

FRANCO PAPARELLA

LEZIONI DI DIRITTO TRIBUTARIO

Parte generale



Wolters Kluwer

CEDAM

Copyright 2021 Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via dei Missaglia n. 97 - Edificio B3 - 20142 Milano

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale - cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale - e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Composizione: Integra Software Services Pvt.Ltd

Finito di stampare nel mese di aprile 2021
da LegoDigit S.r.l.

Via Galileo Galilei, 15/1 - 38015 Lavis (TN)

*A mia madre, guida e luce
della mia vita che si è spenta
troppo presto*

*A mio padre, che ha raggiunto
improvvisamente mia madre
mentre scrivevo gli ultimi capitoli,
privandomi delle consuete
esortazioni essenziali unite a
momenti di tenerezza impensabili*

*Ad Alessandra ed Emanuele, le
mie certezze, che sopportano i
miei frequenti isolamenti per
dedicarmi allo studio senza farmi
mancare mai nulla*

INDICE SOMMARIO

Prefazione..... p. XV

CAPITOLO I – Il diritto tributario

1. Il diritto tributario nell'ordinamento giuridico » 1
2. Il rapporto tra il diritto tributario e le altre discipline giuridiche » 2
3. L'autonomia e il particolarismo del diritto tributario » 5

CAPITOLO II – Le prestazioni imposte, i tributi e la loro classificazione

1. Le entrate dello Stato ed i diversi criteri distintivi » 8
2. Le prestazioni imposte » 9
3. Il tributo » 12
 - 3.1. Il sistema tributario » 15
4. La classificazione dei tributi: a) l'imposta..... » 16
 - 4.1. La distinzione delle imposte..... » 17
5. *Segue*: b) la tassa e le imposte di scopo » 20
6. *Segue*: c) il contributo » 22
7. *Segue*: d) il monopolio fiscale » 23
8. Le entrate parafiscali » 24

SEZIONE I

I PRINCIPI GENERALI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

CAPITOLO III – I principi costituzionali: la riserva di legge

1. I principi generali del diritto tributario » 26
2. Le origini storiche della potestà normativa tributaria: dal principio del consenso alla riserva di legge di cui all'art. 23 della Cost » 27
3. Breve precisazione sulla categoria delle prestazioni imposte... » 29
4. La legge come fonte primaria della potestà normativa tributaria: la *ratio* e la natura relativa della riserva di legge ... » 30
5. La predeterminazione del contenuto minimo della legge ed i criteri integrativi della disciplina primaria: la base legislativa del tributo » 31

CAPITOLO IV – Il principio di capacità contributiva

1. Brevi cenni storici sull'approdo al principio di capacità contributiva..... » 35
2. Il primo comma dell'art. 53 della Cost.: la doverosità del "*concorso alle spese pubbliche*" » 37

3. La funzione garantista del principio di capacità contributiva. . .	p.	40
3.1. <i>Segue</i> : la nozione di capacità contributiva tra limiti assoluti e relativi al potere impositivo. La rilevanza della potenzialità economica	»	41
3.2. <i>Segue</i> : il carattere individuale della capacità contributiva ed il principio di personalità.	»	43
3.3. <i>Segue</i> : il principio di effettività ed il principio di attualità. . .	»	45
4. La prospettiva che ravvisa nel principio di capacità contributiva un limite relativo	»	48
5. Il secondo comma dell'art. 53 della Cost. e l'evanescenza del principio di progressività.	»	51
6. Gli altri principi costituzionali rilevanti in materia tributaria. . .	»	52

CAPITOLO V – I principi europei

1. I principi generali di fonte europea: delimitazione dell'indagine	»	54
2. I principi generali desumibili dal Trattato istitutivo e dal Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea	»	55
3. <i>Segue</i> : l'integrazione e la convergenza degli ordinamenti fiscali degli Stati membri: l'armonizzazione ed il ravvicinamento . . .	»	56
4. Gli altri principi generali di fonte giurisprudenziale	»	58

