

DIRITTO TRIBUTARIO

Raffaele Barberio

SCHEDE DI AUSILIO DIDATTICO

Argomento:

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

2019/2020

FONTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

Fonte del diritto → atto o fatto suscettibile di concorrere alla formazione dell'ordinamento giuridico ovvero quelle prescrizioni generali ed astratte che identificano ed enunciano gli interessi di un gruppo sociale, dettano le regole per il loro soddisfacimento e pertanto deve esserne garantita l'osservanza.

a. Fonte atto: manifestazione di volontà affermata in forma scritta;

Fonte fatto: consuetudine o atti esterni al nostro ordinamento;

b. Fonti dirette: trovano previsione nell'ordinamento nazionale;

Fonti indirette: sono riferite ad ordinamenti esterni ed hanno bisogno di atti ricettivi;

c. Fonti primarie: regolano materie non affrontate da alcun ordinamento giuridico o dispongono il PRECETTO;

Fonti secondarie: stabiliscono nuove norme su materie già regolate o dispongono la SANZIONE.

Rapporti tra fonti sono regolati da → PRINCIPIO GERARCHICO che prevede che esse vengano a disporsi in modo che quella di rango superiore stabilisca le condizioni di validità o fissi i limiti allo svolgimento di quelle di rango inferiore.

Al vertice delle fonti il principio gerarchico pone la:

- | | | |
|--|--|---|
| 1. Costituzione e leggi costituzionali; | } In più ci sono fattori esterni condizionanti | |
| 2. Leggi ed atti aventi forza di legge dello Stato (D.L. e D. Lgs.) e delle Regioni; | | - Decreto comunitario e cessione di sovranità all'UE; |
| 3. Regolamenti governativi e di Altre Autorità; | | - Federalismo fiscale Regionale; |
| 4. Consuetudini. | | - Sistema Tributario secondario degli Enti locali ex art. 119 Cost. |

PRINCIPI COSTITUZIONALI

Art. 3, comma 1 → principio di eguaglianza cd. FORMALE, che con art. 53 ha dato origine ad eguaglianza tributaria. Disciplinare situazioni uguali con imposizioni uguali e viceversa.

Stabilisce se due situazioni sono uguali o diverse è rimessa al legislatore fermo restando la declaratoria di costituzionalità ex art. 134 Cost.

Dovere di SOLIDARIETÀ art. 53 Cost. = di concorrere alle spese pubbliche al quale tutti sono tenuti.

Art. 3, comma 2 → principio di eguaglianza SOSTANZIALE secondo il quale lo Stato deve rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che impediscono il pieno sviluppo della persona umana → POLITICA SOCIALE per raggiungere tale obiettivo grazie a: riserva di legge; capacità contributiva; progressività.

Art. 14 → inviolabilità del domicilio.

Art. 20 → NO gravame fiscale speciale per diversità di razza o religione.

Art. 75, comma 2 → NO referendum abrogativo.

Volontà di escludere l'abuso di tale mezzo di democrazia diretta in grado di incidere sulla stabilità ordinamento.

Art. 81 → legge di approvazione del bilancio dello Stato. Intervento riformatore con Legge Costituzionale nr. 1 /2012.

- comma 1: principio dell'equilibrio tra entrate e uscite (PAREGGIO DI BILANCIO), con vincolo di sostenibilità del debito di tutte le P.A.;
- comma 2: all'equilibrio di bilancio è possibile derogare facendo ricorso all'indebitamento solo in caso di eventi eccezionali quali recessioni, crisi economiche, calamità naturali;
- comma 3, ogni legge che prevede una nuova spesa DEVE indicarne la copertura finanziaria.

INTERESSE FISCALE → valore di natura costituzionale e legittimante ad adottare norme di natura sostanziale e procedurale.

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

Legge 212/2000 → composto da enunciati di PRINCIPIO.

Norma giunta al termine di un decennio contraddistinta da un marcato cambiamento dell'ordinamento tributario, semplificare rapporti FISCO/CONTRIBUENTE.

