FACOLTÀ DI ECONOMIA
DELL'UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PARMA

Laurea magistrale in Amministrazione e Direzione Aziendale

Corso di Diritto Tributario per le Decisioni Aziendali

Anno accademico 2004-2005

I.IL DIRITTO TRIBUTARIO

1. Nozione di diritto tributario e principi costituzionali
2. Categorie di tributi
3. Presupposto del tributo, base imponibile, soggetti del rapporto tributario
4. La solidarietà tributaria e il responsabile d'imposta
5. La "sostituzione" oggettiva e soggettiva - Il sostituto d'imposta

I. IL DIRITTO TRIBUTARIO

1. Nozione di diritto tributario e principi costituzionali

Il diritto tributario è quell'area del diritto pubblico costituita dalle norme che disciplinano la riscossione dei tributi.

Il diritto pubblico è costituito:

- dall'insieme delle regole che disciplinano il rapporto tra Stato e cittadini quando lo Stato agisce nell'esercizio del suo potere d'imperio che gli deriva dalla sua sovranità (e cioè imponendo il suo volere); nonché:

- dall'insieme delle regole che disciplinano l'organizzazione della pubblica amministrazione (nel diritto pubblico vanno quindi compresi il diritto costituzionale, il *diritto amministrativo*, il diritto penale, il diritto processuale, il *diritto tributario*, eccetera).

Viceversa, per diritto privato si intendono le regole che disciplinano i rapporti tra soggetti privati oppure i rapporti tra Stato e cittadini quando lo Stato agisce come un qualsiasi soggetto privato, e cioè non nell'esercizio del suo potere di supremazia (agisce con regole di diritto pubblico lo Stato che espropria un'area; agisce con le regole del diritto privato lo Stato che compra un 'area mediante un ordinario contratto di compravendita, così come si comporterebbe un qualsiasi acquirente privato).

Il diritto amministrativo studia le norme in base alle quali è organizzata la struttura e la vita dello Stato e della pubblica amministrazione in generale. L'area *specifica* delle entrate tributarie si è via via resa autonoma dall'area del diritto amministrativo *in generale*, nel cui ambito un tempo era studiata: dapprima sono state isolate la materia della scienza delle finanze e del diritto finanziario, le quali studiano (la scienza delle finanze, dal punto di vista economico, e il diritto finanziario, dal punto di vista giuridico) le entrate e le uscite dello Stato; a sua volta, dal diritto finanziario è stato isolato il diritto tributario, che studia le regole relative a quelle particolari entrate dello Stato rappresentate dai "tributi".

DIRITTO PUBBLICO:

sono le norme che regolano:

- **la struttura e il funzionamento dell'apparato statale (diritto amministrativo, diritto costituzionale, ...);**
- **i rapporti tra Stato e cittadini quando lo Stato *AGISCE* in posizione di supremazia (diritto penale, diritto tributario, ...).**

DIRITTO PRIVATO:

sono le norme che regolano:

- **i rapporti tra i cittadini (diritto dei contratti, diritto del lavoro, diritto commerciale, ...);**
- **i rapporti tra Stato e cittadini quando lo Stato *NON AGISCE* in posizione di supremazia.**

ESEMPIO: il Comune deve acquisire l'area per costruire una scuola

IN POSIZIONE DI SUPREMAZIA: mediante espropriazione

NON IN POSIZIONE DI SUPREMAZIA: mediante compravendita

LA PROPRIETA' PRIVATA

IL PROPRIETARIO HA DIRITTO CHE IL CONFINANTE, NEL COSTRUIRE SUL SUO FONDO, RISPETTI LE DISTANZE PRESCRITTE DALLA LEGGE (artt.873 ss. cc.)

IN CASO DI VIOLAZIONE DI QUESTO DIRITTO, SI RICORRE AL GIUDICE ORDINARIO (art. 2907 c.c.)

IL PROPRIETARIO HA INTERESSE CHE IL COMUNE LO POSSA ESPROPRIARE SOLO NEI CASI PREVISTI DALLA LEGGE (art. 42[3] Cost.).

IN CASO DI VIOLAZIONE DI QUESTO INTERESSE, SI RICORRE AL GIUDICE AMM.VO (Tar) (art. 113 Cost.)

I "diritti" o "diritti soggettivi"

Sono le posizioni di possibilità, libertà e vantaggio, riconosciute dall' ordinamento giuridico *(es.: il diritto derivante da un brevetto).*

L' "interesse legittimo"

E' la pretesa / interesse al legittimo comportamento della pubblica amministrazione *(es.: il regolare svolgimento di un concorso pubblico).*

Si tratta di interessi protetti in capo ai privati in quanto coincidono con interessi pubblici.

Codice civile – ART. 2907

Art. 2907 - Attività giurisdizionale.

1. Alla tutela giurisdizionale *dei diritti* provvede l'autorità giudiziaria su domanda di parte e, quando la legge lo dispone, anche su istanza del pubblico ministero o d'ufficio.

COSTITUZIONE REPUBBLICANA – ART. 113

Art. 113.

