



**PARTE
GENERALE**



Capitolo 1

Oggetto ed evoluzione storica del diritto tributario

Significato dei principali termini ad uso delle prime lezioni

Fattispecie impositiva → fatto economico al verificarsi del quale sorge in capo al soggetto passivo l'obbligazione tributaria.

Soggetto attivo → il soggetto pubblico (Stato o Ente territoriale), titolare dal lato attivo dell'obbligazione al pagamento del tributo.

Soggetto passivo → titolare dal lato passivo dell'obbligazione tributaria.

Presupposto → fatto, economicamente rilevante, al verificarsi del quale la legge collega l'obbligo di pagare il tributo. Es.: il possesso di un reddito è il presupposto dell'IRPEF, Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche.

Base imponibile → parametro di commisurazione del tributo. In altri termini, è l'entità, di regola costituita da un ammontare monetario, sulla base della quale si determina il tributo mediante l'applicazione delle aliquote. Es.: il reddito complessivo (10.000 euro) costituisce la base imponibile dell'IRPEF, al quale applicare l'aliquota (23%) per determinare l'imposta dovuta ($10.000 \times 23\% = 2.300$ euro).

Aliquota → percentuale che applicata alla base imponibile determina l'entità del tributo dovuto. È progressiva se aumenta man mano che cresce la base imponibile ed è proporzionale se determinata in modo fisso (ad es. 20%), indipendentemente dall'entità della base imponibile.

Patrimonio → *stock* di ricchezza del soggetto ad una certa data (concetto *statico*).

Reddito → ricchezza nuova che affluisce al soggetto in un determinato periodo di tempo (concetto *dinamico*). Esempio: patrimonio del soggetto al 31 dicembre 2005: € 100.000; reddito del soggetto dal 1° gennaio 2005 al 31 dicembre 2005: € 20.000.

Imposta → prestazione patrimoniale cui è tenuto il contribuente in base alla sua capacità contributiva al fine di realizzare il concorso al finanziamento della spesa pubblica.

Tassa → prestazione patrimoniale dovuta da un soggetto a fronte di una attività o di un servizio prestate a suo favore dalla parte pubblica (es.: tassa universitaria; tassa sul rilascio del porto d'armi).

Oggetto del diritto tributario

Complesso di norme che disciplinano:

- a) il rapporto che si instaura tra il soggetto attivo (l'ente impositore) ed il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (il contribuente), dalla nascita alla sua concreta attuazione;
- b) i rapporti e le situazioni connesse o derivate.

Da tale definizione, giuridicamente appropriata, non emerge con immediatezza la fondamentale importanza delle norme di diritto tributario, le quali, nel loro complesso, servono a stabilire in che misura ognuno di noi deve concorrere alle spese della comunità di cui fa parte.

Funzione del tributo

Un **esempio** banale → la c.d. *cassa comune*:

- Quali oneri copre?
- A chi è affidata?
- Quanto ciascuno partecipa?
- Come si sostengono le spese impreviste?
- Come ci si comporta nei confronti di chi non *può* o non *vuole* contribuire?

Per rispondere a queste semplici domande occorre in realtà fissare delle regole, che a loro volta sottendono dei valori.

LA RIPARTIZIONE DELLE PUBBLICHE SPESE:

In ogni società, le scelte relative alle modalità di ripartizione degli oneri comuni sono fondamentali, tant'è che finiscono per connotare il modello di convivenza che si intende promuovere.

Ogni assetto politico e sociale è caratterizzato da un determinato modello di ripartizione che muta in presenza di significativi cambiamenti di indirizzo politico.

Funzione del tributo (segue)

Nel loro complesso, le norme di diritto tributario regolano la ripartizione delle pubbliche spese.

Ripartizione spese → esigenza primaria di ogni comunità.

Ogni comunità organizzata deve individuare regole per il riparto degli oneri relativi alla soddisfazione di interessi comuni.

Comunità → scopo comune → modo di ripartizione della spesa → affidato a norme tributarie.

Emergono, dunque, due prime fondamentali funzioni delle norme tributarie:

- a) fissare i presupposti al verificarsi dei quali il membro della comunità è obbligato a contribuire;
- b) stabilire regole eque idonee a ripartire in modo tendenzialmente giusto l'onere di contribuzione.