PIÙ GRANDE RIFORMA TRIBUTARIA dopo quella degli anni '70.

Principio del rapporto tributario civile.

Art. 1 stabilisce che le disposizioni contenute nello Statuto:

- sono attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost.;
- costituiscono principi generali ordinamento tributario;
- possono essere derogate o modificate sempre espressamente e mai da leggi speciali.

Principi generali → sono da considerarsi direttive di carattere generale (giurisprudenza).

Sono enunciati ampi che concorrono alla soluzione di problemi interpretativi e orientano comportamenti.

CARATTERISTICHE Legge 212/2000 → va escluso che sia una *vis intermedia* tra Costituzione e legge ordinaria, tuttavia può essere modificata/abrogata solo ESPRESSAMENTE.

Principio di FISSITÀ di cui alla Legge 4/1929, art. 1.

Quella parte della dottrina attribuisce alla Legge 212/2000 valore di LEGGE RINFORZATA, avente particolare resistenza passiva essendo destinata a restare in vigore fino a quando non intervenga una norma di pari grado gerarchico avente effetti modificativi/abrogativi espressi.

Altra dottrina aveva stabilito che non può trovare spazio nel nostro ordinamento il principio di FISSITÀ.

Sintesi delle diverse posizioni → la Legge 212/2000 va inquadrata quale Legge ordinaria, tuttavia ne va sottolineata l'importanza in quanto i principi in essa affermati sono da considerarsi alla stregua di METANORME.

LE LEGGI.

Provvedimento adottato dal Parlamento e promulgato dal Presidente della Repubblica secondo le modalità di cui agli artt. 70 - 75 Cost.

Art. 23 Cost. → riserva di legge relativa sulle P.P.I. e quindi anche sui tributi.

Tale disposizione prevede che la legge non si debba limitare a stabilire la semplice istituzione di un tributo con legge, ma deve stabilire tutti gli elementi idonei a identificare e determinare il contenuto della prestazione tributaria.

LEGGI PROVVEDIMENTO → leggi che hanno quali destinatari soggetti singoli o predeterminati e con le quali vengono adottate misure o provvedimenti concreti. Sono quindi prive dei requisiti di GENERALITÀ ed ASTRATTEZZA.

Fanno parte dell'ordinamento tributario quando sono estensori di precetti individuali o riferiti ad una ristretta categoria di soggetti sia strumentale al perseguimento di obiettivi propri dello Stato sociale.

Art. 75, comma 2 → parte della dottrina NO referendum abrogativo per leggi tributarie SOSTANZIALI, ovvero quelle che incidono sulla imputazione, sull'esistenza e sulla misura dell'obbligazione tributaria. Solo su norme procedurali Corte Costituzionale ha disatteso questa interpretazione.

LEGGI TRIBUTARIE ai sensi art. 75 Cost. devono avere due elementi essenziali:

- oblazione delle somme con attribuzione delle stesse ad un Ente pubblico;
- destinazione per soddisfare fabbisogno finanziario dell'Ente medesimo.

DECRETI LEGISLATIVI

Atti aventi forza di legge entrambi emanati dal Governo: Decreti Legislativi e Decreti Legge.

D. Lgs. → provvedimenti normativi emanati dall'Esecutivo in forza e nei limiti di una legge di delegazione emanata (ex art. 76 Cost.) dal Parlamento.

La legge delega stabilisce i limiti temporali entro il quale il Governo deve provvedere nonché i principi e i criteri direttivi della materia.

Inosservanza criteri legge delega → declaratoria di incostituzionalità ex art. 134 Cost.

Ambito tributario:

- riforma anni '70 e DPR 917/86;
- D. Lgs. 545 e 546 del 1992 sul processo tributario;
- D. Lgs. 471 e 472 del 1997 sulle sanzioni amministrative;
- D. Lgs. 74/2000 su sanzioni penali.
- Rilevanza costituzionale dell'eccesso di delega;
- Tempi di emanazione dalla legge delega.



