Rosalia Russo

minimanuali

DIRITTO TRIBUTARIO

Per **esami universitari**, **concorsi pubblici** e **abilitazioni professionali**

• DOTTRINA • GIURISPRUDENZA • ESEMPI
• SINTESI RIEPILOGATIVE • QUESITI DI VERIFICA

III Edizione

EdiSES

Minimanuale

DIRITTO TRIBUTARIO

Accedi ai servizi riservati

Il codice personale contenuto nel riquadro dà diritto a servizi esclusivi riservati ai nostri clienti.
Tutti i materiali e i servizi associati al volume sono accessibili dall'area riservata che si attiva mediante registrazione al sito edises.it. Per accedere alla tua area riservata segui le istruzioni riportate di seguito.

Collegati al sito edises.it

• Se sei registrato al sito

- clicca su *Accedi al materiale didattico*
- inserisci email e password
- inserisci le ultime 4 cifre del codice ISBN, riportato in basso a destra sul retro di copertina
- inserisci il tuo **codice personale** per essere reindirizzato automaticamente all'area riservata

• Se non sei già registrato al sito

- clicca su *Accedi al materiale didattico*
- registrati al sito o autenticati tramite facebook
- attendi l'email di conferma per perfezionare la registrazione
- torna sul sito **edises.it** e segui la procedura già descritta per *utenti registrati*

CODICE PERSONALE

Grattare delicatamente la superficie per visualizzare il codice personale.
Il volume NON può essere venduto né restituito se il codice personale risulta visibile
L'accesso ai servizi riservati ha la durata di un anno dall'attivazione del codice e viene garantito esclusivamente sulle edizioni in corso.

Minimanuale

DIRITTO TRIBUTARIO

EdiSES

MiniManuale – Diritto tributario – III edizione
Copyright © 2017, 2013, 2009, EDiSES s.r.l. – Napoli

9 8 7 6 5 4 3 2 1 0
2021 2020 2019 2018 2017

Le cifre sulla destra indicano il numero e l'anno dell'ultima ristampa effettuata

A norma di legge è vietata la riproduzione, anche parziale, del presente volume o di parte di esso con qualsiasi mezzo.

L'Editore

Progetto grafico e grafica di copertina: Curvilinee S.r.l.
Fotocomposizione: TPM s.a.s. – Città di Castello (PG)
Stampato presso: Litografia Sograte S.r.l. – Città di Castello (PG)
Per conto della EdiSES – Piazza Dante 89 – Napoli

www.edises.it
info@edises.it

ISBN 978 88 9362 013 0

Nota
I curatori, l'editore e tutti coloro in qualche modo coinvolti nella preparazione o pubblicazione di quest'opera hanno posto il massimo impegno per garantire che le informazioni ivi contenute siano corrette, compatibilmente con le conoscenze disponibili al momento della stampa; essi, tuttavia, non possono essere ritenuti responsabili dei risultati dell'utilizzo di tali informazioni e restano a disposizione per integrare la citazione delle fonti, qualora incompleta o imprecisa.
Realizzare un libro è un'operazione complessa e nonostante la cura e l'attenzione poste dagli autori e da tutti gli addetti coinvolti nella lavorazione dei testi, l'esperienza ci insegna che è praticamente impossibile pubblicare un volume privo di imprecisioni. Saremo grati ai lettori che vorranno inviarci le loro segnalazioni e/o suggerimenti migliorativi all'indirizzo *redazione@edises.it*

PREFAZIONE

I volumi della collana MiniManuali espongono in sintesi, ma con estrema chiarezza ed esaustività, tutta la materia normalmente oggetto di esami universitari, prove di concorso e abilitazioni professionali.
In particolare, presentano la tradizionale trattazione manualistica, illustrano gli aspetti salienti e la disciplina dei diversi istituti e non tralasciano di dare spazio, in appositi box di approfondimento, ai più significativi orientamenti della dottrina e della giurisprudenza.
Rispetto ai tradizionali Compendi, i MiniManuali sono caratterizzati dalla presenza di ulteriori rubriche e apparati didattici:

– alla fine di ogni capitolo sono riportate **Domande di autovalutazione** per una immediata verifica degli argomenti studiati;
– la trattazione è intervallata da domande (**All'esame**), con la relativa risposta, che hanno lo scopo di portare lo studente a familiarizzare con la situazione che gli si presenterà in sede di esame;
– si è fatto un ampio uso di **esempi**, in un continuo passaggio dalla teoria del diritto alla pratica applicazione delle norme giuridiche.

Nelle estensioni online sono presenti altri materiali utili per la preparazione. In particolare è possibile consultare delle specifiche **infografiche** ("Percorsi riepilogativi") che riassumono quanto studiato e consentono di fissare i concetti appresi.
Ulteriori **materiali didattici** e **approfondimenti** sono disponibili nell'area riservata a cui si accede mediante la registrazione al sito *edises.it*, secondo la procedura indicata nel frontespizio del volume.

INTRODUZIONE ALLA MATERIA

Il diritto tributario, ossia lo studio delle norme giuridiche che disciplinano i tributi, ha assunto un ruolo di assoluta preminenza nell'ambito delle molteplici discipline giuridiche presenti nei corsi di laurea delle facoltà di giurisprudenza e di economia.
La menzionata rilevanza è testimoniata, in primis, dal fatto che tutti – e non solo gli "addetti ai lavori" – sono interessati a sapere quante tasse si pagano sui redditi che percepiscono, sulla casa in cui vivono oppure sui loro risparmi, oltre ad essere interessati a conoscere come le istituzioni (Stato, Regioni e altre amministrazioni, territoriali e non) utilizzano il denaro dei contribuenti.
In secondo luogo, la perdurante crisi economica ha originato, sia a livello nazionale sia a livello internazionale, un fervente dibattito su quale sia il livello di tassazione che consenta di coniugare l'obiettivo di favorire lo sviluppo economico (e combattere la disoccupazione) con la necessità di garantire agli Stati nazionali il reperimento delle risorse indispensabili allo svolgimento dei compiti istituzionali. Al riguardo, cittadini, economisti, giuristi e politici, discutono su quali siano le modalità più "giuste", "efficaci" ed "efficienti" per attuare il prelievo tributario (tassare i redditi o i patrimoni? come combattere l'elusione e l'evasione fiscale? per favorire lo sviluppo economico è preferibile concedere agevolazioni fiscali specifiche oppure ridurre il livello generale di tassazione?). La politica fiscale rappresenta, infatti, il principale strumento di attuazione della politica economica di uno Stato moderno. Sul punto, non può non rilevarsi come la difficoltà di legiferare in ambito tributario è accentuata da molteplici fattori: dall'esigenza che hanno gli Stati di reperire le risorse in tempi brevissimi e, talvolta, con urgenza; dalla velocità con la quale i capitali si spostano in pochi secondi da un continente all'altro; dal fatto che i fenomeni economici da assoggettare ad imposizione presentano, sempre più spesso, aspetti di internazionalità, ossia coinvolgono la potestà impositiva di più Stati; dai vincoli posti da ordinamenti sovranazionali (emblematico, ai fini dell'IVA, è il ruolo rivestito dalle direttive europee).
In questo contesto si possono facilmente comprendere le cause che sono alla base dell'iperproduzione di norme tributarie che, da sempre, caratterizza il nostro ordinamento giuridico. Non a caso la nuova edizione di questo volume ha richiesto una radicale attività di revisione non solo per tener conto dei provvedimenti approvati dall'ormai risalente precedente stesura, ma anche per aggiornarlo alle due ampie manovre finanziarie approvate nell'arco degli ultimi mesi: la legge di bilancio per il 2017 (L. 11 dicembre 2016, n. 232) e la cosiddetta manovrina correttiva (il D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito in L. 21 giugno 2017, n. 96).

