



# Introduzione al diritto tributario. Nozione, natura e rapporti con le altre discipline

*Prof. Rossella Miceli*

Facoltà di Economia, Sapienza Università di Roma





## Nozione attuale di diritto tributario (I)

Ogni Stato ha bisogno di risorse per sopravvivere e per organizzare il proprio apparato.

Le entrate dello Stato possono essere

- di diritto pubblico (derivanti dall'esercizio di poteri autoritativi dello Stato)
- di diritto privato (derivanti dall'esercizio di attività).

Il tributo costituisce la principale entrata di diritto pubblico dello Stato.



## Nozione attuale di diritto tributario (II)

### Il tributo

- è espressione del potere tributario, funzione fondamentale di ogni Stato moderno
- definisce la funzione fiscale carattere qualificante e caratterizzante di ogni Stato.

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

E' una disciplina fondamentale e primaria.



## Nozione attuale di diritto tributario (III)

La fiscalità assolve a due funzioni fondamentali:

### Funzione primaria:

acquisire le risorse economiche per la sopravvivenza dello stato – comunità e la costruzione dello stato - organizzazione.

### Funzione secondaria:

definire e qualificare l'indirizzo politico di uno Stato e gli obiettivi sociali

(dal modo in cui avviene il riparto delle spese pubbliche e dalla destinazione dei tributi si definiscono l'indirizzo politico e gli obiettivi sociali di ogni Stato).



## Nozione attuale di diritto tributario (IV)

La funzione fiscale di ogni Stato è definita

- da norme costituzionali (che esprimono i principi fondamentali e gli obiettivi di sistema)
- dalle specifiche discipline nazionali di attuazione (che possono risentire di diversi momenti storici ed avere anche differenti obiettivi specifici)

ed è soggetta

- alla disciplina europea
- alla disciplina internazionale.



## La centralità della materia e le sollecitazioni degli ultimi anni (I)

- La funzione fiscale intesa come scelta dei tributi e delle modalità di prelievo assume una centralità in ogni dibattito nazionale e nei contesti europei ed internazionali.
- La disciplina dei tributi è in continua evoluzione e deve rispondere all'integrazione giuridica ed economica multilivello.
- Negli ultimi anni la disciplina fiscale italiana è stata particolarmente sollecitata.
- La crisi economica ha definito una strutturale carenza di risorse all'interno dello Stato Italiano.



## La centralità della materia e le sollecitazioni degli ultimi anni (II)

- Si è più volte intervenuti per garantire la funzione primaria (la sopravvivenza dello Stato), con discipline che hanno derogato a principi generali della materia.
- All'interno dello Stato italiano il binomio fiscalità /prestazioni sociali è stato faticosamente mantenuto.
- Allo stesso tempo si è cercato con normative specifiche di affrontare i problemi di questo momento storico attraverso discipline fiscali di natura promozionale o di sostegno economico e sociale.
- La necessità di garantire risorse, di recuperare efficienza del sistema e di «fare cassa» ha sostenuto un recente provvedimento di pace fiscale, finalizzato alla definizione di una serie di rapporti (procedimentali e processuali) pendenti.



## La centralità della materia e le sollecitazioni degli ultimi anni (III)

- Gli stringenti vincoli economici e finanziari posti dalla Unione europea con il Fiscal Compact hanno definito un naturale innalzamento della pressione fiscale.
- La materia tributaria ha infatti dovuto garantire un flusso di entrate idoneo a sostenere le spese, al fine di raggiungere l'equilibrio di bilancio e di assicurare il graduale rientro dal debito pubblico.
- A livello europeo si è sempre più affermato un modello di fiscalità neutrale nelle materie soggette al governo dell'UE.





## La materia tributaria

Le articolazioni della materia:

- Fase di introduzione del tributo (norme costituzionali e principi generali della materia)
- Fase di attuazione del tributo (fase di accertamento, fase di riscossione e fase di irrogazione delle sanzioni)
- Il processo tributario (competenza esclusiva per materia delle Commissioni tributarie in relazione alla definizione dell'*an* e del *quantum* del tributo)
- La disciplina specifica dei singoli tributi.