Profili di irregolarità e anomalia che il legislatore ha voluto contrastare con la Legge 400/1988, art. 14.

- D. Lgs. Sono emanati dal Presidente della Repubblica con la denominazione "D. Lgs";
- emanazione deve avvenire entro il termine fissato dalla legge delega;

- se il tempo eccede i due anni il Governo è tenuto a richiedere il parere delle Camere sugli schemi dei decreti delegati.



Maggiore controllo del Governo da parte del Parlamento.

DECRETI LEGGE

Atti aventi forza di legge cui il Governo può far ricorso in casi straordinari di necessità ed urgenza (art. 77, comma 2 Cost.).

Devono essere presentati in Parlamento lo stesso giorno di emanazione e perdono efficacia *ex tunc* in caso di mancata conversione in legge da parte del Parlamento entro 60 gg.



Esigenza di dotare l'Esecutivo di un potere di intervento normativo efficace ed incisivo e svincolato dalle normali procedure di approvazione parlamentare.

Esempio → manovre di gettito dove la tempestività consente un immediato aumento finanziario:

- aumento aliquote accise su prodotti petroliferi;
- aumenti su generi di Monopolio come tabacchi.

Fragilità politica rende lo strumento del D.L. l'unico effettivamente in grado di operare modifiche normative in tempi brevi → si costringe alle varie componenti della maggioranza di COMPATTARSI per approvare il Decreto senza far cadere il GOVERNO con una crisi.

Mancata approvazione → atti di SFIDUCIA.

VERIFICA condizione straordinaria di necessità ed urgenza ex art. 77. Declaratoria di incostituzionalità.



Corte Costituzionale → piuttosto incline a salvaguardare l'operato del Governo.

Le censure di costituzionalità devono ritenersi sanate a seguito della conversione del D. L. posto sotto accusa.

Tentativo di ricondurre l'utilizzo dello strumento in quelli che sono i suoi confini naturali mancanza di requisiti → declaratoria di COSTITUZIONALITÀ al fine di dare un monito all'Esecutivo a fare un più saggio e parsimonioso utilizzo dello strumento.

Legge 400/1988, art. 15 →

- circostanze di necessità ed urgenza indicate nel PREAMBOLO:

- NO mediante D.L.:
 - a. conferire delega legislativa;
 - b. provvedere alle materie dell'art. 72 Cost.;
 - c. rinnovare disposizioni di D.L. già cassate dal Parlamento;
 - d. ripristinare efficacia di disposizioni dichiarate illegittime;
- misure di IMMEDIATA applicazione; \implies

Legge 212/2000, art. 2, comma 1 dispone che sul titolo dell'atto normativo deve essere indicato l'oggetto principale delle disposizioni contenute, comma 2, art. 2 \rightarrow le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di natura tributaria.

Art. 4 \rightarrow NO Decreti Legge per approvazione di nuovi tributi o per estendere applicazione a tributi già esistenti.



Frutto di ponderata riflessione e discussione in sede parlamentare. D. L. solo in caso di aumento di gettito ma NON oltre.

TESTI UNICI

Iniziativa di ordinare in un unico provvedimento più disposizioni legislative disciplinati la stessa materia \rightarrow TESTO UNICO:

- compilativi:
- innovativi (come quelli degli anni '70).

NON ha valore il T.U. ma il supporto legislativo che sta alla base.

REGOLAMENTI.

Veri e propri atti normativi e come tali prevalenti rispetto ai semplici atti amministrativi individuali o generali.

Art. 87 Cost. \rightarrow regolamenti emanati dal Presidente della Repubblica.

Art. 121 \rightarrow Regolamenti delle Regioni a Statuto ordinario.

Fonti normative secondarie, inferiori alla legge, capaci di definire e specificare le disposizioni dettate con le norme di fonte primaria.

Decreto Legislativo Luogotenenziale nr. 287 del 14.9.1944 dispone (ancora è valido!) che i regolamenti non possono contenere norme contrarie alle disposizioni di legge.