ABBREVIAZIONI

Ad. Plen.	Adunanza Plenaria
art.	articolo
artt.	articoli
c.c.	codice civile
cd.	cosiddetto
C.d.S.	Consiglio di Stato
c.p.	codice penale
c.p.c.	codice di procedura civile
c.p.p.	codice di procedura penale
Cass. civ.	Cassazione civile
Cass. pen.	Cassazione penale
CFC	Controlled Foreign Companies
cit.	citato
cod. nav.	Codice della navigazione
conv.	convertito
Corte cost.	Corte costituzionale
Cost.	Costituzione
CU	Certificazione unica
D.L.	decreto legge
D.Lgs.	decreto legislativo
D.M.	decreto ministeriale
D.P.R.	decreto del Presidente della Repubblica
disp. att.	disposizioni di attuazione
disp. prel.	disposizioni preliminari
etc.	eccetera
G.A.	giudice amministrativo
G.O.	giudice ordinario
IRAP	Imposta regionale sulle attività produttive
IRES	Imposta sul reddito delle società
IRI	Imposta sul reddito delle imprese
IRPEF	Imposta sul reddito delle persone fisiche
IVA	Imposta sul valore aggiunto
L.	legge
L. cost.	legge costituzionale
L. fall.	legge fallimentare
p.a.	pubblica amministrazione
PEX	Participation exemption
R.D.	Regio decreto
R.M.	Risoluzione ministeriale
sent.	sentenza
sez. un.	sezioni unite
sez.	sezione
ss.	seguenti
T.U.	Testo unico
T.U. Reg.	Testo unico dell'imposta di registro
TUIR	Testo unico delle imposte sui redditi
UE	Unione europea

INDICE

PARTE PRIMA
ASPETTI GENERALI

Capitolo 1 | Il diritto tributario

1.1 • L'oggetto del diritto tributario ... 3
1.2 • La definizione di tributo ... 3
1.3 • La classificazione dei tributi ... 4
1.3.1 • *Imposta* ... 4
1.3.2 • *Tassa* ... 5
1.3.3 • *Contributi* ... 5
1.3.4 • *Monopoli fiscali* ... 6

Capitolo 2 | Le fonti del diritto tributario

2.1 • Le fonti di produzione del diritto tributario ... 9
2.2 • La Costituzione e le leggi costituzionali ... 9
2.2.1 • *La riserva di legge in materia tributaria* ... 10
2.3 • Le fonti primarie: leggi ordinarie e atti aventi forza di legge ... 11
2.3.1 • *Lo Statuto dei diritti del contribuente* ... 12
2.3.2 • *I decreti legge* ... 12
2.3.3 • *I decreti legislativi* ... 13
2.3.4 • *Il divieto di referendum abrogativo in materia tributaria* ... 14
2.4 • Le fonti secondarie dell'ordinamento nazionale ... 14
2.4.1 • *Regolamenti governativi* ... 14
2.4.2 • *Regolamenti delegati* ... 15
2.4.3 • *Regolamenti ministeriali ed interministeriali* ... 15
2.4.4 • *Provvedimenti dei direttori delle Agenzie fiscali* ... 15
2.5 • La ripartizione della potestà legislativa tributaria tra lo Stato e le Regioni ... 16
2.5.1 • *La potestà legislativa in materia di tributi degli enti locali* ... 17
2.6 • La potestà regolamentare delle Regioni e degli enti locali ... 17
2.6.1 • *Potestà regolamentare delle Regioni* ... 17
2.6.2 • *Potestà regolamentare degli enti locali* ... 18
2.7 • Le fonti dell'ordinamento europeo ... 18
2.7.1 • *Regolamenti* ... 18
2.7.2 • *Direttive* ... 18
2.7.3 • *Decisioni* ... 19

2.7.4 • *Sentenze interpretative della Corte di Giustizia* ... 19
2.7.5 • *Rapporto tra fonti europee e fonti interne* ... 19
2.8 • Le convenzioni internazionali ... 20
2.9 • La consuetudine ... 20
2.10 • L'efficacia delle norme tributarie nel tempo ... 20
2.10.1 • *Entrata in vigore delle norme tributarie* ... 20
2.10.2 • *Criterio cronologico* ... 21
2.10.3 • *Cessazione dell'efficacia delle norme tributarie* ... 21
2.10.4 • *Il principio di irretroattività delle norme tributarie* ... 22
2.10.5 • *La retroattività delle norme di interpretazione autentica* ... 23
2.11 • L'efficacia delle norme tributarie nello spazio ... 23
2.11.1 • *Spazio in cui le norme tributarie sono valide ed efficaci* ... 23
2.11.2 • *Limiti alla qualificazione dei presupposti d'imposta* ... 23
2.11.3 • *Limiti territoriali della potestà amministrativa* ... 24

Capitolo 3 | L'interpretazione delle norme tributarie

3.1 • L'interpretazione delle norme tributarie ... 27
3.1.1 • *Definizioni legislative* ... 27
3.1.2 • *Istituti mutuati da altri rami del diritto* ... 27
3.1.3 • *Disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente in materia di norme tributarie* ... 28
3.2 • L'interpretazione secondo i risultati e secondo i soggetti ... 28
3.2.1 • *Interpretazione secondo i risultati* ... 28
3.2.2 • *Interpretazione secondo i soggetti* ... 29
3.2.3 • *Le circolari interpretative dell'Amministrazione finanziaria* ... 29
3.3 • L'interpretazione analogica del diritto tributario ... 31
3.3.1 • *Applicazione analogica delle norme tributarie impositrici* ... 31
3.3.2 • *Applicazione analogica delle norme tributarie non impositive* ... 32

Capitolo 4 | I principi costituzionali

4.1 • I tributi nella Costituzione ... 35
4.2 • Il principio della capacità contributiva ... 36
4.2.1 • *Definizione e fattori costitutivi di capacità contributiva* ... 36
4.2.2 • *Funzione garantista della capacità contributiva* ... 36
4.2.3 • *Applicabilità del principio di capacità contributiva alle tasse* ... 37
4.2.4 • *L'effettività della capacità contributiva* ... 37
4.2.5 • *Attualità della capacità contributiva* ... 38
4.2.6 • *Capacità contributiva e uguaglianza sostanziale* ... 38
4.3 • Il principio di progressività ... 39

PARTE SECONDA
LA STRUTTURA DEL TRIBUTO

Capitolo 1 | La fattispecie tributaria

1.1 • La fattispecie tributaria: elementi costitutivi ed effetti ... 43
1.2 • Il presupposto d'imposta ... 44
1.2.1 • *Imposte dirette e indirette* ... 44
1.2.2 • *Imposte istantanee e periodiche* ... 44
1.2.3 • *Imposte generali e speciali* ... 45
1.2.4 • *Il restringimento e l'ampliamento del presupposto d'imposta* ... 45
1.3 • La quantificazione del tributo ... 47
1.3.1 • *Base imponibile* ... 47
1.3.2 • *Tasso* ... 47
1.3.3 • *Aliquota marginale e aliquota media* ... 48
1.4 • L'obbligazione tributaria ... 48
1.4.1 • *Natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria* ... 49
1.4.2 • *Indisponibilità dell'obbligazione tributaria* ... 49
1.4.3 • *Le teorie sulla nascita dell'obbligazione tributaria* ... 50

Capitolo 2 | I soggetti passivi

2.1 • La soggettività passiva tributaria ... 53
2.1.1 • *Il domicilio fiscale* ... 53
2.2 • La solidarietà passiva tributaria ... 55
2.2.1 • *Presunzione di solidarietà* ... 56
2.2.2 • *Rapporti interni* ... 56
2.3 • Gli effetti della solidarietà tributaria ... 57
2.3.1 • *Notifica dell'avviso di accertamento* ... 57
2.3.2 • *Effetti sui termini di decadenza* ... 57
2.3.3 • *Gli effetti del giudicato in caso di solidarietà* ... 58
2.3.4 • *Altri effetti della solidità tributaria* ... 59
2.4 • La sostituzione d'imposta ... 59
2.4.1 • *Obblighi del sostituto d'imposta* ... 61
2.4.2 • *La sostituzione a titolo d'imposta* ... 62
2.4.3 • *La sostituzione a titolo di acconto* ... 63
2.5 • La traslazione ... 65
2.6 • L'accollo dell'imposta ... 65
2.6.1 • *Disposizione dello Statuto dei diritti del contribuente* ... 66
2.7 • La responsabilità solidale degli eredi ... 66