SEZIONE II

IL SISTEMA DELLE FONTI DI PRODUZIONE E LA NORMA TRIBUTARIA

CAPITOLO VI – Le fonti di produzione interne

1. Le fonti interne: la crisi del sistema delle fonti ed i ripetuti tentativi di codificazione	»	60
2. La gerarchia delle fonti interne: le norme costituzionali.	»	62
3. <i>Segue</i> : a) la legge ordinaria	»	62
3.1. <i>Segue</i> : b) lo Statuto dei diritti del contribuente	»	63
3.2. <i>Segue</i> : c) le fonti <i>sub</i> primarie: i decreti legislativi ed i decreti legge	»	64
4. Le fonti e l'autonomia finanziaria degli enti locali: la riforma costituzionale del 2001	»	67
4.1. <i>Segue</i> : la potestà tributaria degli enti regionali, provinciali e comunali.	»	71
5. Le fonti secondarie e gli atti non aventi forza di legge: a) i regolamenti.	»	74
6. <i>Segue</i> : b) le circolari.	»	76
7. Gli usi	»	78

CAPITOLO VII – Le fonti di produzione europee ed internazionali

1. Il sistema delle fonti europee ed internazionali.	»	80
2. Le fonti europee: a) i regolamenti	»	81
2.1. <i>Segue</i> : b) le direttive.	»	83
2.2. <i>Segue</i> : c) gli altri atti dell'Unione Europea.	»	84
2.3. <i>Segue</i> : d) le sentenze della Corte di Giustizia.	»	85

3. Il sistema delle fonti internazionali	p.	85
3.1. <i>Segue</i> : a) le Convenzioni internazionali e le Convenzioni contro le doppie imposizioni	»	86
CAPITOLO VIII – La norma tributaria e la sua efficacia		
1. Cenni introduttivi.	»	91
2. La natura della norma tributaria	»	92
3. La classificazione delle norme tributarie	»	94
4. L'efficacia della norma tributaria nel tempo	»	97
5. L'efficacia della norma tributaria nello spazio: la territorialità dell'imposizione	»	102
5.1. <i>Segue</i> : la doppia imposizione internazionale	»	106
CAPITOLO IX – L'interpretazione della norma tributaria		
1. Cenni introduttivi.	»	111
2. L'interpretazione delle norme tributarie	»	112
3. L'analogia nel diritto tributario	»	114
4. L'attività interpretativa dell'Amm. Fin.: l'interpello.	»	116
5. L'elusione fiscale ed il divieto di abuso del diritto.	»	119
SEZIONE III		
LA FATTISPECIE IMPOSITIVA: LA STRUTTURA, GLI EFFETTI E LE VICENDE		
CAPITOLO X – La struttura della fattispecie impositiva		
1. Cenni introduttivi.	»	125
2. La fattispecie impositiva	»	126
3. Ulteriori precisazioni sul presupposto impositivo	»	128
4. La classificazione delle fattispecie	»	130
CAPITOLO XI – Gli effetti della fattispecie impositiva		
1. Cenni introduttivi.	»	134
2. Gli effetti della fattispecie: dal rapporto obbligatorio alla pluralità delle situazioni giuridiche soggettive	»	135
3. Brevi precisazioni in merito alla nozione di tributo	»	138
4. Le situazioni giuridiche soggettive passive e l'obbligazione tributaria	»	139
5. Le situazioni giuridiche soggettive attive: i poteri dell'ente impositore	»	141
5.1. <i>Segue</i> : il diritto soggettivo ed il credito d'imposta	»	142
6. Conclusioni.	»	143
CAPITOLO XII – I soggetti		
1. La nozione di soggetto	»	145
2. I soggetti attivi ed i soggetti ausiliari	»	146
3. I soggetti passivi: cenni introduttivi	»	149
4. La soggettività tributaria e la capacità giuridica	»	151
4.1. <i>Segue</i> : la capacità di agire e la rappresentanza.	»	153
4.2. <i>Segue</i> : il domicilio fiscale.	»	154