Legge 400/1988, art. 17, contempla i regolamenti governativi che possono essere utilizzati al fine di disciplinare:

- esecuzione di leggi e decreti legislativi (Reg. esecutivi) ovvero l'attuazione di quelli riportanti norme di principio;
- parte restante della base legislativa ex art. 23 Cost.;
- organizzazione e funzionamento della P.A..

Art. 17, comma 2 → norme di principio e regolamenti di emanazione della disciplina di dettaglio.



Stimola positivi processi di DELEGIFICAZIONE.



Il procedimento in questione consente di utilizzare la legge alla sola disciplina degli aspetti essenziali, delegando all'Esecutivo l'emanazione delle norme di dettaglio.

Legge delegante dispone delega all'Esecutivo e abrogazione norme vecchia normativa.

Con entrata in vigore Regolamento, si verifica abrogazione della vecchia normativa anche di natura legislativa.

FONDAMENTALE → riserva di legge ex art. 23 Cost., soggetti passivi, presupposto, base imponibile, aliquote (min. – max.).

Se manca base legislativa la legge delegante sarebbe palesemente illegittima e censurabile, e i Regolamenti successivi saranno annullabili dinanzi al T.A.R.

Legge 400/1988 → disposizioni per differenziare regolamenti normativi e amministrativi.

Regolamenti ministeriali → non possono avere contenuto contrario ai regolamenti governativi.

LEGGI REGIONALI

Federalismo fiscale.

Riforma del titolo V della Cost. ad opera della Legge costituzionale 3/2001.

Evoluzione dello Stato con un sistema ISTITUZIONALE MULTILIVELLO, basato su principi di autonomia, sussidiarietà e autogoverno responsabile propria del FEDERALISMO.

Legislatore Costituzionale ha ribaltato rapporti tra legislazione statale e regionale.

VECCHIO art. 117 → individuazione elenco tassativo di materie sulle quali la Regione poteva emanare norme legislative nei limiti dei principi stabiliti da leggi dello Stato, e sempre che non sono in contrasto con l'ordinamento nazionale.

NUOVO art. 117 → ridefinisce la Repubblica in base al principio di equiordinazione ex art. 114, come un ordinamento generale di cui Stato, Regioni ed Enti locali sono componenti di pari dignità.

“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Cost., dell'UE e dai vincoli internazionali” comma 1.

Restyling Legge costituzionale 1/2012 modifica commi 2 e 3 art. 117 Cost.:

- elenco di materie dove lo Stato ha potestà normativa **ESCLUSIVA** (comma 2);
- elenco di materie dove esiste una potestà normativa concorrente tra Stato/Regioni (comma 3).

Secondo comma 2 art. 117 → allo Stato la potestà di disciplinare in via **ESCLUSIVA** il sistema tributario e contabile dello Stato, armonizzazione dei bilanci e perequazione delle risorse finanziarie.

Art. 117, comma 4 → tutte le materie escluse da quelle espressamente menzionate sono di competenza **ESCLUSIVA** delle Regioni.

Competenza delle Regioni: →

- potestà **CONCORRENTE** che trova limite nei principi fondamentali dello Stato;
- potestà **ESCLUSIVA**, per le materie residuali.

Art. 117, **comma 6** → lo Stato emana **REGOLAMENTI** solo per materie ove ha competenza esclusiva, per tutte le altre materie la competenza è regionale.

Art. 119 Cost., anch'esso modificato dalla riforma Costituzionale del 2001.

Prima della riforma le Regioni avevano autonomia finanziaria nei limiti stabili da leggi dello Stato, che la coordinano con la finanza dello Stato, delle Province e dei Comuni.

Comma 2 → alle Regioni sono attribuiti tributi propri e quote di tributi erariali, in relazione a proprio fabbisogno.



Espressione che faceva sorgere dubbi su potestà normativa tributaria.

Art. 120 → NO dazi di importazione, esportazione o transito tra le Regioni.

NUOVO SISTEMA → riforma del 2001.

Materie oggetto di legislazione concorrenti sono quelle relative al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario →

- Ruolo primario dello Stato che detta i principi;
- ruolo attuativo delle Regioni.