Evoluzione storica: alcuni modelli impositivi del passato

Nelle collettività fondate su conquista bellica, gli oneri erano per la maggior parte posti a carico dei soggetti vinti.

Tuttavia, sin dall'antichità sono esistite altre forme di contribuzione, ad esempio:

- la **decima**, che nell'antica Roma, era la decima parte del raccolto che l'agricoltore doveva all'erario come imposta;
- il **focatico**, che era un'imposta applicata su ciascun «focolare», cioè su ciascuna abitazione di un gruppo familiare. Ebbe vasta diffusione nell'Europa medievale e moderna. Nel Regno di Napoli fu istituita nel 1263 e rimase con vicende alterne in vigore per lungo tempo, ultimamente con la denominazione di imposta di famiglia.

Tappe storiche fondamentali

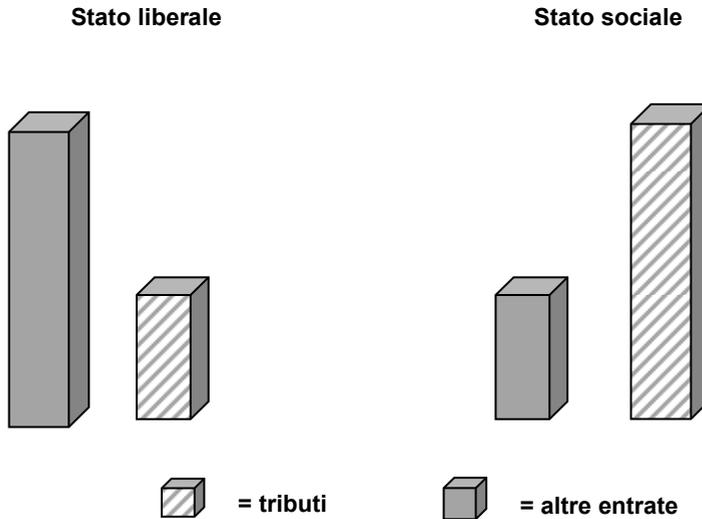
Evoluzione della ripartizione delle spese pubbliche:

- ✓ **Ante Rivoluzione francese** → onere fiscale concentrato sul c.d. *Terzo Stato*; clero e nobiltà non pagano imposte perché nell'assetto sociale medievale esplicano funzioni che corrispondono ad interessi generali.
- ✓ **Rivoluzione francese** → affermazione dell'uguaglianza di tutti i consociati anche rispetto alla distribuzione delle spese pubbliche. **Art. 13, Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1791**: «*per il mantenimento della forza pubblica, e per le spese di amministrazione, è indispensabile un contributo comune: esso deve essere ugualmente ripartito fra tutti i cittadini, in ragione delle loro sostanze*».

Evoluzione del fondamento del potere impositivo:

- ✓ **Costituzionalismo inglese (XVII sec.)** → limitazione del potere tributario. Consenso quale strumento essenziale di legittimazione del potere tributario (*no taxation without representation*).
- ✓ **Stato liberale** → Stato "minimo" perché tutela la libertà di ciascuno, ma non interviene nel sistema economico per equilibrare la ricchezza tra i cittadini. Erogazione di servizi non garantita a tutta la collettività.
- ✓ Fino ad inizio '900 imposta significava **supremazia/sovranità dello Stato sul cittadino-suddito** (c.d. potere di «battere moneta»). In seguito, con l'avvento delle Carte costituzionali moderne, si afferma l'idea del **popolo sovrano**, che si dà le regole (nella nostra Costituzione, la scelta si è orientata verso principi di capacità contributiva e progressività): si paga per spese comuni e non perché sudditi.
- ✓ **Stato sociale (Welfare State)** → aumentano le prestazioni dei servizi, ora rivolte alla generalità dei consociati ed erogate direttamente dall'ente Stato; finanziamento di tali prestazioni garantito mediante il prelievo fiscale e contributivo (aumentano i tributi).