[1]. Il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione, degli interessi legittimi …

DIRITTO AMMINISTRATIVO
SCIENZA DELLE FINANZE
(e diritto finanziario)
DIRITTO TRIBUTARIO

DIRITTO AMMINISTRATIVO

Studia l'organizzazione dello Stato e i rapporti tra Stato e cittadini quando lo Stato è in posizione di supremazia

SCIENZA DELLE FINANZE E DIRITTO FINANZIARIO

Studiano le entrate e le uscite dello Stato dal punto di vista economico e giuridico

DIRITTO TRIBUTARIO

Studia quelle particolari entrate dello Stato denominate "tributi"

LO STUDIO DELLE ENTRATE E DELLE USCITE DELLO STATO

SCIENZA delle FINANZE *(analizza le entrate e le uscite dello Stato dal punto di vista economico utilizzando modelli teorici)*

DIRITTO FINANZIARIO *(analizza le entrate e le uscite dello Stato dal punto di vista giuridico)*

DIRITTO TRIBUTARIO *(studia solo quelle particolari entrate dette <<tributi>>)*

CONTABILITÀ di STATO *(si occupa delle regole della contabilità pubblica)*

Per tributo si intende quell'entrata dello Stato qualificata dall'essere:

→ un'entrata "di diritto pubblico"

le entrate dello Stato hanno natura di:

→ entrata "di diritto privato" quando lo Stato agisce come un "normale" soggetto privato (come accade ad esempio quando lo Stato incassa il canone di un contratto di locazione di un immobile concesso in utilizzo a terzi in base appunto ad un ordinario contratto di locazione)

→ entrata "di diritto pubblico" quanto lo Stato impone coattivamente il prelievo a coloro che agiscono nell'ambito del territorio ove lo Stato esercita la propria sovranità (dalla sovranità dello Stato deriva il potere d'imperio dello Stato nell'imporre prestazioni).

Le entrate di diritto pubblico dello Stato (imposta,tassa, sanzione, ecc.) hanno come loro necessario presupposto la loro derivazione da una fonte normativa. Si tratta della cosiddetta "riserva di legge" in base alla quale "*…nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge…". (art.23 Cost.)*

→ un'entrata correlata al verificarsi di un fatto economico

questa osservazione distingue ad esempio i "tributi" dalle "sanzioni"

l'articolo 2 della Costituzione richiede a chi opera nello Stato l'adempimento del dovere di solidarietà e quindi del dovere di concorrere al sostenimento della spesa pubblica

l'articolo 53 della Costituzione specifica che quel concorso solidaristico deve avvenire in base alla "capacità contributiva" di ciascun consociato, e cioè in base alla manifestazione di ricchezza che un dato soggetto offre partecipando ad un dato fatto economico. Il prelievo in sostanza si concreta nel prelievo da parte dello Stato (soggetto attivo) di una aliquota della ricchezza manifestatasi in un dato accadimento economico in capo ad un determinato soggetto (detto "contribuente" o soggetto passivo d'imposta).

Il tributo è quindi:

→ una prestazione patrimoniale

→ che viene imposta dallo Stato mediante una legge (art. 23 Cost.)

→ come adempimento di un dovere di solidarietà (art. 2 Cost.)

→ consistente nel partecipare al sostenimento della spesa pubblica

→ in base alla capacità contributiva di ciascuno (art. 53 Cost.)

→ intesa come manifestazione di ricchezza che si determina in un determinato fatto economico.

Art. 2 Cost.

[1] La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Art.23 Cost.

[1] Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

Art. 53 Cost.

[1] Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

[2] Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

LE ENTRATE DELLO STATO E DEGLI ALTRI ENTI PUBBLICI

ENTRATE di DIRITTO PRIVATO

- sono quelle che derivano da contratti tra P.A. e privati;
- sono regolate da norme di dir. privato;
- per il loro conseguimento lo Stato agisce come un soggetto privato.

ENTRATE di DIRITTO PUBBLICO

- sono dovute in base alla legge;
- lo Stato le impone e le riscuote esercitando la sua potestà di imperio.

I TRIBUTI

ENTRATE di DIRITTO PUBBLICO

- **sono dovute in base alla legge;**
- **lo Stato le impone e le riscuote esercitando la sua potestà di imperio.**

- **SONO ENTRATE COATTIVE**
- **SONO ENTRATE CHE PRESUPPONGONO UN FATTO ECONOMICO (in ciò si distinguono ad es. dalle *sanzioni*)**
- **SONO ENTRATE FINALIZZATE AL CONCORSO ALLA SPESA PUBBLICA (artt. 2 e 53 Cost.)**

DIRITTO TRIBUTARIO

Insieme di regole giuridiche che disciplinano quella entrata di diritto pubblico che è il TRIBUTO.