## Rapporti con le altre discipline (I)

La materia tributaria si caratterizza per

- Orizzontalità (è una materia di secondo livello che presuppone la disciplina giuridica esistente nelle varie branche del diritto)
- Autonomia concettuale (definisce propri principi generali e *rationes* che rendono la materia un *corpus* autonomo)
- una doppia anima contestualmente pubblicistica e privatistica.



## Rapporti con le altre discipline (II)

- la rilevanza del diritto civile (la centralità dell'obbligazione tributaria e della disciplina del c.c.) e del diritto commerciale
- l'importanza del diritto amministrativo (gli atti e i procedimenti della Amministrazione finanziaria definiscono l'intera fase di attuazione del tributo)
- il rilievo del c.p.c. per la disciplina del processo tributario
- Il rilievo del c.p.p. in relazione alle indagini preliminari ed al processo penale nell'ipotesi di commissione di reati tributari.



## Rapporti con le altre discipline (III)

Non esistono regole generali in relazione al recepimento delle nozioni esistenti in altre discipline.

Di volta in volta sono definite regole *ad hoc*.

E' possibile che

- Siano recepite *in toto* (se non esiste una disciplina fiscale si presuppone il recepimento)
- Siano adattate alle esigenze della materia tributaria
- Siano differenti rispetto a quelle previste da altra disciplina.



# Principi costituzionali e Statuto del contribuente

Prof. Rossella Miceli

Facoltà di Economia, Sapienza Università di Roma





## I principi della materia tributaria (I)

- La materia tributaria non ha un codice. Sono stati effettuati alcuni tentativi mettendo a punto delle proposte in tal senso ma non sono mai giunte a buon fine.
- La disciplina generale è quindi definita da:
  - Norme costituzionali;
  - Discipline contenute in leggi ordinarie o atti aventi forza di legge;
  - Regolamenti ed atti amministrativi.
- Da sempre si sente l'esigenza di una riorganizzazione della materia in modo sistematico, soprattutto attraverso la fissazione di principi generali.



## I principi della materia tributaria (II)

- Al fine di garantire un assetto stabile e duraturo alla materia nel 2000 è stato approvato lo Statuto dei diritti del contribuente, legge ordinaria di respiro generale che si pone come obiettivo quello di stabilire principi generali della materia, destinati a conferire al rapporto tributario trasparenza e civiltà giuridica.
- Lo Statuto dei diritti del contribuente è una legge ordinaria e questo ne limita la forza applicativa.
- Attualmente lo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000) si pone in una posizione subordinata alla Costituzione ma più elevata (anche se non dal punto di vista formale) rispetto alle leggi ordinarie.



## I principi costituzionali

- Art. 23: la riserva di legge in materia tributaria
- Art. 53: dovere di concorso, criterio di riparto e principio di progressività
- Art. 75: divieto di *referendum* abrogativo
- Titolo V: la disciplina del federalismo fiscale.
- Art. 2 – art. 3: non sono norme fiscali ma definiscono le fondamenta del sistema tributario in ordine agli obiettivi sociali (indirizzo politico dello Stato), che si sostanziano in: riconoscimento dei diritti sociali, affermazione di uguaglianza formale e di uguaglianza sostanziale, sistema di *welfare state*. L'acquisizione delle risorse attraverso la leva fiscale ha come funzione secondaria quella della redistribuzione delle risorse e della garanzia delle prestazioni sociali





## Art. 23 Cost.

- È prevista una riserva di legge relativa per l'introduzione dei tributi (la disciplina base di ogni tributo deve essere contenuta in un atto avente forza di legge).
- È una norma di garanzia, espressione dello storico principio del consenso all'imposizione.
- Nelle materie di competenza europea non opera la riserva.
- Negli anni ha mostrato una certa elasticità in relazione al contenuto della base legislativa.



## Art. 53 Cost. (I)

Il dovere di concorso («tutti sono tenuti a concorrere») è:

- la base logico – sistematica della materia tributaria
- definisce il principio di solidarietà e il dovere sociale di assolvere alle prestazioni tributarie.