PARTE TERZA
L'ATTUAZIONE DEI TRIBUTI

Capitolo 1 | La dichiarazione tributaria

1.1 • La dichiarazione tributaria ... 71
1.2 • Natura giuridica ed effetti della dichiarazione ... 71
1.3 • La dichiarazione dei redditi ... 72
1.3.1 • *La dichiarazione dei redditi delle persone fisiche* ... 72
1.3.2 • *La dichiarazione dei redditi delle società di persone* ... 73
1.3.3 • *La dichiarazione dei redditi dei soggetti IRES* ... 73
1.3.4 • *Obblighi di conservazione ed esibizione* ... 73
1.3.5 • *I requisiti formali, modalità e termini di presentazione* ... 74
1.4 • La rettifica delle dichiarazioni ... 78
1.4.1 • *Dichiarazione integrativa a favore del Fisco* ... 78
1.4.2 • *Dichiarazione integrativa a favore del contribuente* ... 79
1.4.3 • *Termini di presentazione della dichiarazione integrativa* ... 79
1.4.4 • *Rettifica della richiesta di rimborso* ... 79
1.5 • Visto di conformità, asseverazione e certificazione tributaria ... 80
1.5.1 • *Visto di conformità* ... 80
1.5.2 • *Asseverazione* ... 80
1.5.3 • *Certificazione tributaria* ... 80
1.6 • Gli obblighi contabili e documentali ... 81
1.6.1 • *Gli obblighi contabili e documentali delle imprese* ... 81
1.6.2 • *Gli obblighi contabili e documentali dei lavoratori autonomi* ... 83
1.6.3 • *Le modalità di tenuta e conservazione delle scritture contabili* ... 84
1.7 • Il regime dei minimi ... 87

Capitolo 2 | L'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria

2.1 • La struttura dell'Amministrazione finanziaria ... 91
2.1.1 • *Ministero dell'Economia e delle Finanze* ... 91
2.1.2 • *Agenzie fiscali* ... 92
2.1.3 • *Guardia di Finanza* ... 92
2.1.4 • *Garante del contribuente* ... 93
2.2 • Il modello di attuazione dei tributi ... 93
2.3 • Il procedimento tributario ... 94
2.3.1 • *Statuto dei diritti del contribuente* ... 94
2.3.2 • *Contraddittorio e diritto di accesso agli atti* ... 95
2.3.3 • *Misure volte a migliorare la tax compliance* ... *95*
2.3.4 • *L'autotutela* ... 95
2.4 • Il diritto di interpello ... 97
2.4.1 • *Interpello ordinario* ... 98
2.5 • L'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria ... 100
2.5.1 • *Anagrafe tributaria* ... 100

2.6 • Il controllo formale delle dichiarazioni ... 100
2.6.1 • *Liquidazione* ... 101
2.6.2 • *Controllo formale* ... 101
2.6.3 • *Iscrizione a ruolo* ... 102
2.6.4 • *Definizione in via breve* ... 102
2.7 • L'attività di controllo sostanziale ... 103
2.7.1 • *Le richieste di informazioni e documenti* ... 103
2.7.2 • *Accessi, ispezioni, verificazioni e ricerche* ... 105
2.7.3 • *Le indagini finanziarie* ... 108
2.8 • Diritti e doveri del contribuente sottoposto a verifiche fiscali ... 109
2.8.1 • *Diritti e garanzie del contribuente* ... 109
2.8.2 • *Obblighi del contribuente* ... 110
2.9 • La cooperazione internazionale in ambito fiscale ... 110
2.10 • Rapporti tra il procedimento penale e l'attività istruttoria ... 111
2.10.1 • *Notizie di reato emerse durante la verifica fiscale* ... 111
2.10.2 • *Utilizzo ai fini fiscali delle risultanze di indagini penali* ... 111
2.10.3 • *Obbligo di comunicazione del PM all'Agenzia delle Entrate* ... 112

Capitolo 3 | L'accertamento tributario

3.1 • L'avviso di accertamento ... 115
3.2 • Il contenuto dell'avviso di accertamento ... 116
3.2.1 • *Disposizioni dello Statuto del contribuente* ... 116
3.2.2 • *Imposte sui redditi e IVA* ... 116
3.2.3 • *La motivazione* ... 117
3.3 • Esecutività degli avvisi di accertamento ... 118
3.4 • La notificazione ... 119
3.4.1 • *Luogo di esecuzione della notifica* ... 120
3.4.2 • *Vizi della notifica* ... 121
3.5 • Le patologie dell'avviso di accertamento ... 121
3.5.1 • *Nullità* ... 121
3.5.2 • *Annullabilità e irregolarità* ... 122
3.5.3 • *Divieto di doppia imposizione* ... 123
3.6 • Il termine per l'accertamento ... 123
3.7 • Le diverse tipologie di accertamento ... 124
3.8 • L'accertamento analitico ... 125
3.9 • L'accertamento sintetico nei confronti delle persone fisiche ... 125
3.9.1 • *Presupposti* ... 125
3.9.2 • *Obbligo di contraddittorio* ... 125
3.9.3 • *Quantificazione* ... 126
3.9.4 • *Onere della prova* ... 126
3.10 • L'accertamento nei confronti di imprese e professionisti ... 126
3.10.1 • *L'accertamento analitico-contabile* ... 126
3.10.2 • *L'accertamento analitico-induttivo* ... 127
3.10.3 • *Gli indici sintetici di affidabilità fiscale* ... 127
3.10.4 • *Gli studi di settore* ... 129

3.10.5 • *Parametri presuntivi* ... 132
3.10.6 • *L'accertamento induttivo-extracontabile* ... 132
3.11 • L'accertamento d'ufficio ... 133
3.12 • L'accertamento parziale e l'accertamento integrativo ... 134
3.13 • Partecipazione dei Comuni all'attività di accertamento ... 134
3.14 • Gli istituti deflativi del contenzioso ... 135
3.14.1 • *L'accertamento con adesione* ... 135
3.14.2 • *La definizione agevolata delle sanzioni* ... 137
3.14.3 • *Regime dell'adempimento collaborativo* ... 138
3.14.4 • *Procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata (cd. web tax)* ... 140
3.15 • La disciplina delle prove nell'accertamento ... 141
3.15.1 • *Le prove dirette* ... 142
3.15.2 • *Le presunzioni* ... 143

Capitolo 4 | L'elusione fiscale e l'abuso del diritto

4.1 • Evasione, elusione e lecito risparmio d'imposta ... 149
4.1.1 • *Evasione fiscale* ... 149
4.1.2 • *Elusione fiscale* ... 149
4.1.3 • *Risparmio d'imposta* ... 150
4.2 • Gli strumenti per contrastare l'elusione ... 150
4.2.1 • *Normativa antielusiva* ... 151
4.2.2 • *Applicabilità dell'art. 1344 c.c.* ... 151
4.3 • L'abuso del diritto ... 152
4.3.1 • *Definizione di abuso del diritto* ... 152
4.3.2 • *Assenza di sostanza economica* ... 153
4.3.3 • *Realizzazione di vantaggi fiscali indebiti* ... 153
4.3.4 • *Esimente* ... 153
4.3.5 • *Interpello antiabuso* ... 154
4.3.6 • *Il procedimento per l'applicazione dell'art. 10bis* ... *154*
4.4 • L'interposizione fittizia ... 155
4.5 • L'interpello disapplicativo ... 156
4.6 • L'interpello probatorio ... 156
4.7 • L'interpello internazionale ... 157
4.8 • Interpello sui nuovi investimenti ... 158

Capitolo 5 | La riscossione e il rimborso dei tributi

5.1 • Riscossione volontaria e riscossione coattiva ... 161
5.1.1 • *Agente della riscossione* ... 161
5.1.2 • *Conto fiscale* ... 162
5.1.3 • *Riscossione dei tributi locali* ... 163
5.2 • Il pagamento volontario delle imposte ... 163
5.2.1 • *La ritenuta diretta* ... 163
5.2.2 • *Il versamento diretto* ... 163
5.2.3 • *Versamento diretto delle impose sui redditi e dell'IRAP* ... 167