I TRIBUTI

ENTRATE di DIRITTO PUBBLICO

- **sono dovute in base alla legge;**
- **lo Stato le impone e le riscuote esercitando la sua potestà di imperio.**

- **SONO ENTRATE COATTIVE**
- **SONO ENTRATE CHE PRESUPPONGONO UN FATTO ECONOMICO (in ciò si distinguono ad es. dalle *sanzioni*)**
- **SONO ENTRATE FINALIZZATE AL CONCORSO ALLA SPESA PUBBLICA (artt. 2 e 53 Cost.)**

PRINCIPI FONDAMENTALI DELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

Principio solidaristico (*art. 2 Cost.*)

Principio di capacità contributiva (*art. 53 Cost.*)

ART. 2 COST.: "La Repubblica richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"

ART. 53 COST.: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva"

Il pagamento del tributo è l'adempimento di un dovere civico di solidarietà consistente nel concorrere alle spese pubbliche sulla base della propria capacità contributiva.

PRINCIPIO di CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (art. 53 Cost.)

L'imposta deve fondarsi (cd. "causa") su di una *determinata manifestazione di ricchezza*, sia sotto il profilo dell'entità che sotto il profilo temporale (es. reddito, consumo, patrimonio, trasferimento)...

... e deve essere pari ad una parte (*cd. aliquota*) di detta ricchezza.

FUNZIONE GARANTISTA DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

Solo coloro che sono protagonisti di fatti suscettibili di valutazione economica concorrono alle spese pubbliche.

Ad esempio, un tributo non potrebbe essere fondato sull'altezza di una persona o sulla sua etnìa, non trattandosi di aspetti economicamente valutabili.

IL TRIBUTO

E' l'adempimento di un dovere civico di solidarietà (art. 2 Cost.)...

...consistente nel concorrere alle spese pubbliche...

...sulla base della propria capacità contributiva (art. 53 Cost.).

La capacità contr.va è la manifestazione di ricchezza che costituisce la causa del prelievo tributario di una parte di essa.

Art. 2 Cost.

Il dovere tributario è un dovere di SOLIDARIETA'

Art. 53[1] Cost.

Tale solidarietà è dovuta in base alla CAPACITÀ CONTRIBUTIVA di ciascuno …

Art. 53[2] Cost.

…secondo criteri di PROGRESSIVITÀ…

Art. 23 Cost.