## Art. 53 Cost. (II)

Il principio di capacità contributiva:

- è il criterio generale di riparto delle spese pubbliche
- definisce il principio secondo il quale solo un fatto espressivo di forza economica può costituire il presupposto di un tributo
- la necessità di giustificare alcune scelte del sistema ha portato oggi ad un ampliamento del contenuto anche a fatti non espressivi di forza economica evidente o tradizionale. In certi casi è divenuto un canone di razionalità, coerenza e non contraddittorietà delle scelte del legislatore.



## Art. 53 Cost. (III)

Il principio di progressività:

- Definisce una funzione (contestualmente) contributiva e redistributiva del sistema fiscale
- La Corte Costituzionale lo ha definito quale principio programmatico, rivolto al sistema tributario e non al singolo tributo
- L'unico tributo effettivamente progressivo è l'IRPEF, ma negli ultimi anni la progressività ha subito una significativa attenuazione (redditi di capitale e *flat tax*).



## TITOLO V Cost. (I)

- La nostra Costituzione italiana definisce una disciplina dei rapporti verticali tra Stato ed enti territoriali minori in relazione alla autonomia di governo ed alla autonomia finanziaria. Il tema è noto come disciplina del federalismo fiscale.
- Dopo una prima fase di centralismo, nel 2000 si è avviata una riforma in senso maggiormente federalista volta a conferire spazi di autonomia di governo e di autonomia finanziaria agli enti territoriali.
- La riforma ha avuto circa 12 anni di gestazione e si è completata nei punti essenziali soltanto 2012.
- L'art. 119 riconosce a tutti gli Enti territoriali autonomia finanziaria (di entrata e di spesa), nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, sancendo che concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea.
- Sancisce inoltre che i Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno risorse autonome. Stabiliscono e applicano tributi propri, in armonia con la Costituzione secondo i principi di coordinamento.



## TITOLO V Cost. (II)

- Si definisce un federalismo cooperativo ove lo Stato stabilisce l'indirizzo politico generale ed assicura una uniformità di applicazione in sede territoriale.
- Solo le Regioni possono istituire tributi propri. Gli altri Enti possono solo attuare tributi propri derivati, istituiti con legge dallo Stato o dalla Regione (I tributi in base alla riserva di legge possono essere istituiti solo da Enti che siano dotati di potere legislativo).
- L'istituzione dei tributi propri deve rispettare i principi di coordinamento (divieto di doppia imposizione, principio di territorialità e principio di continenza).
- Si registrano maggiori spazi di autonomia e responsabilità rispetto al passato, ma il federalismo fiscale nel complesso risulta ancora molto ridotto nella sostanza.
- Il tema del federalismo in Italia tocca questioni importanti e risalenti, sulle quali si concentra costantemente in dibattito politico (oggi è il tema del regionalismo differenziato al centro del dibattito).



## Lo Statuto dei diritti del contribuente (I)

È un testo normativo che si autodefinisce di portata generale e di attuazione dei principi costituzionali della materia fiscale

Si articola in diversi corpi normativi:

- Norme sulla normazione
- Principi generali dell'attività amministrativa
- Principi generali del rapporto contribuente – fisco
- Discipline specifiche.

Contiene la disciplina specifica dell'interpello, dell'abuso del diritto e dell'elusione, delle garanzie e diritti dei contribuenti durante le verifiche fiscali.



## Lo Statuto dei diritti del contribuente (II)

- Le norme sulla normazione (artt. 1-4) sono state sistematicamente derogate.
- La giurisprudenza ha riconosciuto alle disposizioni dello Statuto natura di principi generali dell'ordinamento tributario (Cass. 7080/2004; Cass. 17576/2002).
- I principi generali (affidamento, buona fede, collaborazione) sono spesso invocati a soluzione delle questioni specifiche.
- Costituisce, in ogni caso, una guida per il giudice per l'interpretazione delle norme tributarie (Cass. 27016/2017).