede al versamento perché è costretto a comportarsi in quel modo, trovandosi in posizione di soggezione rispetto all'ente pubblico.

I tributi non vanno confusi con le entrate pubbliche (di diritto privato) che l'ente pubblico introita attraverso l'instaurazione di rapporti modellati sulla disciplina civilistica, anche se in questo caso una delle parti (il beneficiario) ha natura pubblica ed è un soggetto di diritto pubblico (Stato, ente territoriale).

Per esempio lo Stato può acquistare partecipazioni in società e incassare i dividendi che scaturiscono da tali rapporti.

In questa situazione lo Stato non si colloca in posizione di superiorità rispetto al cittadino e non agisce attraverso i poteri che la legge gli ha conferito.

Nel raggruppamento delle entrate (pubbliche) di diritto pubblico rientrano anche i tributi.

## I TRIBUTI

**Il tributo** serve al sostenimento della spesa pubblica ed è dovuto all'ente impositore al verificarsi dei presupposti di natura economica individuati dalla legge.

Il tributo si distingue dalle sanzioni poiché non presuppone un illecito, ed è stabilmente acquisito dall'ente impositore.

Il contribuente versa il tributo perché costretto dalla legge, sotto minaccia dell'irrogazione di sanzioni, talvolta anche di carattere penale e di esecuzione forzata da parte dei soggetti deputati alla riscossione dei tributi.

Pertanto il tributo è espressione di un potere e si connota sul fronte della coattività: si versa perché "si deve" e non perché "si vuole".

La politica scrive le regole e indica chi deve pagare il tributo, al verificarsi di quali situazioni, su quale base imponibile e in quale misura.

L'amministrazione finanziaria dà poi attuazione a tali regole, accertando i fatti rilevanti e richiedendo il pagamento del tributo qualora esso non sia stato versato in conformità alla legge.

In un numero consistente di casi, i tributi sono applicati attraverso altri soggetti per riscuotere i tributi, può trattarsi di:

- Società di capitali
- Enti pubblici o privati
- Amministrazioni dello Stato
- Università
- Ministeri

Il legislatore si serve di questi soggetti, sfruttando la loro organizzazione e il loro impianto contabile-amministrativo. Essi agiscono come "esattori", (es. sostituti d'imposta e dell'Iva).

In chiave economica il tributo è perciò funzionale al sostenimento della spesa pubblica, che nella prospettiva del bilancio dell'ente pubblico è un'entrata.

In chiave giuridica nel rapporto tra l'ente pubblico e il contribuente il tributo costituisce un'obbligazione (un debito del contribuente).

## LE TASSE E LE IMPOSTE

Le tasse → sono tributi caratterizzati da un assetto comunicativo, vale a dire di “scambio”.

Il soggetto che versa la tassa, riceve pertanto una controprestazione riconducibile ad una funzione pubblica. Sullo sfondo c'è un beneficio, il contribuente versa il denaro e in cambio ottiene qualcosa.

Es. il contribuente richiede il rilascio del passaporto, della patente di guida o di una licenza di caccia, chiedere l'iscrizione al registro delle imprese, chiedere di poter occupare il marciapiede con i tavolini del bar di cui è proprietario.

Il contribuente è tenuto al pagamento di bollettini, ovvero tributi per poter beneficiare ad esempio del passaporto che gli permette di viaggiare anche in paesi al di fuori dell'Unione Europea.

La tassa si riferisce all'esercizio di una funzione pubblica.

Imposte → si parla di imposte quando il tributo è commisurato a manifestazioni di ricchezza, vale a dire alla presenza di fatti determinabili sul piano economico.

Es. la vendita di un bene, la costituzione di una società, il trasferimento di un immobile, lo spostamento della sede aziendale all'estero, l'acquisto di beni mortis causa.

Al verificarsi di tali fatti, e senza che vi sia una controprestazione da parte dell'ente pubblico, il soggetto è per legge obbligato al versamento dell'imposta. L'imposta va pagata perché il contribuente è nella condizione di poter versare il tributo. Il contribuente è “idoneo” a contribuire. Dietro all'imposta c'è pertanto l'idea del sacrificio e non del beneficio.

Tale idoneità è individuata attraverso indicatori di ricchezza che sono riferibili al soggetto tenuto al pagamento.

I principali fatti economici ai quali è collegata l'applicazione delle imposte sono:

- I consumi → attraverso l'IVA
- Il reddito → attraverso l'IRPEF e l'IRES
- Il patrimonio → attraverso IMU, IVIE, IVAFE, canone RAI, tassa regionale di circolazione dei veicoli.