Il passaggio dallo Stato liberale allo Stato sociale



Il diritto tributario come ripartizione delle pubbliche spese: modelli impositivi astratti

- ✓ Alto livello di tassazione
- ✓ Elevata quantità e qualità di servizi pubblici erogati

- ✓ Basso livello di tassazione
- ✓ Ridotta quantità di servizi pubblici erogati

Il rischio di degenerazione del modello impositivo

- ✓ Alto livello di tassazione
(Es. Italia 38% da 28.000 a 55.000 €)
- ✓ Ridotta quantità e qualità di servizi pubblici erogati
(Es. paese con trasporti pubblici inefficienti o rete internet inadeguata)

Inversione della logica delle scelte

Carattere politico delle scelte fiscali → nella logica, le scelte politiche in ordine alla quantità e qualità dei servizi pubblici da erogare dovrebbero venire prima delle scelte fiscali. Eppure, ad oggi, soprattutto in virtù del *deficit* di bilancio, tende a verificarsi il contrario: le esigenze fiscali condizionano le scelte politiche.



Del resto, una politica realistica deve tener conto delle risorse a disposizione e, pertanto, nel c.d. Welfare State, connotato da elevato livello di spesa (pensioni, sanità, etc.) ogni scelta di cambiamento deve fare i conti con le risorse disponibili.



Quali sono i fattori di condizionamento?

1) L'appartenenza ad organismi sovranazionali

Il sistema di *governance* dell'Unione Europea impone all'Italia dei vincoli molto stringenti.



Es. Il c.d. **Fiscal Compact** (o **Patto di bilancio europeo**), accordo approvato con un trattato internazionale il 2 marzo 2012 da 25 dei 28 stati membri dell'UE; in vigore dal 1° gennaio 2013.

Il patto contiene una serie di regole, chiamate «regole d'oro», che sono strettamente vincolanti nell'UE per il principio dell'equilibrio di bilancio (cfr. art. 81 Cost.).

La lettera della BCE al Governo italiano (29 settembre 2011)

«Caro Primo Ministro,

Il Consiglio direttivo della Banca centrale europea il 4 Agosto ha discusso la situazione nei mercati dei titoli di Stato italiani. Il Consiglio direttivo ritiene che sia necessaria un'azione pressante da parte delle autorità italiane per ristabilire la fiducia degli investitori.

Il vertice dei capi di Stato e di governo dell'area-euro del 21 luglio 2011 ha concluso che «tutti i Paesi dell'euro riaffermano solennemente la loro determinazione inflessibile a onorare in pieno la loro individuale firma sovrana e tutti i loro impegni per condizioni di bilancio sostenibili e per le riforme strutturali». Il Consiglio direttivo ritiene che l'Italia debba con urgenza rafforzare la reputazione della sua firma sovrana e il suo impegno alla sostenibilità di bilancio e alle riforme strutturali.

Il Governo italiano ha deciso di mirare al pareggio di bilancio nel 2014 e, a questo scopo, ha di recente introdotto un pacchetto di misure. Sono passi importanti, ma non sufficienti.

*Nell'attuale situazione, riteniamo essenziali le seguenti misure: 1. Vediamo l'esigenza di misure significative per accrescere il potenziale di crescita. Alcune decisioni recenti prese dal Governo si muovono in questa direzione; altre misure sono in discussione con le parti sociali. Tuttavia, occorre fare di più ed è cruciale muovere in questa direzione con decisione. Le sfide principali sono l'aumento della concorrenza, particolarmente nei servizi, il miglioramento della qualità dei servizi pubblici e il **ridisegno di sistemi regolatori e fiscali che siano più adatti a sostenere la competitività delle imprese e l'efficienza del mercato del lavoro [...]**».*

Mario Draghi – Jean-Claude Trichet

Un ulteriore problema: la legittimazione democratica

La questione della **legittimazione democratica** dell'Unione europea e delle sue Istituzioni è al centro di un acceso dibattito politico e giuridico che vede in campo posizioni fra loro contrastanti.

Posizioni euroscettiche → affermano che l'intero sistema di *governance* dell'Unione europea sia affetto da un grave deficit democratico (più o meno grave, a seconda delle singole posizioni);

Posizioni filo-europeiste → sostengono, al contrario, che la legittimità dell'Unione e della sua *governance* non discenda solo dalla consultazione popolare diretta nelle elezioni europee, ma promani anche da quella stessa legittimazione democratica della quale, nei singoli Stati membri, sono investiti i soggetti politici nazionali che partecipano in modo diretto agli organismi politici comunitari.

2) Le scelte del passato: il *deficit* di bilancio

DEBITO PUBBLICO: è il debito dello Stato nei confronti di altri soggetti economici nazionali o esteri – quali individui, imprese, banche o Stati – che hanno sottoscritto un credito allo Stato nell'acquisizione di obbligazioni o titoli di stato destinati a coprire il fabbisogno monetario di cassa statale, ovvero il **deficit pubblico cumulato nel bilancio dello Stato (deficit di bilancio)**.