5. Gli strumenti in favore dei soggetti coinvolti nell'attuazione del tributo: la rivalsa	p.	155
6. Traslazione, patti sull'imposta e accollo del debito tributario altrui	»	158
7. La solidarietà tributaria.	»	159
8. Il sostituto d'imposta: la sostituzione propria ed impropria . . .	»	165
9. Il responsabile d'imposta	»	168
 CAPITOLO XIII – Le vicende delle situazioni giuridiche soggettive		
1. Cenni introduttivi.	»	170
2. Le modifiche delle situazioni giuridiche soggettive.	»	170
3. L'estinzione delle situazioni giuridiche soggettive.	»	176
3.1. <i>Segue</i> : la prescrizione e la decadenza	»	180
4. Le garanzie del credito d'imposta	»	183
 SEZIONE IV		
L'APPLICAZIONE DEL TRIBUTO E LA POTESTÀ AMMINISTRATIVA DI IMPOSIZIONE		
 CAPITOLO XIV – I modelli teorici relativi alla fase di attuazione del tributo: il procedimento amministrativo tributario		
1. Brevi note sugli schemi teorici sull'attuazione del tributo	»	188
1.1. <i>Segue</i> : precisazioni in merito alla nozione di procedimento.	»	190
2. La partecipazione del privato alla fase di accertamento: il contraddittorio endoprocedimentale.	»	191
3. Ulteriori precisazioni sul principio del contraddittorio.	»	196
 CAPITOLO XV – La potestà amministrativa d'imposizione: i principi generali		
1. Cenni introduttivi: le distinte configurazioni della potestà impositiva	»	199
2. La potestà di indirizzo ed i principi di buona fede e di legittimo affidamento.	»	200
3. La potestà amministrativa d'imposizione: il principio di legalità ed il carattere eventuale della potestà amministrativa	»	202
3.1. <i>Segue</i> : la natura vincolata della potestà amministrativa d'imposizione ed i limiti alla discrezionalità.	»	203
3.2. <i>Segue</i> : il principio di indisponibilità.	»	205
4. L'autotutela nel diritto tributario.	»	208
5. La tendenza favorevole ai modelli "consensuali" di attuazione del tributo	»	212
6. La <i>tax compliance</i> e gli istituti della <i>cooperative compliance</i> . . .	»	215
 CAPITOLO XVI – La dichiarazione tributaria e gli altri obblighi strumentali		
1. Note introduttive	»	218
2. Gli obblighi contabili: cenni preliminari	»	220
2.1. <i>Segue</i> : gli obblighi contabili nei diversi tributi	»	221

3. Gli obblighi “ricognitivi”: la dichiarazione tributaria	p.	224
3.1. <i>Segue</i> : la dichiarazione come atto giuridico	»	224
3.2. <i>Segue</i> : la natura giuridica della dichiarazione e la sua rettificabilità	»	229
3.3. <i>Segue</i> : la funzione della dichiarazione nella fase di attuazione del tributo	»	232
4. I controlli della dichiarazione	»	233
4.1. <i>Segue</i> : a) la liquidazione automatica	»	234
4.2. <i>Segue</i> : b) il controllo formale	»	236
CAPITOLO XVII – La fase istruttoria		
1. Il sistema dei poteri istruttori	»	238
2. I poteri istruttori: a) gli inviti a comparire, le richieste ed i questionari; le indagini finanziarie	»	241
2.1. <i>Segue</i> : b) gli accessi, le ispezioni e le verifiche	»	243
3. Gli atti della fase istruttoria e le garanzie del contribuente	»	245
CAPITOLO XVIII – La fase ed i metodi di accertamento		
1. Note introduttive	»	249
2. La fase di accertamento	»	250
3. L'evoluzione dei metodi di accertamento	»	252
4. I metodi di accertamento nelle imposte sui redditi per i soggetti non obbligati alla tenuta delle scritture contabili: l'accertamento analitico e l'accertamento sintetico del reddito complessivo	»	256
5. I metodi di accertamento nelle imposte sui redditi per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili: l'accertamento contabile, l'accertamento analitico-induttivo e l'accertamento extracontabile	»	261
6. Gli accertamenti standardizzati per gli imprenditori ed i professionisti: brevi cenni storici	»	264
6.1. <i>Segue</i> : gli studi di settore	»	265
6.2. <i>Segue</i> : il passaggio agli indici sintetici di affidabilità fiscale	»	268
7. L'accertamento d'ufficio	»	270
8. L'accertamento parziale	»	271
9. L'accertamento integrativo	»	272
10. I metodi di accertamento nell'IVA	»	273
11. I metodi di accertamento nelle imposte sui trasferimenti e negli altri tributi	»	275
12. La partecipazione degli enti locali alla fase di accertamento dei tributi	»	276
CAPITOLO XIX – L'atto di accertamento		
1. Considerazioni introduttive in merito alla categoria degli atti impositivi	»	281
2. La natura e gli effetti dell'atto di accertamento	»	282
3. I requisiti essenziali ed il contenuto dell'atto di accertamento	»	285
3.1. <i>Segue</i> : la motivazione	»	286
3.2. <i>Segue</i> : l'indicazione dei mezzi di prova	»	289