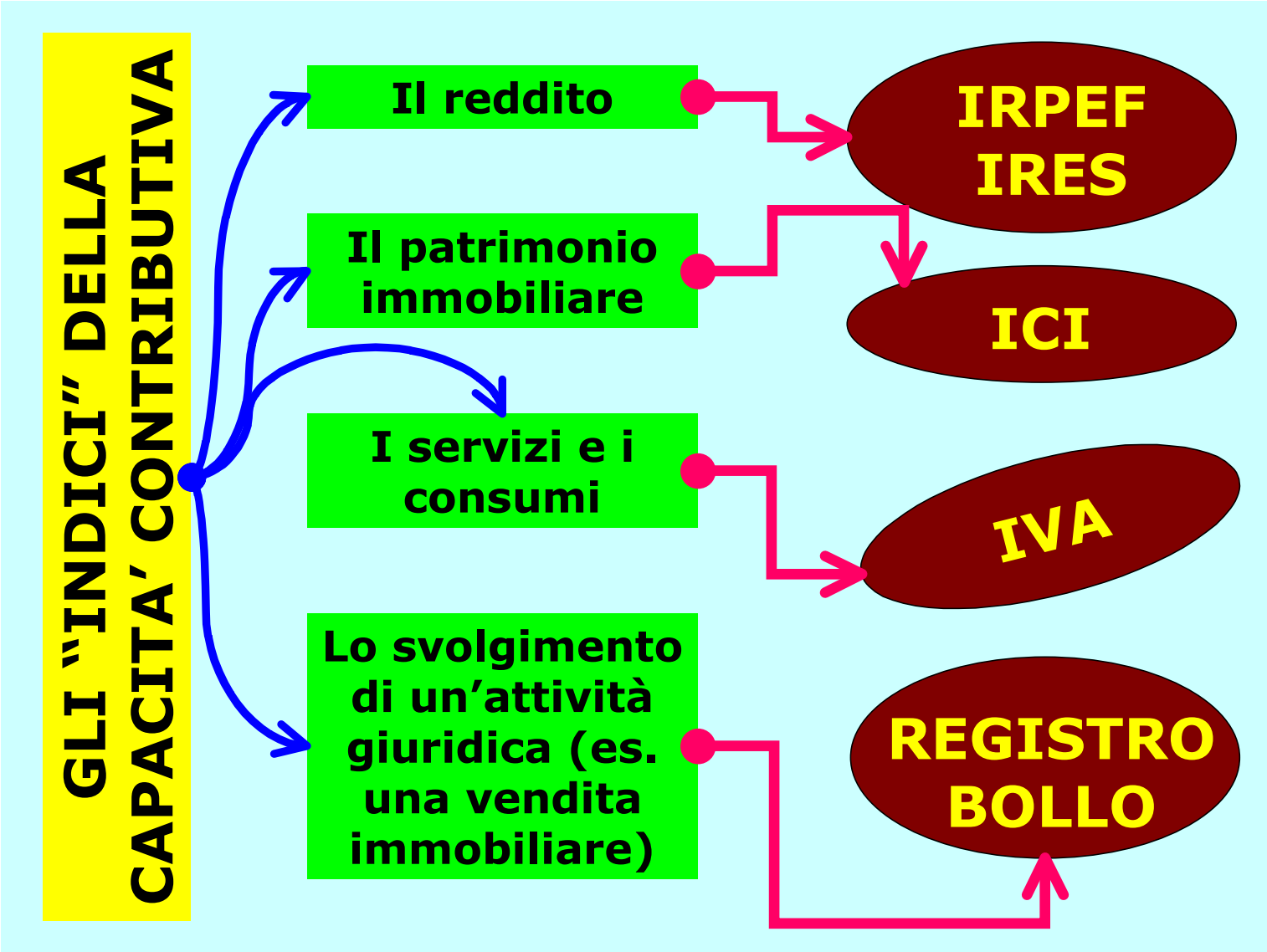
… nei casi previsti dalla LEGGE

GLI "INDICI" DELLA CAPACITA' CONTRIBUTIVA

Per <u>capacità contributiva</u> si intende un fatto economicamente rilevante

La relazione tra un fatto economicamente rilevante e la pretesa di un tributo da parte dello Stato <u>è stabilita dalla legge</u>.

Spetta alla legge (art. 23 Cost.) e quindi alla <u>*discrezionalità del legislatore*</u> di individuare quali sono gli indici di capacità contributiva


GLI "INDICI" DELLA CAPACITA' CONTRIBUTIVA
Il reddito
Il patrimonio immobiliare
I servizi e i consumi
Lo svolgimento di un'attività giuridica (es. una vendita immobiliare)
IRPEF
IRES
ICI
IVA
REGISTRO
BOLLO

2. Categorie di tributi

Si suole distinguere i tributi nelle seguenti categorie:

- imposte;
- tasse;
- contributi speciali;
- entrate derivanti da monopoli fiscali.

Le imposte sono i tributi "per eccellenza", vale a dire quelle entrate di diritto pubblico (per questo si dicono "imposte", in quanto appunto "pretese" dallo Stato in ragione del suo potere d'imperio) che lo Stato impone per far fronte alla spesa pubblica a coloro che, manifestando capacità contributiva, perciò sono chiamati ad adempiere al loro dovere di solidarietà. Le imposte concorrono al sostenimento delle spese pubbliche cd. "indivisibili" (ad esempio sanità, difesa, istruzione, ecc.).

Esempi di imposte sono: l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), l'imposta sul reddito delle società (Ires), l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro, eccetera.

Le tasse sono i tributi che occorre pagare per ottenere dallo Stato una data prestazione (in questo caso "divisibile"**)** come ad esempio, la fruizione di un servizio pubblico oppure il compimento di una data attività amministrativa: la tassa per ottenere la patente di guida, la tassa per ottenere una licenza commerciale, eccetera.

Il contributo speciale è il prelievo che ha come presupposto il vantaggio che certe di categorie di soggetti ottengono per il fatto che lo Stato svolge una data attività (*ad esempio, il contributo di bonifica grava su quei cittadini che beneficiano dei servizi di fognatura e di raccolta delle acque piovane; il contributo di urbanizzazione grava su quei cittadini che beneficiano dell'esecuzione di determinate infrastrutture pubbliche*).

Le entrate derivanti da monopoli fiscali sono le entrate che lo Stato ottiene per il fatto di svolgere una data attività in regime di monopolio (ad esempio, il monopolio dei tabacchi).

Spetta alla legge, come già detto, individuare quali fatti economici rappresentano un idoneo presupposto per l'applicazione di un tributo alla ricchezza che vi si manifesta; l'articolo 23 della Costituzione sancisce che nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

La legge ad esempio individua manifestazioni di capacità contributiva idonee a legittimare un prelievo tributario nei seguenti accadimenti economici:

- reddito derivante dallo svolgimento di un'attività	→	imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) imposta sul reddito delle società (Ires)
- possesso di un patrimonio	→	imposta comunale sugli immobili (Ici)
- prestazione di servizi e consumo di beni	→	imposta sul valore aggiunto (Iva)
- compimento di attività giuridica	→	imposta di registro imposta di bollo

eccetera.

CLASSIFICAZIONE "TRADIZIONALE" DEI "TRIBUTI"

1) IMPOSTA: è il tributo "per eccellenza". Il suo presupposto è un fatto economico posto in essere dal cd. "soggetto passivo";

2) TASSA: il suo presupposto è il compimento di un'attività pubblica richiesta dal cittadino;

3) CONTRIBUTO SPECIALE;

4) entrate derivanti da MONOPOLI FISCALI.