## LA TIPOLOGIA DELLE IMPOSTE

Il riferimento di “poter pagare” evoca una condizione, vale a dire una situazione di idoneità del soggetto all'effettuazione di quel versamento.

Tale idoneità può riferirsi:

- Al momento in cui la ricchezza è presente nel patrimonio giuridico del contribuente
- Al momento in cui la ricchezza è prodotta
- Al momento in cui la ricchezza è trasferita o impiegata

Su queste basi, il sistema tributario italiano distingue le imposte in:

- **Imposte dirette** → le imposte che colpiscono la ricchezza già esistente (il patrimonio) o nel momento in cui si produce (il reddito).

Patrimonio = IMU, IVIE, IVAFE

Reddito = IRPEF, IRES, IRAP

IMU = *Imposta Municipale Propria* → tributo diretto di tipo patrimoniale applicato alla componente immobiliare del patrimonio.

IVIE = *Imposta sul Valore degli Immobili situati all'Estero* → Le persone fisiche residenti in Italia, che possiedono immobili all'estero, a qualsiasi uso destinati, hanno l'obbligo di versare l'Ivie.

IVAFE = *Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero* → le persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio, devono versare un'imposta sul loro valore: l'Ivafe.

IRPEF = *Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche* → è un'imposta progressiva, cioè al crescere del reddito imponibile, aumenta il valore delle aliquote da applicare sulle ulteriori quote di reddito.

IRES = *Imposta sul Reddito delle Società* → è un'imposta proporzionale, cioè l'aliquota è fissa e non muta al variare del reddito imponibile.

IRAP = *Imposta Regionale sulle Attività Produttive* → è un'imposta proporzionale, cioè ha un'aliquota fissa ed è gravante sui redditi prodotti nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

- **Imposte indirette** → le imposte che colpiscono la ricchezza in occasione del suo consumo o del suo trasferimento ad altri soggetti.

L'IVA, l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e sulle donazioni, le imposte ipotecarie, catastali e di bollo.

IVA = *Imposta sul Valore Aggiunto* → aliquote diverse secondo la natura dei prodotti o dei servizi venduti.

- **Le imposte periodiche** → commisurate a indicatori di forza economica ragguagliati a un arco temporale prestabilito. È periodica l'imposta che colpisce una ricchezza che per ragioni tecniche sia scomposta in segmenti cronologici.  
Es. IRPER e IRES dovute dal contribuente a fronte del reddito prodotto, di regola nell'anno solare.
- **Le imposte non periodiche** → si riferiscono a manifestazioni puntuali o istantanee di capacità contributiva, ad un singolo isolato fatto economico.  
Es. tra le imposte non periodiche rientrano: l'imposta di registro, il bollo, l'imposta sulle successioni e l'imposta sulle donazioni. Pertanto non si paga "per anno", con riguardo ad un arco temporale predeterminato dalla legge, ma "per operazione" o "per riferimento a un certo fatto economico".

La distinzione tra imposta:

- **Ordinaria** = caratterizzano il sistema tributario e sono innervate nel meccanismo di acquisizione delle risorse da parte dell'ente pubblico.
- **Straordinaria** = sono appunto fuori dall'ordinario. Es. il contributo straordinario per l'Europa (introdotto dal Governo Prodi nel 1996 per rispettare i parametri di Maastricht e per consentire all'Italia l'ingresso nell'euro).

Al fine di fronteggiare straordinarie esigenze di cassa, sono talvolta introdotte imposte quali:

- **Le addizionali** = consistono nell'aumento di un tributo esistente attraverso la maggiorazione della relativa aliquota, oppure l'applicazione di una percentuale all'ammontare del tributo.
- **Le sovrimposte** = sono tributi autonomi, i quali tuttavia, mutuano presupposto e base imponibile già previsti dal legislatore per altri tributi.

Assai rilevante è la distinzione tra:

- **Imposte sostituite** = imposte prelevate "in luogo" di altre imposte.
- **Imposte sostitutive** = stanno al posto di altri tributi di regola applicati con riferimento a taluni fatti economici.  
L'impiego di imposte sostitutive risponde all'esigenza di semplificazione del meccanismo impositivo, oppure alla scelta politica di colpire determinate ricchezze, predeterminate dalla legge, con aliquote diverse da quelle ordinarie.  
Es. le imposte che gravano sui dividendi distribuiti dalle società soggette a IRES ai soci persone fisiche. Per ragioni di snellimento del procedimento impositivo, dividendi e plusvalenze scontano un'imposta del 26% in luogo dell'imposta progressiva per scaglioni IRPEF che altrimenti andrebbe a gravare sul reddito di quel soggetto.