4. I vincoli temporali alla formazione dell'atto ed i termini dilatori o di decadenza	p.	291
4.1. <i>Segue</i> : la notifica dell'atto di accertamento	»	293
5. I vizi dell'atto di accertamento	»	295
6. Le vicende di natura amministrativa dell'atto di accertamento	»	296
6.1. <i>Segue</i> : l'accertamento con adesione	»	297
6.2. <i>Segue</i> : la mediazione tributaria	»	300

SEZIONE V

L'ATTUAZIONE DEL TRIBUTO: LA FASE DELLA RISCOSSIONE ED IL RIMBORSO

CAPITOLO XX – La fase della riscossione

1. Note introduttive: la differenza tra la fase di accertamento e la fase della riscossione	»	303
2. L'evoluzione della fase della riscossione	»	304
3. Le fattispecie della riscossione	»	307
4. Le modalità della riscossione: la riscossione spontanea e d'ufficio	»	310
5. La riscossione coattiva: i titoli esecutivi tributari	»	313
5.1. <i>Segue</i> : la riscossione mediante ruolo	»	315
6. L'esecuzione forzata tributaria	»	319
7. La sospensione della riscossione	»	321

CAPITOLO XXI – Il rimborso

1. I profili teorici del rimborso e la distinzione rispetto alle categorie giuridiche contigue	»	323
2. Le fattispecie del rimborso	»	326
3. I procedimenti per l'esercizio del diritto di rimborso: a) la richiesta tramite la dichiarazione	»	328
3.1. <i>Segue</i> : b) i rimborsi chiesti con istanza	»	330
3.2. <i>Segue</i> : c) il rimborso d'ufficio	»	332
4. Il rimborso nell'IVA e cenni alle imposte indirette	»	334

SEZIONE VI

LE SANZIONI TRIBUTARIE

CAPITOLO XXII – Le sanzioni amministrative

1. Cenni sull'evoluzione storica del sistema sanzionatorio	»	337
2. La distinzione delle sanzioni tributarie: le sanzioni amministrative e quelle penali. Il principio di specialità	»	340
3. Il principio di legalità e la successione delle leggi sanzionatorie nel tempo	»	344
4. Il principio di personalità e l'applicazione della sanzione amministrativa nei confronti delle società e degli enti	»	345
5. I profili soggettivi dell'illecito: l'imputabilità e la colpevolezza del trasgressore. Il concorso di persone	»	348
6. I criteri di determinazione della sanzione	»	350
7. Le cause di non punibilità	»	352

- | | | |
|---|----|-----|
| 8. Il ravvedimento operoso e l'utilizzo delle sanzioni amministrative con funzione premiale | p. | 355 |
| 9. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative. Le cause di estinzione dell'illecito e della sanzione. | » | 357 |