5.2.4 • *IVA e ritenute d'acconto. La riscossione dell'imposta di registro* 168
5.2.5 • *Il ruolo* 168
5.3 • La cartella di pagamento 170
5.3.1 • *Notifica della cartella* 171
5.3.2 • *Interessi di mora* 172
5.3.3 • *Dilazioni di pagamento* 172
5.3.4 • *Definizione agevolata delle cartelle di pagamento e degli accertamenti esecutivi* 172
5.3.5 • *Definizione agevolata delle entrate regionali e degli enti locali* 173
5.3.6 • *Istanza di sospensione amministrativa del ruolo* 174
5.4 • L'esecuzione forzata 174
5.4.1 • *Contrasto all'evasione da riscossione* 175
5.5 • Le misure cautelari patrimoniali del credito tributario 176
5.5.1 • *Privilegi* 176
5.5.2 • *Ipoteca e sequestro conservativo* 176
5.5.3 • *Fermo amministrativo dei beni mobili registrati* 177
5.6 • La transazione fiscale 177
5.7 • I rimborsi d'imposta 178
5.7.1 • *Crediti per rimborsi derivanti dall'eccedenza di versamenti dovuti* 178
5.7.2 • *Crediti per rimborsi derivanti da versamenti indebitamente effettuati* 179
5.7.3 • *Le modalità di rimborso* 180

PARTE QUARTA
L'ILLECITO TRIBUTARIO E LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

Capitolo 1 | Le sanzioni tributarie

1.1 • Illeciti amministrativi e illeciti penali 187
1.2 • Il sistema sanzionatorio amministrativo 188
1.2.1 • *Principi fondamentali* 188
1.2.2 • *Elemento soggettivo* 189
1.2.3 • *Cause di non punibilità* 191
1.2.4 • *Le sanzioni* 192
1.2.5 • *Concorso di violazioni* 194
1.2.6 • *Continuazione* 195
1.2.7 • *Le modalità di irrogazione delle sanzioni* 195
1.2.8 • *Il ravvedimento* 197
1.2.9 • *Principali fattispecie di illecito amministrativo* 199
1.3 • Il sistema sanzionatorio penale 200
1.3.1 • *Principio di specialità* 200
1.3.2 • *Rapporto tra processo penale e processo tributario* 200
1.3.3 • *Circostanze attenuanti e circostanza aggravante* 201
1.3.4 • *Cause di non punibilità* 202
1.3.5 • *Confisca dei beni del reo e custodia giudiziale dei beni sequestrati* 203

1.3.6 • *Prescrizione* 203
1.3.7 • *Sanzioni accessorie* 203
1.3.8 • *I delitti in materia di dichiarazione* 204
1.3.9 • *I delitti in materia di documenti contabili* 206
1.3.10 • *Reati in materia di riscossione dei tributi* 207

Capitolo 2 | Il contenzioso tributario

2.1 • La giurisdizione tributaria 211
2.1.1 • *Oggetto della giurisdizione tributaria* 211
2.1.2 • *Competenza territoriale* 212
2.1.3 • *La composizione ed i poteri delle Commissioni tributarie* 213
2.2 • Le parti del processo tributario 215
2.2.1 • *Ricorrente* 215
2.2.2 • *Resistente* 215
2.2.3 • *Liticonsorzio necessario e liticonsorzio facoltativo* 215
2.2.4 • *Comunicazioni nel processo tributario* 216
2.3 • Il giudizio di primo grado 217
2.3.1 • *Atti impugnabili* 217
2.3.2 • *Tassatività degli atti impugnabili* 217
2.3.3 • *Il ricorso* 218
2.3.4 • *Modi e termini di proposizione del ricorso* 220
2.3.5 • *Il reclamo e la mediazione* 222
2.3.6 • *L'esame preliminare del ricorso* 225
2.3.7 • *La trattazione della controversia* 225
2.3.8 • *Sentenze, ordinanze e decreti del giudice tributario* 226
2.3.9 • *La conciliazione giudiziale* 226
2.3.10 • *La definizione agevolata delle controversie tributarie* 229
2.4 • La sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo 231
2.5 • Spese di giudizio 232
2.6 • L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie 233
2.6.1 • *Il giudizio di ottemperanza* 233
2.7 • Le impugnazioni 234
2.7.1 • *Il giudizio di appello* 234
2.7.2 • *Il ricorso per Cassazione* 236
2.7.3 • *La revocazione* 238

PARTE QUINTA
LA TASSAZIONE DELLE PERSONE FISICHE

Capitolo 1 | L'imposta sul reddito delle persone fisiche

1.1 • Il presupposto dell'IRPEF 245
1.1.1 • *Proventi conseguiti in sostituzione di redditi* 246

1.1.2 • *Redditi del de cuius* ... *246*
1.1.3 • *Redditi di fonte illecita* ... 247
1.1.4 • *Redditi esclusi dalla base imponibile* ... 247
1.2 • Soggetti passivi ... 248
1.2.1 • *La tassazione dei non residenti* ... 248
1.2.2 • *I redditi prodotti all'estero dai soggetti residenti* ... 249
1.3 • I redditi prodotti in forma associata ... 251
1.3.1 • *Le società di persone commerciali* ... 251
1.3.2 • *Le società semplici* ... 252
1.3.3 • *Le associazioni professionali* ... 252
1.3.4 • *Il Gruppo europeo di interesse economico* ... 252
1.4 • L'imputazione dei redditi nella famiglia ... 253
1.4.1 • *Redditi conseguiti dai coniugi* ... 253
1.4.2 • *Redditi dei figli minori* ... 253
1.4.3 • *L'impresa familiare* ... 253
1.5 • La determinazione del reddito imponibile ... 254
1.5.1 • *Periodo di imposta* ... 254
1.5.2 • *Criteri generali di valutazione* ... 254
1.5.3 • *Gli oneri deducibili* ... 255
1.6 • La determinazione dell'imposta ... 257
1.6.1 • *La determinazione dell'imposta lorda* ... 257
1.6.2 • *La determinazione dell'imposta netta e dell'imposta a debito o a credito* ... 257
1.6.3 • *Le detrazioni d'imposta* ... 257
1.7 • Le addizionali IRPEF ... 260
1.7.1 • *Addizionale regionale* ... 260
1.7.2 • *Addizionale comunale* ... 261
1.8 • I redditi soggetti a tassazione separata ... 261
1.8.1 • *Modalità di tassazione* ... 262
1.8.2 • *TFR* ... 262
1.8.3 • *Tassazione ordinaria del TFR corrisposto in busta paga* ... 263
1.8.4 • *Tassazione separata del reddito d'impresa degli imprenditori individuali e delle s.n.c. e s.a.s. in regime di contabilità ordinaria (IRI)* ... 263

Capitolo 2 | Le singole categorie di reddito

2.1 • I redditi fondiari ... 267
2.1.1 • *Il reddito dei terreni: il reddito dominicale* ... 268
2.1.2 • *Il reddito agrario* ... 269
2.1.3 • *Il reddito dei fabbricati* ... 271
2.1.4 • *La cedolare secca sulle locazioni* ... 273
2.2 • I redditi di capitale ... 274
2.2.1 • *Gli interessi ed i proventi derivanti da rapporti di finanziamento* ... 275
2.2.2 • *I proventi derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti a IRES* ... 277
2.2.3 • *La normativa "Controlled Foreign Companies"* ... 281
2.3 • I redditi di lavoro dipendente ... 284
2.3.1 • *La determinazione del reddito di lavoro dipendente* ... 285

2.3.2 • *I redditi di lavoro dipendente non tassabili* 288
2.3.3 • *Redditi assimilabili* 289
2.4 • I redditi di lavoro autonomo 290
2.4.1 • *Determinazione* 291
2.4.2 • *I componenti positivi* 291
2.4.3 • *I componenti negativi* 292
2.4.4 • *I redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo* 295
2.5 • I redditi d'impresa 296
2.5.1 • *Criteri di determinazione* 297
2.6 • I redditi diversi 300
2.6.1 • *Le plusvalenze da cessioni immobiliari occasionali* 300
2.6.2 • *Le plusvalenze derivanti dalla cessione di attività finanziarie* 301
2.6.3 • *La cessione di partecipazioni* 302
2.6.4 • *Gli altri redditi diversi* 303