Potestà ed autonomia fiscale agli Enti locali, come modificato dalla Legge costituzionale 1/2012.

Art. 119 → I Comuni, le Province, le Città Metropolitana hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa.

AUTONOMIA FINANZIARIA → entrate e uscite.

Potere di istituire tributi, non solo di modificarli o gestirli → così come previsto dall'art. 117, comma 3.

Art. 119, comma 2 → Comuni, Province e Città Metropolitane hanno risorse autonome. Stabiliscono ed applicano tributi ed entrate proprie in armonia con la Cost. e con i principi di coordinamento.

Dispongono di compartecipazione di tributi erariali riferibili al loro territorio.

SISTEMA TRIBUTARIO MULTILIVELLO e applicazione totale del FEDERALISMO.

Risorse derivanti da entrate commi precedenti consentono a Comuni, Province, Città Metropolitane e Regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite.

Art. 119, comma 6 → Gli Enti locali:

- hanno un proprio patrimonio;
- possono ricorrere all'indebitamento solo per spese di investimento;
- è esclusa garanzia dello Stato per prestiti contratti dagli stessi.

PROBLEMA

CONTENUTO PRINCIPI GENERALI ORDINAMENTO TRIBUTARIO
NELLA COMPETENZA ESCLUSIVA DELLO STATO (F. GALLO)

Legge nr. 42/2009 → Delega al Governo in materia di federalismo fiscale in attuazione art. 119 Cost.

Coordinamento del sistema tributario complessivo deve avvenire secondo una matrice verticale e orizzontale.

Coordinamento VERTICALE → separazione delle fonti;
divieto di doppia imposizione;

Coordinamento ORIZZONTALE → principio di territorialità
↓
Comporterebbe una SPEREQUAZIONE per gli Enti locali più ricchi.

Regioni, oltre alla compartecipazione ai tributi erariali, hanno le seguenti tipologie di entrate:

- tributi propri derivati, istituiti e regolati dallo Stato, il cui gettito è attribuito alle Regioni, le quali con propria legge possono modificare aliquote, esenzioni, detrazioni → secondo criteri della legge statale;
- addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali, in relazione alle quali le leggi regionali possono modificare aliquote e prevedere detrazioni entro i limiti della legge statale;
- tributi propri, istituiti con legge regionale per presupposti non assoggettati e tributi erariali.

Enti locali NON hanno potestà legislativa bensì regolamentare quindi devono agire nei limiti della legge regionale/statale.

3 Livelli → Stato - Regione - Ente locale;

2 Livelli → Stato - Ente locale/Regione - Ente locale.

Enti locali Legge 49/2009

- legge statale individua tributi propri dei Comuni e delle Province definendo presupposti, soggetti passivi e basi imponibili e aliquote FLESSIBILI;

- Comuni possono stabilire ed applicare tributi di SCOPO connessi a determinate finalità, quali la realizzazione di opere pubbliche e investimenti pluriennali in servizi sociali;
- Province possono stabilire ed applicare tributi con riferimento a particolari attività istituzionali;
- Regioni possono istituire nuovi tributi nei Comuni, Province e Città Metropolitane specificando ambiti di autonomia per Enti locali;
- Enti locali possono variare percentuale aliquota nel rispetto della legge di riferimento.

ESEMPIO IMU D. Lgs. 23/2011 e modificato dal D.L. Salva Italia D.L. 201/2011. Sostituisce ICI e destina l'intero gettito a favore dei Comuni NO PRIMA CASA.

LE FONTI INTERNAZIONALI

Autoliquidazione della propria sovranità in favore della Comunità internazionale → UNIONE EUROPEA.

Atto Unico Europeo e Trattato di Maastricht.



Ha comportato unificazione del mercato tra gli Stati, adozione di politiche economiche unitarie, libera circolazione di persone, merci e servizi, PRELIEVI COMUNITARI quali risorse per far fronte al fabbisogno della Comunità stessa.