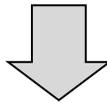
PIL (Prodotto Interno Lordo): misura il valore aggregato, a prezzi di mercato, di tutti i beni e i servizi finali (destinati al consumo) prodotti sul territorio di un Paese in un dato periodo di tempo. Il PIL si è guadagnato una posizione di preminenza circa la sua capacità di esprimere il benessere di una collettività nazionale ed il suo livello di sviluppo o progresso.

Ebbene, se si guarda alla crescita del debito pubblico in Italia nel periodo compreso fra **il 1970 e il 2017**, è possibile osservare come questi sia lievitato da 14.285 milioni di euro a ben 2.263.056 milioni di euro, con un rapporto Debito/PIL che è passato dall'iniziale 40,5% al 129,8% !

3) L'impatto della globalizzazione sul diritto tributario

GLOBALIZZAZIONE

- incremento della mobilità delle persone, dei servizi e dei capitali;
- tendenza della ricchezza ad assumere forme sempre più dematerializzate e mobili;
- velocità e facilità di trasmissione delle informazioni;
- flussi migratori.



- perdita di sovranità degli Stati;
- facilità di spostamento del contribuente;
- concorrenza fiscale e relative anomalie di tassazione (es. differente tassazione fra redditi di lavoro rispetto ai redditi di capitale, dovuto alla maggiore "volatilità" di questi ultimi).

Un esempio: il caso Apple



La vicenda:

- ✓ Apple e l'Irlanda – tra il 1991 ed il 2007 – hanno concluso “*tax ruling*”, ovvero accordi diretti alla (pre)determinazione del trattamento fiscale che uno Stato garantisce ad una società, individuando le modalità di calcolo dell'imposta;
- ✓ la Commissione europea ha qualificato tali accordi come **illegittimi aiuti di Stato**. Le intese avrebbero consentito all'azienda americana di attribuire i profitti derivanti dalle vendite realizzate in Europa alla unità del gruppo multinazionale localizzata in Irlanda e di assoggettarli ad un'aliquota effettiva pari allo 0,005%, molto più vantaggiosa della *corporate tax* irlandese (12,5%). Per tali ragioni Apple avrebbe dovuto restituire oltre 13 miliardi di euro all'Irlanda;
- ✓ Apple e l'Irlanda hanno sempre sostenuto di aver rispettato la normativa nazionale ed europea;
- ✓ il Tribunale dell'Unione Europea ha annullato la decisione della Commissione europea poiché non era stata dimostrata: (i) né l'esistenza di un “vantaggio selettivo” in favore di Apple, (ii) né la sussistenza di errori metodologici nel *tax ruling* contestato;
- ✓ la decisione del Tribunale è impugnabile dinnanzi alla Corte di Giustizia.

Effetti della concorrenza fiscale sull'evoluzione degli ordinamenti interni: la tassazione dei redditi di capitale

Attenuazione del prelievo sui redditi di capitale per evitare il fenomeno della “fuga di capitali” verso l'estero