PARTE SESTA
LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ

Capitolo 1 | L'imposta sul reddito delle società

1.1 • Aspetti generali 311
1.1.1 • *Presupposto e periodo d'imposta* 311
1.1.2 • *Aliquota* 311
1.1.3 • *La doppia imposizione degli utili societari* 312
1.2 • I soggetti passivi IRES 313
1.2.1 • *Natura commerciale dei soggetti passivi IRES* 313
1.2.2 • *La residenza fiscale ai fini IRES* 314
1.2.3 • *Presunzione di residenza* 314
1.3 • Società ed enti commerciali residenti 315
1.3.1 • *La determinazione del reddito imponibile* 315
1.3.2 • *Il riporto delle perdite fiscali* 318
1.3.3 • *I criteri di imputazione temporale dei componenti di reddito* 320
1.3.4 • *Principi in materia di deducibilità dei componenti negativi* 322
1.3.5 • *I ricavi* 324
1.3.6 • *Le rimanenze* 325
1.3.7 • *Gli utili derivanti da partecipazioni societarie* 327
1.3.8 • *Gli utili derivanti da partecipazioni in società estere* 329
1.3.9 • *Le plusvalenze patrimoniali* 329
1.3.10 • *Le plusvalenze esenti* 330
1.3.11 • *I proventi immobiliari* 332
1.3.12 • *Le sopravvenienze attive* 333
1.3.13 • *Gli interessi attivi* 334
1.3.14 • *Le spese per prestazioni di lavoro* 335
1.3.15 • *La deducibilità degli interessi passivi* 336

1.3.16 • *Gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale* ... 337
1.3.17 • *Le minusvalenze patrimoniali* ... 338
1.3.18 • *Le sopravvenienze passive* ... 339
1.3.19 • *Le perdite di beni* ... 340
1.3.20 • *Perdite su crediti* ... 340
1.3.21 • *Le spese pluriennali* ... 341
1.3.22 • *I costi derivanti da operazioni intercorse con soggetti situati in paradisi fiscali* ... 343
1.3.23 • *L'ammortamento dei beni strumentali* ... 343
1.3.24 • *L'ammortamento dei beni materiali* ... 343
1.3.25 • *L'ammortamento dei beni immateriali* ... 344
1.3.26 • *I conti per beni in leasing* ... 345
1.3.27 • *Le spese relative ai mezzi di trasporto* ... 347
1.3.28 • *Le spese di manutenzione* ... 348
1.3.29 • *Le spese per prestazioni alberghiere e di ristorazione* ... 349
1.3.30 • *Le spese di telefonia* ... 349
1.3.31 • *Gli accantonamenti* ... 349
1.3.32 • *Tonnage tax* ... 351
1.3.33 • *L'aiuto alla crescita economica (ACE)* ... 351
1.3.34 • *Start up* innovative ... 352
1.3.35 • *Patent box* ... 353
1.3.36 • *Le società di comodo* ... 353
1.3.37 • Il *transfer pricing* ... 355
1.4 • Gli enti non commerciali ... 356
1.4.1 • *Gli enti non commerciali di tipo associativo* ... 357
1.4.2 • *Le ONLUS* ... 358
1.5 • Le società e gli enti commerciali non residenti ... 358
1.5.1 • *Reddito di enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione* ... 358
1.5.2 • *La stabile organizzazione* ... 359
1.6 • Gli enti non commerciali non residenti ... 360

Capitolo 2 | La fiscalità dei gruppi societari

2.1 • La trasparenza fiscale ... 367
2.1.1 • La trasparenza fiscale delle società di capitali ... 367
2.1.2 • Effetti del regime di trasparenza ... 368
2.1.3 • La disciplina delle perdite fiscali ... 369
2.1.4 • La cessazione del regime di trasparenza ... 370
2.1.5 • La trasparenza delle s.r.l. partecipate da persone fisiche ... 370
2.2 • Il consolidato fiscale nazionale ... 370
2.2.1 • Il consolidato fiscale ... 370
2.2.2 • Il consolidato fiscale mondiale ... 376

Capitolo 3 | Le operazioni straordinarie nel reddito d'impresa

3.1 • Premessa 381
3.2 • Il trasferimento d'azienda 381
3.2.1 • *Definizione di azienda* 381
3.2.2 • *La cessione d'azienda* 382
3.2.3 • *Il trasferimento d'azienda a titolo gratuito* 383
3.2.4 • *Il conferimento d'azienda* 383
3.3 • Le operazioni straordinarie relative alle partecipazioni 384
3.3.1 • *Il conferimento di partecipazioni di controllo e collegamento* 384
3.3.2 • *Lo scambio di partecipazioni* 385
3.4 • La trasformazione 386
3.4.1 • *Trasformazione omogenea* 386
3.4.2 • *Trasformazione eterogenea* 386
3.5 • La fusione 387
3.5.1 • *La retrodatazione della fusione* 387
3.5.2 • *Trattamento fiscale dell'avanzo e del disavanzo da fusione* 388
3.5.3 • *Riserve delle società fuse o incorporate* 388
3.6 • La scissione 389
3.7 • La liquidazione ordinaria 389
3.8 • Il fallimento e la liquidazione coatta amministrativa 390
3.9 • Il trasferimento all'estero della residenza di aziende 390
3.10 • Il trasferimento nel territorio dello Stato della residenza di aziende 391

PARTE SETTIMA
LE IMPOSTE INDIRETTE

Capitolo 1 | L'imposta sul valore aggiunto

1.1 • Aspetti generali: funzionamento dell'IVA 395
1.2 • Campo di applicazione dell'IVA 396
1.3 • Il presupposto oggettivo 397
1.3.1 • *Cessione di beni* 397
1.3.2 • *Prestazioni di servizi* 398
1.3.3 • *Le operazioni esenti* 399
1.4 • Il presupposto soggettivo 400
1.4.1 • *Esercizio di impresa* 400
1.4.2 • *Esercizio di arti e professioni* 400
1.4.3 • *Gruppo IVA comunitario* 401
1.5 • Il presupposto territoriale 402
1.5.1 • *Criteri di localizzazione* 403
1.5.2 • *Il presupposto territoriale nelle prestazioni di servizio* 403
1.5.3 • *Le operazioni extracomunitarie: importazioni ed esportazioni* 404
1.5.4 • *Le operazioni intracomunitarie* 406

1.6 • Il momento impositivo 407
1.6.1 • *Cessioni di beni* 408
1.6.2 • *Prestazioni di servizi* 408
1.6.3 • *Deroghe anticipative* 408
1.6.4 • *IVA ad esigibilità differita* 409
1.6.5 • *IVA per cassa* 409
1.7 • La base imponibile 409
1.7.1 • *Valore normale* 409
1.7.2 • *Prestazioni accessorie* 410
1.8 • Le aliquote 410
1.9 • La rivalsa 411
1.9.1 • *Rivalsa in caso di accertamento* 411
1.9.2 • *Reverse charge* *412*
1.9.3 • *Split payment* *412*
1.10 • La detrazione 412
1.10.1 • *I limiti alla detrazione dell'IVA* 413
1.10.2 • *La rettifica della detrazione* 414
1.11 • Gli obblighi formali e sostanziali 414
1.11.1 • *La dichiarazione di inizio attività* 415
1.11.2 • *I documenti obbligatori* 415
1.11.3 • *I registri obbligatori* 418
1.11.4 • *Le variazioni in aumento e in diminuzione* 420
1.11.5 • *Le liquidazioni e i versamenti* 421
1.11.6 • *Comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute* 422
1.11.7 • Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche 423
1.11.8 • *Controlli dell'Agenzia delle Entrate basati sulle comunicazioni periodiche IVA* 423
1.11.9 • *Comunicazione telematica dei dati analitici delle fatture* 423
1.11.10 • *La dichiarazione annuale IVA* 424
1.11.11 • *La dichiarazione integrativa IVA* 424
1.11.12 • *Comunicazione delle operazioni con Paesi black list* *425*
1.12 • Regimi speciali IVA 425
1.13 • Il rimborso del credito IVA 425
1.13.1 • *Credito IVA annuale* 426
1.13.2 • *Crediti IVA infrannuali* 427

Capitolo 2 | Le altre imposte indirette

2.1 • L'imposta di registro 431
2.1.1 • *Presupposto e natura* 431
2.1.2 • *Principio di alternatività* 432
2.1.3 • *La registrazione degli atti* 432
2.1.4 • *I soggetti passivi* 435
2.1.5 • *I criteri di determinazione dell'imposta di registro* 436
2.1.6 • *La base imponibile* 437
2.1.7 • *Misura dell'imposta di registro* 439