LE PRINCIPALI IMPOSTE

sui REDDITI
- Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)
- Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRES)

sui PATRIMONI
- Imposta comunale sugli immobili (ICI)

sui CONSUMI e sui SERVIZI
- Imposta sul valore aggiunto (IVA)

sul COMPIMENTO DI ATTIVITA' GIURIDICA
- Imposta di registro
- Imposta di bollo

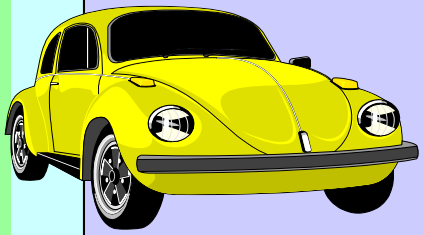
IL CONCETTO DI "TASSA"

Prestazione patrimoniale *imposta* allo *scopo* di conseguire una *entrata*...

... sul presupposto della richiesta del cittadino di fruizione di un servizio pubblico o dell'emanazione di un atto amministrativo.

Esempi:

*** la tassa per ottenere la patente di guida;**



*** la tassa per ottenere una licenza commerciale; ...**

IL CONCETTO DI "TASSA"

La <u>tassa</u> rientra nel concetto di "tributo" per essere una "*prestazione patrimoniale imposta*" (art. 23 Cost)...

...ma si distingue dall'imposta perché...:

1

concerne talune attività dello Stato riguardanti il <u>singolo</u> contribuente...

2

...ha causa non nella "capacità contributiva" ma nella utilità che il contribuente ricava da un dato servizio.

Si ha <u>prezzo</u> quando lo Stato presta servizi che ogni privato potrebbe prestare (es.: trasporto)

(lo Stato organizza come imprenditore taluni servizi pubblici nell'interesse della collettività)

PREZZO

Si tratta invece di <u>tassa</u> quando l'utilità ai privati deriva da attività che *solo* lo Stato istituzionalmente può prestare, nella forma dell'atto amministrativo o giurisdizionale.

TASSA

(CON)-TRIBUTI "SPECIALI"

è il prelievo che per presupposto ha il "particolare vantaggio" che *determinate categorie* di soggetti traggono da una data attività pubblica

attività di raccolta di acque piovane e fognarie
(contributi di bonifica)

costruzione di opere di urbanizzazione: strade, illuminazione, ...
(oneri di urbanizzazione)

(CON)-TRIBUTI "SPECIALI"

Non sono tasse…

… in quanto i contributi non sono correlati allo svolgimento di una data attività pubblica a favore del *soggetto passivo…*

… bensì al beneficio di una data *categoria* di soggetti (es. gli abitanti di una data zona).

MONOPOLIO FISCALE

è la *riserva allo Stato della produzione e/o vendita di determinati beni o servizi,* vietando a terzi l'esercizio di tali attività al fine di conseguire una *entrata.*

Diversi sono i *monopoli cd. di diritto,* attuati in settori di vasto interesse pubblico per una migliore funzionalità del servizio.

Esempi:

- estrazione e produzione del sale;
- lavorazione del tabacco;
- esercizio del giuoco del lotto e delle lotterie; ...

3. Presupposto del tributo, base imponibile, soggetti del rapporto tributario

Per presupposto del tributo si intende il fatto (rivelatore della capacita contributiva, ai sensi dell'art. 53 Cost.) al cui verificarsi la legge connette il sorgere di una pretesa impositiva a carico di un determinato soggetto: *ad esempio, la percezione di un reddito (imposte sui redditi), il compimento di un'attività giuridica (imposta di registro), la prestazione di un servizio (imposta sul volore aggiunto), ecc.*

Per base imponibile si intende il parametro sul quale l'imposta viene calcolata (ciò che avviene normalmente applicando una data percentuale – cd. aliquota d'imposta – a detta base di calcolo): *ad esempio, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta, a seconda dei casi, applicando alla base imponibile (il corrispettivo della prestazione di un dato servizio o della cessione di un dato bene), le aliquote del 4, del 10 o del 20 per cento.*

Art. 1 Tuir. Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6.

IRPEF

Art. 72 Tuir. - Presupposto dell'imposta

1. Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso dei redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6.

IRES

Art. 3 Tuir. - Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti ….

IRPEF

Art. 75 Tuir. - Base imponibile

1. L'imposta si applica sul reddito complessivo netto, determinato secondo le disposizioni …

IRES

Art. 12 Tuir. - Determinazione dell'imposta

1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo … le seguenti aliquote per scaglioni di reddito: …

IRPEF

Art. 77 Tuir. - Aliquota dell'imposta

1. L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con l'aliquota del 33 per cento.

IRES

IL PRELIEVO TRIBUTARIO

Al verificarsi di una data situazione economica, la legge stabilisce la *nascita di una relazione* tra un dato soggetto e lo Stato in base alla quale una parte della ricchezza, di cui quella situazione economica è indice diretto o indiretto, deve essere riversata allo Stato.

STRUTTURA dell'IMPOSTA

ELEMENTO SOGGETTIVO

- ***Soggetto passivo:*** **è il soggetto che subisce il prelievo e al quale si riferisce il presupposto (gli elementi di fatto oggettivi cui è connessa l' imposizione).**

- ***Soggetto attivo*****: ente impositore.**

ELEMENTO OGGETTIVO

Fatto o insieme di fatti idonei ad esprimere una determinata capacità contributiva del soggetto *(oggetto imponibile in senso lato)*.