Art. 11 Cost. → disposizione di diritto internazionale generalmente riconosciute.

Fonti comunitarie → di diritto primario (A)

→ di diritto derivato (B)

(A) Trattato istitutivo della CE.

Trattato di Lisbona → TFUE del 2009.

Principio di attribuzione → l'UE agisce esclusivamente nei limiti delle competenze che le sono attribuite dagli Stati membri per realizzare gli scopi stabiliti.

UE → NO ordinamento fiscale autonomo.



- scopo era mercato unico;
- Stati non volevano cedere potestà impositiva.

PRINCIPI FONDANTI

- art. 110 TFUE → divieto a carico di Stati membri di applicare ai prodotti di altri Stati membri imposizioni interne superiori a quelle dei prodotti nazionali (rimuovere OSTACOLI LIBERA CIRCOLAZIONE);
 - art. 111 TFUE → impedimento agli Stati membri, al momento della cessione di beni ad altri Stati membri, ristorni ovvero rimborsi superiori all'imposizione sostenuta all'interno del Paese prima della cessione;
 - art. 112 TFUE → prelievi diversi da IVA e altre II.II. possono prevedere esoneri e rimborsi all'esportazione all'interno dell'UE;
 - art. 113 TFUE → armonizzazione legislazione nazionali Imposte Indirette.
 - Convergenza
 - Armonizzazione
- alle imposte Indirette.
- ↓
- All'inizio era finalizzato ad evitare distorsione alla libera circolazione di beni, merci e servizi per lo sviluppo del mercato.
- ↓
- Quindi l'intervento era sulle IMPOSTE INDIRETTE.
- art. 115 TFUE → RAVVICINAMENTO delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative che hanno incidenza diretta sul mercato unico, anche in materia di II.DD..

(B) Diritto derivato.

- Regolamenti art. 288 par. 2 TFUE →
Norme generali la cui applicazione immediata sugli Stati membri è obbligatoria, senza intervenire con atti normativi statali. Efficacia precettiva idonea a prevalere sulle norme nazionali.
- Direttiva ex art. 288 par. 3 TFUE →
Obbligo in capo allo Stato sul risultato e NON SU MEZZO.
Molto frequente in materia tributaria ed ha lo scopo di armonizzare le legislazioni interne.
Hanno procedimento di normazione BIFASICO Direttiva SELF EXECUTING → diventano direttamente obbligatorie per Stati membri.
- Decisione art. 288 par. 4 TFUE →

Atti simili ai regolamenti per ciò che concerne gli effetti giuridici: hanno portata obbligatoria in tutti i loro elementi per i destinatari indicati.

- Sentenze Corte Giustizia Europea → volte ad assicurare l'uniforme o esatta interpretazione del diritto comunitario in tutto il territorio dell'Unione.

PRIMATO DEL DIRITTO COMUNITARIO

CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Non costituiscono fonti di diritto tributario perché NON assumono rilevanza giuridica se non con leggi di ratifica.

Relazioni economiche GLOBALI.

Convenzioni per evitare la doppia imposizione.

Art. 75 DPR 600/73 → Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia.

Art. 169 TUIR → Le disposizioni del TUIR si applicano, se PIÙ FAVOREVOLI, al contribuente anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia IMPOSIZIONE.

CIRCOLARI

Mezzo di:

- informazione;
- comunicazione;
- interpretazione;
- ordine di servizio da Organi Centrali e Periferici.

Circolari a contenuto interpretativo.

NO FONTE DEL DIRITTO

Rilevanza interna dell'Amministrazione Finanziaria ma non vincolante per Giudice Ordinario o Contribuente.

Legge 212/2000 art. 10 → principio di collaborazione e buona fede (AFFIDAMENTO DEL CONTRIBUENTE).



Non possono essere irrogate sanzioni se:

- si è conformato ad indicazioni contenute nelle circolari dell'Amministrazione Finanziaria;
- interpello.

RILEVANZA GIURIDICA LIMITATA anche se non costituiscono fonti del diritto.