2.1.8 • *La riscossione dell'imposta* ... 439
2.1.9 • *Principali casi di applicazione dell'imposta di registro* ... 441
2.2 • Le imposte ipotecarie e catastali ... 442
2.2.1 • *L'imposta ipotecaria* ... 443
2.2.2 • *L'imposta catastale* ... 444
2.3 • L'imposta sulle successioni e donazioni ... 444
2.3.1 • *L'imposta sulle successioni* ... 445
2.3.2 • *L'imposta sulle donazioni* ... 446
2.4 • L'imposta di bollo ... 446
2.4.1 • *Presupposto* ... 446
2.4.2 • *Soggetti passivi* ... 446
2.4.3 • *Misura dell'imposta* ... 447
2.4.4 • *Modalità di pagamento* ... 447
2.4.5 • *Contributo unificato* ... 448
2.5 • Le tasse sulle concessioni governative ... 448
2.6 • Le accise ... 448
2.6.1 • *Prodotti soggetti ad accisa* ... 449
2.6.2 • *Struttura del tributo* ... 449
2.6.3 • *Soggetti passivi* ... 450
2.6.4 • *Circolazione dei prodotti nell'UE* ... 450
2.6.5 • *Deposito fiscale* ... 450
2.6.6 • *Liquidazione e pagamento dell'imposta* ... 451
2.7 • I tributi doganali ... 451
2.7.1 • *I diritti doganali* ... 451
2.7.2 • *Disciplina dell'Unione europea* ... 451

PARTE OTTAVA
LA FISCALITÀ LOCALE

Capitolo 1 | L'IRAP, l'IMU e l'IUC

1.1 • L'imposta regionale sulle attività produttive ... 457
1.1.1 • *Disciplina generale* ... 457
1.1.2 • *Soggetti passivi* ... 458
1.1.3 • *La base imponibile* ... 459
1.1.4 • *La determinazione dell'imposta* ... 461
1.1.5 • *La dichiarazione IRAP* ... 461
1.1.6 • *Versamento, accertamento e riscossione dell'imposta* ... 462
1.2 • L'imposta municipale propria (IMU) ... 462
1.2.1 • *Disciplina generale* ... 462
1.2.2 • *Presupposto e periodo d'imposta* ... 463
1.2.3 • *Soggetti passivi* ... 464
1.2.4 • *La base imponibile* ... 464
1.2.5 • *Le aliquote* ... 464

1.2.6 • *Il versamento* 465
1.3 • L'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE) 465
1.4 • L'imposta unica comunale (IUC): IMU, TASI e TARI 466

CAPITOLO 1
La fattispecie tributaria

IN SINTESI

Dopo aver chiarito la distinzione tra ***norme tributarie sostanziali*** *e* ***norme tributarie formali*** *ed essersi soffermati sul* ***presupposto d'imposta****, sulla* ***classificazione*** *delle imposte e sugli altri* ***elementi costitutivi*** *dell'imposta, nel capitolo si affronta la tematica della* ***natura*** *dell'obbligazione tributaria e soprattutto la* ***fonte*** *da cui la stessa si origina, mettendo in evidenza le* ***teorie*** *– dichiarativa, costitutiva e procedimentale – che hanno visto la dottrina dividersi relativamente all'identificazione del momento giuridico coincidente con la nascita del debito tributario.*

1.1 • La fattispecie tributaria: elementi costitutivi ed effetti

Tradizionalmente si suole distinguere tra norme tributarie **sostanziali** e norme tributarie **formali**.

Le **norme tributarie sostanziali** sono quelle che individuano gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria (Amatucci), ossia il soggetto passivo, il presupposto impositivo e la misura del tributo (base imponibile ed aliquota). È stato osservato (Tinelli) che le norme tributarie sostanziali presentano, costantemente, un cd. aspetto statico, nell'ambito del quale è possibile individuare:

- la *fattispecie tributaria o impositiva*, i cui elementi essenziali sono il presupposto, il soggetto passivo e la misura (base imponibile ed aliquota) del tributo; si tratta, in sostanza, della *giuridicizzazione* delle scelte politiche ed economiche su cui si fonda il tributo (Tinelli);
- l'*obbligazione tributaria*, ossia il principale effetto giuridico collegato al verificarsi della fattispecie tributaria.

Le **norme tributarie formali** sono norme che prevedono, sia a carico del soggetto passivo del tributo sia a carico di altri soggetti, adempimenti procedurali e strumentali all'applicazione dei tributi, i quali possono anche non essere collegati al presupposto d'imposta.

ESEMPIO

Si pensi alla norma che stabilisce l'obbligo di comunicare, ai fini dell'IVA, l'inizio dell'attività all'Amministrazione finanziaria.

1.2 • Il presupposto d'imposta

Il **presupposto** d'imposta, chiamato anche presupposto di fatto, fattispecie imponibile, fatto generatore o fattispecie d'imposta, è il **fenomeno economico** (atto o fatto) il cui verificarsi determina, direttamente o indirettamente, la nascita dell'obbligazione tributaria. Il presupposto non va confuso con l'oggetto del tributo, identificabile con la ricchezza che il tributo colpisce (Amatucci).

ESEMPIO

Il presupposto dell'IRPEF è costituito, *ex* art. 1 del TUIR, dal possesso di redditi, in denaro o in natura, rientranti in una delle categorie espressamente individuate.

1.2.1 • Imposte dirette e indirette

In relazione agli indici di forza economica assunti dal legislatore come presupposto, distinguiamo:

- le **imposte dirette**, le quali hanno come presupposto indici che manifestano direttamente la capacita contributiva di un soggetto, come il reddito e il patrimonio; a loro volta, le imposte dirette si distinguono in *imposte personali* (o soggettive), nelle quali assumono rilevanza, ai fini della loro quantificazione, elementi relativi alla sfera personale e familiare del soggetto passivo, e *imposte reali* (o oggettive), nelle quali i citati elementi non hanno alcun rilievo;
- le **imposte indirette**, le quali hanno come presupposto indici che manifestano indirettamente, ossia in via indiziaria, la capacita contributiva di un soggetto, come i consumi ed i trasferimenti di ricchezza.

Nel nostro sistema tributario sono imposte **dirette** sul **reddito** l'IRPEF e l'IRES, mentre la principale imposta diretta sul **patrimonio** è l'IMU.
Tradizionalmente le imposte indirette si dividono in:
- imposte **sugli affari**, che a loro volta includono:
  - le imposte *sui trasferimenti di ricchezza*, tra le quali l'imposta di registro, l'imposta sulle successioni e donazioni, l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale;
  - le imposte *sui consumi*, tra cui l'IVA e le accise;
- imposte **sugli atti e negozi giuridici**, tra cui l'imposta di bollo.

1.2.2 • Imposte istantanee e periodiche

Sotto il profilo temporale, distinguiamo:

- le **imposte istantanee**, il cui presupposto è costituito da un evento immediato, che genera un'autonoma ed unica obbligazione e, pertanto, la ripetizione di tale evento nel medesimo anno fa sorgere una nuova obbligazione tributaria. Si pensi, ad esempio, all'imposta di registro;
- le **imposte periodiche**, il cui presupposto è costituito da un fenomeno economico che si prolunga nel tempo; per le imposte periodiche, pertanto, la norma tributa-

ria deve individuare l'arco temporale (cd. periodo d'imposta), tendenzialmente coincidente con l'anno solare, con riferimento al quale si configura in concreto il presupposto e, di riflesso, la distinta obbligazione periodica d'imposta (Falsitta); si pensi, ad esempio, all'IRPEF, all'IRES e all'IVA.

1.2.3 • Imposte generali e speciali

In relazione all'ampiezza del presupposto del tributo, distinguiamo:

- **imposte generali**, che colpiscono manifestazioni di ricchezza considerate nel loro complesso (ad esempio, il reddito o il patrimonio nella loro globalità);
- **imposte speciali**, che colpiscono manifestazioni di ricchezza considerate parzialmente (ad esempio, solo una parte del reddito o solo una parte del patrimonio).

1.2.4 • Il restringimento e l'ampliamento del presupposto d'imposta

Il restringimento del presupposto d'imposta può configurarsi come esenzione o come esclusione. In entrambi i casi non sussisterà l'obbligo di versare il tributo previsto dalla norma impositrice generale.

Esenzione ed esclusione

L'**esenzione d'imposta** si configura quando una norma (speciale) riduce il raggio d'azione del presupposto di un tributo, evitando di tassare, di solito per finalità extrafiscali, determinate situazioni e soggetti che altrimenti, in assenza di una specifica deroga, ricadrebbero nell'ambito di applicazione della norma impositiva generale (D'Amati).