IMPOSTA (in senso lato)

Prestazione patrimoniale dovuta al fine di concorrere alle spese pubbliche *in ragione della capacità contributiva* di un dato soggetto.

IMPOSTA (in senso tecnico)

E' una parte (*aliquota*) di un dato valore (*imponibile*), che un dato soggetto (*soggetto passivo*) deve corrispondere ad un ente pubblico (*soggetto attivo*) al verificarsi di una determinata situazione economica (*presupposto*).

ELEMENTO OGGETTIVO O "PRESUPPOSTO"

È quella particolare situazione di fatto cui la legge ricollega ogni singola imposta, vale a dire quel fatto economicamente rilevante che giustifica l'applicazione di una determinata imposta.

Il soggetto percosso dalla pretesa tributaria (e cioè il debitore dell'imposta) è denominato soggetto passivo (o contribuente). Il soggetto passivo del rapporto impositivo è pertanto colui (persona fisica o ente diverso dalla persona fisica) che è tenuto ad effettuare una data prestazione di contenuto tributario, a seguito del verificarsi in capo al medesimo di una manifestazione di capacità contributiva, a favore di un altro soggetto (il soggetto attivo del rapporto o creditore dell'imposta) il quale può pretendere la prestazione dovutagli anche in via coattiva se il debitore non adempie spontaneamente.

Il creditore dell'imposta è dunque detto soggetto attivo del rapporto tributario (che, di regola, è lo Stato).

IL SOGGETTO ATTIVO

E' il soggetto cui la legge istitutiva del tributo riconosce la potestà di porre in essere le procedure amministrative (di accertamento, riscossione ecc.) per la percezione del tributo.

1) **Stato;**
2) **Regioni (possono *i-stituire* tributi propri o *applicare* tributi istituiti dallo Stato o *percepire* tributi istituiti e applicati dallo Stato);**
3) **Province e Comuni (che possono solo *applicare* tributi istituiti dallo Stato)**
4) **Camere di Commercio; …**

I SOGGETTI PASSIVI

Sono i soggetti nei cui confronti si verifica il presupposto tipico di una certa imposta, cioè coloro che sono sottoposti alla potestà tributaria della P.A. e che, quindi, pagano il tributo o, in caso d'inadempimento, subiscono l'esecuzione forzata.

1) Persone fisiche

2) Persone giuridiche

3) Enti privi di personalità giuridica ma che la legge considera autonomo centro di imputazione di rapporti giuridici tributari

4) Soggetti obbligati ad assolvere l'obbligo tributario in forza di un presupposto verificatosi in capo ad altri soggetti (*sostituto e responsabile d'imposta*)

4. La solidarietà tributaria e il responsabile d'imposta

Talvolta, nella posizione di debitore dell'imposta vi è una pluralità di soggetti passivi, pur nell'unicità del presupposto impositivo:
→ ad esempio, gli eredi di un contribuente rispondono in solido delle obbligazioni tributarie del defunto;

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi
Art. 65 - (Eredi del contribuente)
Gli eredi rispondono in solido delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa.

→ ad esempio, con riguardo all'imposta di registro dovuta per una compravendita immobiliare, soggetti passivi dell'imposta predetta sono tutti quelli (cioè sia il/i venditore/i che lo/gli acquirente/i) che partecipano al contratto (e ciò pur se, per legge o per accordo tra i contraenti, l'imposta di registro sia dovuta da una sola delle parti contrattuali, e cioè di regola dalla parte acquirente).

D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 – TESTO UNICO DELL'IMPOSTA DI REGISTRO
Art. 57 - Soggetti obbligati al pagamento
[1] Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, ... sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, ...

Codice civile
Art. 1475 - Spese della vendita.
[1] Le spese del contratto di vendita e le altre accessorie sono a carico del compratore, se non è stato pattuito diversamente.

In tali casi si parla di solidarietà tra i soggetti passivi del rapporto tributario: solidarietà significa, come nel diritto privato, che l'adempimento di uno dei condebitori solidali ha effetto liberatorio anche per gli altri condebitori, e che il creditore può pretendere il pagamento integrale da uno solo dei condebitori (il quale ha poi diritto di regresso pro quota nei confronti degli altri condebitori), senza dover domandare l'adempimento pro quota a ciascun condebitore.

SOLIDARIETA' TRIBUTARIA

E' la situazione in cui due o più soggetti sono obbligati alla medesima prestazione o al medesimo adempimento

Ad esempio: gli eredi di un contribuente sono obbligati in solido ad effettuare gli adempimenti (la dichiarazione dei redditi) e i pagamenti che avrebbe dovuto effettuare il defunto.