Di particolare importanza è infine la distinzione tra:

- **imposte personali** = colpiscono la ricchezza tenendo conto della situazione nella quale il contribuente si trova.  
Es. esse valorizzano, in abbattimento dell'imponibile o dell'imposta dovuta, gli esborsi sopportati per ragioni che non attengono alla produzione della ricchezza. Come i carichi familiari del contribuente e le sue spese personali (spese mediche, veterinarie, spese scolastiche).  
Queste spese si riferiscono alla persona e non riguardano la produzione del reddito. Si tratta di spese sostenute per vivere, e non per lavorare o produrre ricchezza.
- **imposte reali** = gravano invece su una determinata ricchezza senza considerare le condizioni personali del soggetto obbligato al pagamento. Sono costituite sull'oggetto non sul soggetto.  
Rientra nel gruppo delle imposte reali l'IVA, che colpisce il consumo di beni e servizi. Nel momento in cui un consumatore acquista un determinato bene o un certo servizio, egli è costretto a pagare l'imposta caricata sul prezzo, che è dovuta a prescindere dalle sue condizioni personali.

#### LE ALTRE ENTRATE TRIBUTARIE (MONOPOLI, CONTRIBUTI, TRIBUTI SPECIALI E ENTRATE INDENNITARIE)

Esistono altre tipologie di entrate tributarie, quali:

- ❖ monopoli
- ❖ contributi
- ❖ tributi speciali
- ❖ tributi indennitari
- **i monopoli** = quando lo Stato riserva a se stesso lo svolgimento di una determinata attività e si pone perciò nella condizione di modularne i prezzi, inglobandovi l'importo del tributo, in ragione dell'esigenza di finanziamento del proprio bilancio.  
Es. i monopoli del Lotto o dei tabacchi, il tributo finisce per incapsularsi nel costo della giocata oppure nel prezzo dei beni venduti.
- **Contributi** = si tratta di tributi dovuti da taluni soggetti in relazione alla particolare utilità che gli stessi soggetti ricavano dall'effettuazione di un'opera pubblica da parte di un determinato ente.

Es. somme che devono essere versate a determinati consorzi da parte di coloro i quali risiedono in talune aree sottoposte a monitoraggio e a bonifica.

- **I contributi-tributi** = non vanno confusi con i contributi previdenziali e assistenziali.  
→ i contributi previdenziali e assistenziali si cristallizzano in obbligazioni pecuniarie nei confronti degli enti previdenziali e assistenziali ed hanno la funzione di consentire, alla conclusione della vita lavorativa del dipendente, l'erogazione di una pensione.

I contributi servono al finanziamento di indennità a favore del lavoratore dipendente, le quali possono sostituirsi o aggiungersi all'ordinaria retribuzione (per esempio infortunio sul lavoro, maternità, disoccupazione, cassa integrazione).

Alcuni studiosi ritengono che i contributi previdenziali rappresentino tributi-speciali, destinati a soggetti diversi dallo Stato. Per esempio INPS.

- **Le entrate indennitarie** = tipiche del comparto della tassazione ambientale.  
Qualora il danno ambientale provocato dal contribuente sia recuperabile, non è da escludere che l'ordinamento reagisca mediante lo strumento tributario, imponendo il pagamento di una somma di denaro al soggetto responsabile di quella situazione.

Nei casi più gravi, quando il danno non sia recuperabile, il sistema tenderà ad orientarsi verso l'irrogazione di sanzioni, anche di natura penale.

Es. chi inquina paga.

È frequente soprattutto nei periodi nei quali lo Stato e altri enti pubblici territoriali devono fronteggiare straordinarie esigenze di cassa, l'istituzione di forme di prelievo denominate:

- **Addizionali** = consiste in un inasprimento del tributo attraverso la maggiorazione dell'aliquota oppure mediante l'applicazione di una percentuale all'ammontare del tributo.
- **Sovraimposte** = consiste in un tributo autonomo, il quale tuttavia assume ai fini della sua determinazione, il presupposto e la base imponibile già individuate dal legislatore per l'applicazione di un altro tributo.