ESEMPIO

Una norma che stabilisce delle esenzioni è l'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, il quale individua una serie di operazioni che, pur presentando i requisiti richiesti dal legislatore ai fini dell'applicazione dell'IVA, non comportano il sorgere del debito d'imposta.

L'**esclusione d'imposta** si configura quando il legislatore emana una disposizione che ha lo scopo di chiarire l'ambito di applicazione della fattispecie di un tributo, ossia di esplicitare il raggio di azione del presupposto impositivo (Falsitta; Tesauro). Non si tratta, quindi, di una deroga alla norma generale impositiva, che ha lo scopo di restringere il presupposto impositivo (Ferlazzo Natoli), come avviene invece nel caso delle esenzioni.

ESEMPIO

Si pensi all'art. 91 del TUIR, in base al quale i sopraprezzi di emissione delle azioni o quote e gli interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote non concorrono alla formazione del reddito.

Fattispecie sostitutiva

La **fattispecie sostitutiva** (o **regime fiscale sostitutivo**) si configura nell'ipotesi in cui, generalmente per scopi agevolativi o di semplificazione, si prevede una deroga alla normale applicazione di un tributo ad una determinata fattispecie, ad essa astrattamente riferibile, stabilendo l'assoggettamento di tale fattispecie ad un diverso e speciale regime impositivo (Amatucci).

ESEMPIO

Si veda il regime sostitutivo (ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26%) che si applica ai dividendi percepiti da soci persone fisiche in relazione a partecipazioni non qualificate.

Fattispecie equiparata

La **fattispecie equiparata** (o **assimilata**) si configura quando il legislatore, al fine di assoggettare ad imposizione fatti ritenuti espressivi di una medesima capacità contributiva, estende l'ambito di applicazione di un tributo, attraverso l'esplicita previsione di fattispecie aggiuntive, ritenute equivalenti alla fattispecie tipica (Tesauro; Falsitta; Amatucci).

ESEMPIO

Si veda l'art. 2 del D.P.R. n. 131/1986 (*Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro*, di seguito indicato come T.U. Reg.) che, in deroga alla regola generale, prevede l'applicazione dell'imposta di registro anche a determinati contratti verbali.

Fattispecie surrogatoria

La **fattispecie surrogatoria** (**o supplementare**) si confugura quando le assimilazioni previste dal legislatore hanno una *ratio* antielusiva ossia hanno lo scopo di includere, nell'ambito di applicazione del tributo, delle fattispecie che, probabilmente, potrebbero essere adoperate dai contribuenti con l'intento di eludere la norma impositrice (che stabilisce la fattispecie generale). Un esempio è dato dall'art. 27 del D.P.R. n. 131/1986, in base al quale non sono considerate sottoposte a condizione sospensiva, e quindi sono assoggettate all'imposta di registro secondo le regole ordinarie, le vendite con riserva di proprietà.

Fattispecie sovrapposte

Si configura una **fattispecie sovrapposta** (o **sovrapposizione**) quando il legislatore prevede che la fattispecie di un tributo (imposta madre) costituisca anche la fattispecie di un altro tributo (imposta figlia o sovrimposta).

Si configura, invece, un'**imposta addizionale** quando la misura di un tributo è calcolata come aumento percentuale dell'aliquota applicata ad un altro tributo (tributo base). Si pensi, ad esempio, all'addizionale regionale all'IRPEF (art. 50 del D.Lgs. 15-12-1997, n. 446).

1.3 • La quantificazione del tributo

1.3.1 • Base imponibile

La **base imponibile** è il **valore** che esprime il **fenomeno economico**, qualificato come presupposto dal legislatore, al quale si applica un tasso per quantificare la misura del tributo (*quantum debeatur*). La base imponibile può essere costituita da:

- un *valore monetario*: è l'ipotesi più frequente (si pensi all'IRPEF, all'IRES, all'IVA ecc.);
- una *quantità di beni*, come nel caso delle accise, la cui misura è rapportata alle quantità fisiche (espresse in litri, chilogrammi, metricubi ecc.) di prodotto assoggettati a imposizione.

1.3.2 • Tasso

Per quantificare il tributo si applica un **tasso** alla base imponibile. Il tasso può essere:

- *fisso*, quando l'ammontare dell'imposta è dato da un importo predeterminato, che cioè prescinde dall'entità della base imponibile;
- *variabile*, quando l'ammontare dell'imposta si ottiene applicando un'aliquota alla base imponibile; le aliquote possono essere proporzionali, ossia costanti al variare della base imponibile, progressive, ossia crescenti all'aumentare della base imponibile, e regressive, ossia decrescenti all'aumentare della base imponibile.

A seconda del tasso scelto per la quantificazione dell'imposta, conseguentemente distinguiamo:

- *imposte fisse*, il cui ammontare corrisponde ad un importo predeterminato, che non varia quindi in relazione alla base imponibile;
- *imposte variabili*, il cui ammontare è commisurato, mediante l'applicazione di un tasso variabile, alla base imponibile. Le imposte variabili possono essere, a seconda delle aliquote adoperate, proporzionali, progressive e regressive.

ALL'ESAME

• Quali sono le tecniche per rendere un'imposta progressiva?

Esistono diverse tecniche per rendere un'imposta progressiva. In particolare, la progressività può essere *continua* (se l'aliquota aumenta in maniera continua all'aumentare della base imponibile, secondo una specifica funzione matematica), *per detrazione* (se l'aliquota che si applica alla base imponibile è costante e, dall'imposta così calcolata, si sottrae un ammontare fisso per tutti i contribuenti), *per deduzioni* (se si applica un'aliquota costante alla base imponibile, previa sottrazione

dalla base imponibile di un importo fisso per tutti i contribuenti), *per classi* (nella quale ad ogni classe di imponibile individuata si applica un'aliquota costante, la quale è crescente a mano a mano che si passa da una classe inferiore ad una superiore) e *per scaglioni* (nella quale l'imponibile è suddiviso in parti - scaglioni - ed a ciascuna di esse si applica un'aliquota, la quale è crescente a mano a mano che si passa da uno scaglione inferiore a uno superiore; la progressività per scaglioni è il sistema scelto dal legislatore per l'IRPEF).

1.3.3 • Aliquota marginale e aliquota media

L'**aliquota marginale** è data dal rapporto tra l'incremento dell'imposta dovuta e l'incremento della base imponibile; essa esprime, in sostanza, in che modo varia l'imposta per ogni unità aggiuntiva di base imponibile. L'**aliquota media** è data, invece, dal rapporto fra l'imposta dovuta e la base imponibile; essa esprime, quindi, l'imposta che mediamente grava su ogni unità di imponibile.

Nelle **imposte proporzionali** l'aliquota media è costante al variare della base imponibile (l'aliquota marginale è uguale all'aliquota media): l'importo dell'imposta dovuta aumenta in misura direttamente proporzionale all'aumentare dell'imponibile.
Nelle **imposte progressive** l'aliquota media aumenta all'aumentare della base imponibile (l'aliquota marginale è sempre maggiore dell'aliquota media): l'importo dell'imposta dovuta aumenta in misura più che proporzionale all'aumentare dell'imponibile.
Nelle **imposte regressive** l'aliquota media diminuisce all'aumentare della base imponibile (l'aliquota marginale è sempre minore dell'aliquota media): l'importo dell'imposta dovuta aumenta in misura meno che proporzionale all'aumentare dell'imponibile.

ESEMPIO

Ipotizziamo un contribuente con un reddito di 20.000 euro sul quale grava un'imposta sul reddito progressiva per scaglioni (come l'IRPEF).
L'imposta si calcola applicando l'aliquota del 23% sui primi 15.000 euro, ottenendo un importo di 3.450 euro, e l'aliquota del 27% sui restanti 5.000 euro (differenza tra 20.000 e 15.000), ottenendo un importo di 1.350 euro. Conseguentemente, l'imposta complessiva gravante sul reddito è pari a 4.800 euro (3.450 + 1.350).
Nel caso esaminato l'aliquota media è pari al 24%, quale risultato del rapporto 4.800/20.000, mentre l'aliquota marginale è pari al 27% (infatti, se il reddito imponibile aumentasse da 20.000 euro a 21.000 euro si avrebbe un aumento dell'imposta pari al 27% di 1.000, ossia pari ad euro 270; aliquota marginale = 270/1.000 = 27%).