Le obbligazioni con pluralità di debitori

Es.: Tizio e Caio prenotano un ristorante per un pranzo con 15 persone

A) ciascun debitore può essere obbligato ad eseguire l' intera prestazione

cd. obbligazione solidale

chi paga ha poi azione di regresso verso gli altri condebitori

la solidarietà si presume

con la presunzione di solidarietà, il legislatore ha inteso favorire la posizione del creditore

B) ciascun debitore è tenuto solo per la sua quota di debito

cd. obbligazione parziaria

la parziarietà va provata

LA DISCIPLINA DELLA SOLIDARIETA'

Il <u>pagamento</u> di un coobbligato (che ha diritto regresso sugli altri) libera tutti gli altri coobbligati.

L'<u>adempimento</u> (ad es.: la dichiarazione) effettuato da un coobbligato si intende fatto anche da tutti gli altri.

La <u>sentenza favorevole</u> ottenuta da uno dei condebitori solidali vale anche per tutti gli altri.

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 1 - (Dichiarazione dei soggetti passivi)

Se più soggetti sono obbligati alla stessa dichiarazione, la dichiarazione fatta da uno di essi esonera gli altri.

La solidarietà tributaria si articola in: solidarietà paritaria e solidarietà dipendente.

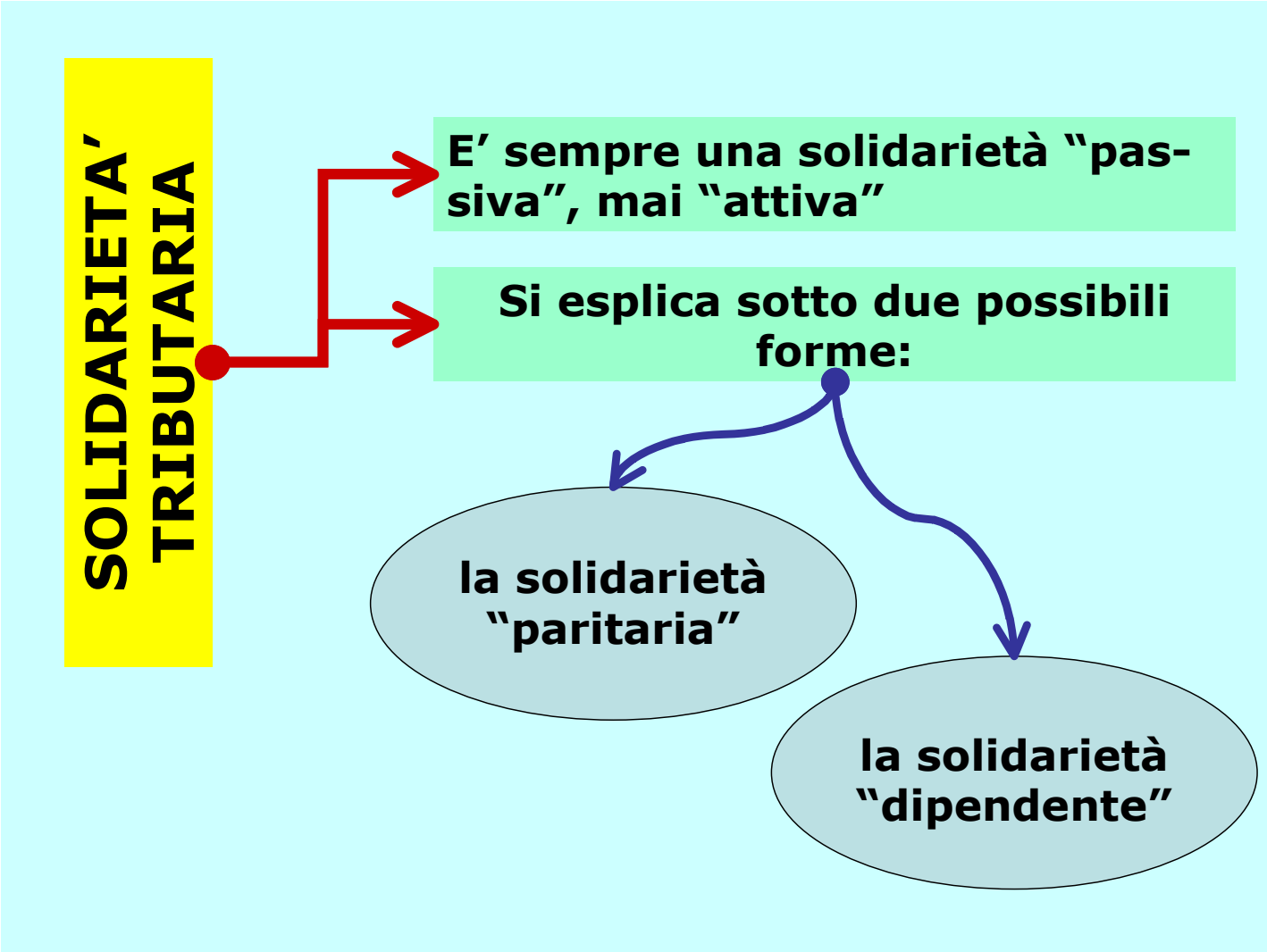
Si ha solidarietà paritaria quando il presupposto impositivo concerne indistintamente una pluralità di soggetti passivi.