ALIQUTA UNICA AL 26%

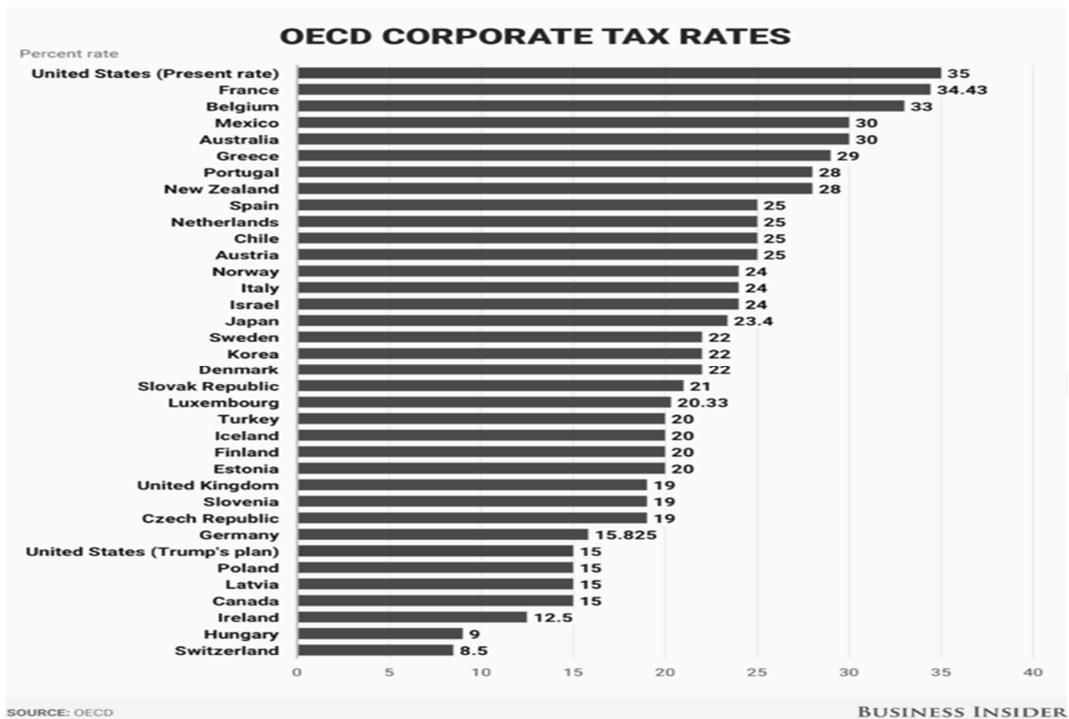
Effetti della concorrenza fiscale sull'evoluzione degli ordinamenti interni: la tassazione delle società

Politiche fiscali volte ad attrarre capitali ed investimenti e quindi società nel territorio dello stato.

Abbassamento progressivo delle aliquote sul reddito delle società.

Imposizione di tipo proporzionale.

Sotto: le aliquote nominali dell'imposta sulle società nel 2019 (fonte OCSE):



La tassazione sul reddito delle persone fisiche: l'evoluzione della progressività in Italia

Evolutione delle aliquote in Italia (1983)

Scaglione di reddito (lire)	Aliquote IRPEF dal 1983 al 1985
Fino a 11 milioni	18%
Tra 11 e 24 milioni	27%
Tra 24 e 30 milioni	35%
Tra 30 e 38 milioni	37%
Tra 38 e 60 milioni	41%
Tra 60 e 120 milioni	47%
Tra 120 e 250 milioni	56%
Tra 250 e 500 milioni	62%
Oltre 500 milioni	65%

Evolutione delle aliquote in Italia (2020)

Scaglione di reddito (EUR)	Aliquota	IRPEF lordo (EUR)
da 0 a 15.000	23%	23% del reddito
da 15.000 a 28.000	27%	3.450 + 27% sulla parte eccedente i 15.000
Da 28.000 a 55.000	38%	6.960 + 38% sulla parte eccedente i 28.000
da 55.000 a 75.000	41%	17.220 + 41% sulla parte eccedente i 55.000
oltre 75.000	43%	25.420 + 43% sulla parte eccedente i 75.000

Sistemi a confronto: la tassazione sul reddito delle persone fisiche in Germania e Francia



Germania

Scaglione di reddito (EUR)	Aliquota
da 0 a 8.600	0%
da 8.600 a 53.600	14% (N.B.: aliquota marginale non fissa, ma via via crescente con l'aumentare del reddito)
da 53.600 a 254.000	42%
oltre 254.000	45%



Francia

Scaglione di reddito (EUR)	Aliquota
fino a 9.690	0%
da 9.690 a 26.764	14%
da 26.764 a 71.754	30%
da 71.754 a 151.956	41%
oltre 151.956	45%

Crisi della progressività e modelli alternativi: la *Flat Tax*

Negli ultimi anni si parla sempre più spesso di «crisi della progressività».

Vari fattori:

- concorrenza fiscale internazionale;
- facilità di spostamento del reddito;
- moltiplicazione dei regimi impositivi proporzionali.

Si è dunque posta l'esigenza di un «ripensamento» della progressività:

→ **Flat Tax**: soluzione estrema, sistema di tassazione del reddito basato su una aliquota unica e proporzionale, eventualmente accompagnato da un sistema di deduzioni o detrazioni.

Profili problematici:

- Rispetto dell'art. 53, co. 2, Cost.;
- Attuale *deficit* di bilancio.

→ **Rimodulazione delle attuali aliquote progressive.**