CAPITOLO XXIII – Le sanzioni penali

- | | | |
|---|---|-----|
| 1. Cenni sull'evoluzione del sistema delle sanzioni penali tributarie | » | 361 |
| 2. Le pene accessorie e le peculiarità delle sanzioni penali tributarie | » | 363 |
| 3. Le fattispecie di reato in materia di imposte dirette e di IVA. | » | 366 |
| 4. La confisca | » | 368 |

SEZIONE VII LA TUTELA GIURISDIZIONALE

CAPITOLO XXIV – Il processo tributario

- | | | |
|---|---|-----|
| 1. Cenni introduttivi sull'evoluzione del processo tributario | » | 370 |
| 2. L'organizzazione della giustizia tributaria | » | 373 |
| 3. La giurisdizione delle Commissioni Tributarie. | » | 375 |
| 4. I caratteri generali del processo tributario: a) il giudice | » | 377 |
| 4.1. <i>Segue:</i> b) le parti. | » | 378 |
| 4.2. <i>Segue:</i> c) gli atti impugnabili. | » | 381 |
| 4.3. <i>Segue:</i> d) il principio dispositivo. | » | 386 |
| 5. Il giudizio di primo grado | » | 387 |
| 5.1. Le vicende del processo tributario: la sospensione, l'interruzione e l'estinzione. | » | 391 |
| 6. La tutela cautelare | » | 394 |
| 7. La conciliazione giudiziale | » | 396 |
| 8. Le vicende del processo tributario: la sospensione, l'interruzione e l'estinzione. | » | 397 |
| 9. L'esecuzione della sentenza ed il giudicato | » | 400 |
| 10. Le impugnazioni: a) il giudizio di appello. | » | 402 |
| 10.1. <i>Segue:</i> b) il ricorso per Cassazione | » | 405 |
| 10.2. <i>Segue:</i> c) la revocazione. | » | 406 |

Indice analitico » 409

PREFAZIONE

Credo sia doveroso chiarire a me stesso, prima ancora che a coloro che avranno la pazienza o la necessità di leggerlo, le ragioni che mi hanno indotto a scrivere un manuale di diritto tributario, che si aggiunge alle numerose opere scritte da Colleghi ed Amici, anche in edizioni ripetute e con impostazioni differenti.

Le ragioni sono molteplici.

Sin dal primo anno di insegnamento universitario, ho adottato i volumi del Prof. Fantozzi e le mie lezioni sono state inevitabilmente ispirate a quei libri. Essi riflettevano una concezione del diritto tributario per certi tratti diversa dagli altri testi universitari di quel periodo ed erano una proficua esperienza di “Scuola” perché tutti i Suoi allievi erano chiamati in qualche modo a partecipare, al punto che pian piano le tesi illustrate nelle diverse edizioni sono state coniugate alla sensibilità di ciascun autore sotto una regia unica ed accorta a non alterare l’impianto sistematico originario. L’ultima edizione di quei volumi è stata pubblicata nel 2004 (con il titolo “*Corso di diritto tributario*”) perché quella del 2013 (dal titolo “*Diritto tributario*”) è “*profondamente diversa*” seppur con “*una prospettiva unitaria in continuità ideale con le edizioni precedenti*”, come Egli ha evidenziato nella premessa.

Più volte avevamo deciso di rimeditare il volume del 2004, in almeno due casi abbiamo discusso dell’indice, della struttura delle sezioni ed avevamo anche iniziato a scrivere i primi capitoli: purtroppo, il 13 luglio 2019 il Prof. Fantozzi è scomparso prematuramente, le idee che avevamo condiviso resteranno affidate ad appunti e manoscritti che custodisco gelosamente ma l’esigenza di un volume aggiornato è rimasta insoddisfatta.

La ragione principale che mi ha spinto a scrivere il libro è stata dunque la volontà di dar seguito ad un intento rimasto incompiuto ma una precisazione è necessaria: il libro non è un aggiornamento del volume del Prof. Fantozzi del 2004 ed è sufficiente confrontare i due indici per verificarlo. La concezione del diritto tributario del Prof. Fantozzi ed il Suo fondamentale apporto alla materia resteranno inevitabilmente affidati alle Sue opere e non potrebbe essere diversamente. Questo volume, invece, riflette le mie idee, talvolta diverse da quelle del compianto Maestro, anche se in qualche capitolo sono quasi identiche ma solo perché sono gli stessi argomenti che mi erano stati affidati nelle edizioni pubblicate dal Prof. Fantozzi.