1.4 • L'obbligazione tributaria

Il principale effetto generato, in via diretta o indiretta, dal presupposto d'imposta è il sorgere dell'obbligazione tributaria, in base alla quale il soggetto passivo (debitore) è tenuto ad una prestazione, il cui contenuto è sempre il pagamento di una somma di denaro, a favore dell'ente pubblico (creditore). L'obbligazione tributaria, sebbene modellata sulla base della disciplina dell'obbligazione del diritto civile, ha

tuttavia una sua specifica peculiarità (si pensi, ad esempio, alla disciplina del tempo e del luogo dell'adempimento, alla disciplina della compensazione, alla posizione di supremazia del soggetto creditore ecc.).

1.4.1 • Natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria

L'obbligazione tributaria è un'obbligazione di diritto pubblico, la cui funzione tipica è il giusto riparto delle spese pubbliche (Falsitta). La sua fonte è legale, in quanto è irrilevante la volontà dei soggetti del rapporto (Amatucci). La natura pubblicistica è evidente nella disciplina legale dell'adempimento (in cui prevale l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi), derogatoria rispetto a quella civilistica, caratterizzata da esigenze di tutela dell'effettività del gettito, che impongono il rafforzamento della posizione del creditore (Tinelli; Ferlazzo Natoli).
In caso di lacune nella disciplina dell'obbligazione tributaria si ammette il ricorso alle disposizioni del codice civile, salve deroghe espresse previste dalle norme tributarie (si pensi, ad esempio, alla disciplina della decadenza o della prescrizione).

DOTTRINA

Secondo la dottrina tradizionale (Giannini; Ferlazzo Natoli), le norme tributarie che regolano la disciplina dell'obbligazione tributaria sono norme speciali rispetto alla normativa di carattere generale, di diritto comune, del codice civile (obbligazione tributaria quale *species* del *genus* obbligazione civile) e, pertanto, in caso di lacune si **applica direttamente** la disciplina codicistica, sempreché la stessa sia compatibile con la specificità del rapporto tributario. Diversamente, secondo altra parte della dottrina (Tesauro), l'applicazione delle norme del codice civile, in caso di lacune, avviene **per analogia**.

1.4.2 • Indisponibilità dell'obbligazione tributaria

L'obbligazione tributaria, in quanto obbligazione legale, nel senso che la sua disciplina è esclusivamente prevista dal legislatore in ossequio al principio di riserva (relativa) di legge contenuto nell'art. 23 Cost., non ammettendosi deroghe da parte dei soggetti coinvolti (Tesauro), è caratterizzata dalla sua **indisponibilità** da parte dell'Amministrazione finanziaria. Alcuni autori (Falsitta) ritengono che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria derivi dal complesso dei principi costituzionali in materia (artt. 2, 3 e 53 Cost.) che sanciscono, per tutti, i criteri di riparto delle spese pubbliche. In sostanza, il potere di disporre dell'obbligazione tributaria contrasterebbe con gli interessi della collettività (Amatucci).

Recente dottrina (Tinelli) ha rilevato come la concezione pubblicistica dell'obbligazione tributaria sia sempre più un connotato della sola fase dell'introduzione di un tributo, mentre la sua concreta attuazione è, sempre più frequentemente, realizzata mediante istituti di natura negoziale.

1.4.3 • Le teorie sulla nascita dell'obbligazione tributaria

Secondo la **teoria dichiarativa** (Giannini) l'obbligazione tributaria sorge automaticamente al verificarsi del presupposto di fatto del tributo. Secondo tale impostazione, sia la dichiarazione sia l'avviso di accertamento sono atti estranei alla nascita dell'obbligazione tributaria, che trova la sua fonte, quindi, esclusivamente nel presupposto di fatto (in particolare, l'avviso di accertamento è considerato un provvedimento di mero accertamento).

Secondo la **teoria costitutiva** (Berliri; Micheli) l'obbligazione tributaria non nasce con il solo verificarsi del presupposto di fatto del tributo, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione da parte del contribuente ovvero a seguito dell'emanazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Secondo recente dottrina, l'attuazione dell'obbligazione tributaria è la risultante di un **procedimento amministrativo** che, partendo dal configurarsi del presupposto, attraverso più fasi e atti, dichiarazione, controllo, accertamento e processo, individua l'ammontare della pretesa tributaria (Ferlazzo Natoli).

DOMANDE DI AUTOVALUTAZIONE

1) Le norme tributarie sostanziali sono quelle norme che individuano:

A. il presupposto impositivo
B. il soggetto passivo
C. tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria
D. gli adempimenti procedurali e strumentali all'applicazione del tributo

2) Quali tra i seguenti non è un elemento costitutivo dell'obbligazione tributaria?

A. Modalità di pagamento
B. Presupposto del tributo
C. Soggetto passivo
D. Misura del tributo

3) Le imposte dirette:

A. colpiscono i consumi
B. colpiscono i trasferimenti di ricchezza
C. si distinguono in imposte personali e imposte reali
D. si distinguono in imposte sugli affari e imposte sugli atti e negozi giudici

4) Quali tra le seguenti non è un'imposta periodica?

A. IRPEF
B. Imposta di registro
C. IRES
D. IVA

5) La base imponibile di un tributo:

A. è sempre costituita da un valore monetario
B. è sempre costituita da una quantità di beni
C. è la misura al di sotto della quale il tributo non trova applicazione
D. è costituita da un valore monetario o da una quantità di beni

Risposte esatte: 1) C, 2) A, 3) C, 4) B, 5) D.

minimanuali

Per **esami universitari**, **concorsi pubblici** e **abilitazioni professionali**

Chiari, sintetici ma esaustivi, finalizzati a una preparazione mirata alle prove d'esame, i volumi della collana minimanuali presentano gli aspetti salienti della **disciplina** senza tralasciare i più significativi orientamenti della **dottrina** e della **giurisprudenza**.
La trattazione schematica e l'ampio ricorso a rubriche e apparati didattici consentono una lettura rapida e al contempo facilitano il **ripasso** e la **verifica** degli apprendimenti.

Indice

› Parte Prima | Aspetti generali • 1 Il diritto tributario • 2 Le fonti del diritto tributario • 3 L'interpretazione delle norme tributarie • 4 I principi costituzionali › Parte Seconda | La struttura del tributo • 1 La fattispecie tributaria • 2 I soggetti passivi › Parte Terza | L'attuazione dei tributi • 1 La dichiarazione tributaria • 2 L'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria • 3 L'accertamento tributario • 4 L'elusione fiscale • 5 La riscossione e il rimborso dei tributi › Parte Quarta | L'illecito tributario e la giurisdizione tributaria • 1 Le sanzioni tributarie • 2 Il contenzioso tributario • › Parte Quinta | La tassazione delle persone fisiche • 1 L'imposta sul reddito delle persone fisiche • 2 Le singole categorie di reddito › Parte Sesta | La tassazione delle società • 1 L'imposta sul reddito delle società • 2 La fiscalità dei gruppi societari • 3 Le operazioni straordinarie nel reddito d'impresa › Parte Settima | Le imposte indirette • 1 L'imposta sul valore aggiunto • 2 Le altre imposte indirette › Parte Ottava | La fiscalità locale • 1 L'IRAP, l'IMU e l'IUC

Nelle estensioni online è possibile consultare delle specifiche **infografiche**. Ulteriori **materiali didattici** e **approfondimenti** sono disponibili nell'area riservata.

Aggiornamenti

Questa terza edizione del volume di Diritto tributario è aggiornata alla **L. 21 giugno 2017, n. 96**, di conversione del D.L. 50/2017 (cosiddetta manovrina) che, a pochi mesi dall'approvazione della legge di bilancio per il 2017 (**L. 11 dicembre 2016, n. 232**), ha introdotto rilevanti novità in materia fiscale soprattutto in sede di conversione del provvedimento.

Seguici anche su

https://www.facebook.com/infoConcorsi https://twitter.com/infoconcorsi blog.edises.it

EdiSES

www.edises.it
info@edises.it

ISBN 978-88-9362-013-0

€ 20,00