Esiste poi una seconda ragione che mi ha spinto a scrivere il volume. Da tempo l'evoluzione degli ordinamenti universitari e dei percorsi formativi hanno imposto una rivisitazione dei manuali, soprattutto quelli di maggiore tradizione: sono stati concepiti volumi di taglio diverso per coniugare la completezza, l'approfondimento richiesto dalla formazione universitaria con una generale riduzione dell'ampiezza.

Il punto di equilibrio non è semplice e risente ovviamente della sensibilità dell'autore ma è altresì condizionato dal fatto che il diritto tributario può avere un peso variabile nei vari Atenei e può richiedere livelli diversi di approfondimento per gli studenti che frequentano i corsi di Economia o di Giurisprudenza. Questi ed altri motivi mi hanno convinto ad utilizzare una struttura più vicina a quella dei manuali tradizionali nella convinzione che è difficile adattare una materia complessa ed interdisciplinare come il diritto tributario alla semplificazione imposta dai percorsi universitari moderni: non è stata una scelta agevole, soprattutto nella selezione delle tesi elaborate dalla dottrina, ma saranno principalmente gli studenti a valutare se l'impostazione conclusiva è proficua oppure se occorreranno adattamenti.

Infine, come tanti Amici, da anni raccoglievo in un faldone appunti, schemi ed indici, che ho continuamente corretto ed aggiornato durante i viaggi aerei alla volta di Lecce e nel corso della permanenza salentina, senza un motivo preciso. All'inizio erano un ausilio per le lezioni ma negli anni sono diventati sempre più analitici al punto che il faldone si è raddoppiato; sono andato avanti in questa abitudine negli anni nella convinzione che un giorno li avrei utilizzati ma le tristi vicende dell'ultimo periodo mi hanno convinto che era giunto il momento di trasformarli in qualcosa di più strutturato per i soli argomenti tradizionalmente compresi nella "Parte generale".

Queste ed altre ragioni, sulle quali non mi dilungo, sono alla base della scelta di pubblicare il libro: non mi illudo di averle soddisfatte appieno, né credo di aver riproposto compiutamente, in chiave moderna o aggiornata, la concezione del diritto tributario della Scuola alla quale mi onoro di appartenere e le tesi raffinate dei miei Maestri. Per adesso è sufficiente che il libro sia utile agli studenti e che li accompagni nella comprensione di una materia fondamentale nei percorsi universitari.

In base al metodo che mi è stato tramandato anche questo libro è stata una piccola esperienza collettiva nel senso che mi sono avvalso di un gruppo di validi Colleghi e di giovani studiosi che mi hanno generosamente concesso il loro tempo: ho scritto personalmente tutti i capitoli, anche solo per evitare differenze espositive, e dunque la responsabilità di qualsiasi imprecisione è solo mia. Ma non posso ignorare il loro sforzo ed il loro entusiasmo che mi hanno aiutato in un momento triste quando ormai ero giunto quasi alla fine: per queste ragioni desidero ringraziare Edgardo Marco Bartolazzi Menchetti, Lucrezia Valentina Caramia,

Enrica Core, Pier Donato De Dominicis, Antonio Perrone, Gianluca Selicato, Laura Torzi ed altri, anche per aver escluso che un altro tentativo rimanesse incompiuto.

Da ultimo, questo libro, come gli altri del passato, non avrebbe mai visto la luce se non avessi avuto la fortuna di ricevere dai miei Maestri la passione per la ricerca ed un metodo ispirato al massimo rigore: al compianto Augusto Fantozzi e ad Andrea Fedele desidero rinnovare il mio più alto sentimento di gratitudine e di riconoscenza.

Roma, dicembre 2020

FRANCO PAPARELLA