Si ha solidarietà dipendente quando la legge (al fine di rafforzare la pretesa tributaria dello Stato) individua un soggetto passivo ulteriore (cosiddetto "responsabile d'imposta") rispetto a quello in capo al quale si verifica il presupposto impositivo. Ovviamente, se l'obbligazione tributaria è assolta dal responsabile d'imposta, egli ha diritto di rivalsa nei confronti dell'obbligato principale.

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 64 - (… responsabile d'imposta)

Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso.


SOLIDARIETA' TRIBUTARIA
E' sempre una solidarietà "passiva", mai "attiva"
Si esplica sotto due possibili forme:
la solidarietà "paritaria"
la solidarietà "dipendente"

SOLIDARIETA' TRIBUTARIA

LA SOLIDARIETA' PARITARIA

Si ha quando il pre-supposto d'imposta riguarda indistinta-mente una pluralità di soggetti

LA SOLIDARIETA' DIPENDENTE

Si ha quando la legge individua un obbliga-to ulteriore (cd. re-sponsabile d'impo-sta) *insieme* a quello in capo al quale si è verificato il presup-posto d'imposta (cd. obbligato principale).

LA SOLIDARIETA' PARITARIA

Si ha quando il presupposto d'imposta riguarda indistintamente una pluralità di soggetti

Esempio: gli eredi del defunto sono obbligati in solido per gli adempimenti e i pagamenti che il defunto avrebbe dovuto effettuare ai fini delle imposte sui redditi (art. 65 dpr 600 / 1973)

D.P.R. 26-04-1986, n. 131 - Approvazione del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro

Art. 57 - Soggetti obbligati al pagamento

[1] Oltre ai pubblici ufficiali, che hanno redatto, ricevuto o autenticato l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, sono solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta le parti contraenti, …

QUESTA NORMA E' UN CASO DI:

- **Solidarietà paritaria, con riguardo alla posizione dei contraenti della compravendita;**
- **Solidarietà dipendente, con riguardo alla posizione del notaio rispetto ai contraenti.**

RATIO DELLA RESPONSABILITA' D'IMPOSTA

Maggior garanzia nella riscossione che deriva dalla solidarietà del responsabile d'imposta, il quale ha comunque rivalsa sull'obbligato principale.

RESPONSABILE D'IMPOSTA

Soggetto obbligato al pagamento dell'imposta *insieme ad altri*, per situazioni o fatti esclusivamente riferibili ad altri.

***Ratio* della responsabilità è una maggior garanzia di riscossione, che deriva dalla *solidarietà* del responsabile.**

L'imposta grava comunque sull'obbligato principale, sul quale il responsabile d'imposta opera anche qui la *rivalsa*.

<u>Esempio</u>: il notaio è responsabile in solido con i contraenti per l'imposta di registro dovuta per i contratti che stipula.

5. La "sostituzione" oggettiva e soggettiva - Il sostituto d'imposta.

Nei casi in cui la legge dispone una tassazione diversa da quella che ordinariamente si applicherebbe, si è nella materia della cosiddetta "sostituzione oggettiva": in altri termini, si applica una tassazione "sostitutiva" in luogo della tassazione "normale".

Ad esempio, nella materia dei capital gains (e cioè delle plusvalenze realizzate da una persona fisica, non nell'esercizio di un'attività professionale o imprenditoriale) è disposto che, nel caso di cessione di partecipazioni non qualificate (e cioè quelle di caratura minore). La plusvalenza non concorra alla formazione del reddito complessivo del contribuente (da sottoporre a tassazione Irpef con aliquote progressive) bensì sia sottratta alla sommatoria dei vari redditi del contribuente per essere tassata a parte, con tassazione appunto sostitutiva (con questa norma il legislatore ha voluto "agevolare" la cessione di partecipazioni di minor caratura rispetto alla tassazione delle plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni di caratura superiore, che sono tassate in misura maggiore).

D.Lgs. 21-11-1997, n. 461 - Art. 5. - Imposta sostitutiva sulle plusvalenze …

… 2. I redditi di cui alle lettere da c-bis) a c-quinquies) del comma 1 dell'articolo 81, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, … sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con l'aliquota del 12,50 per cento.

Art. 67. - Redditi diversi

1. Sono redditi diversi …

… c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate…

c-bis) le plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società…

IRPEF

Art. 67. - Redditi diversi

1. ...

... c) ....Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni,... e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società ... qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

IRPEF

Art. 68. - Plusvalenze

....3. Le plusvalenze di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 67, per il 40 per cento del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 40 per cento dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

IRPEF

In caso di cessione di partecipazione qualificata → *la plusvalenza concorre a formare il reddito imponibile per un ammontare pari al 40% della plusvalenza stessa (art. 68, comma 3, Tuir)*

In caso di cessione di partecipazione non qualificata → *sulla plusvalenza si applica una imposta sostitutiva del 12,5% (art. 5, comma 2, d. lgs. 461/1997)*

Si parla invece di "sostituzione soggettiva" quando la legge (soprattutto al fine di rafforzare la pretesa impositiva dello Stato) impone l'obbligo di pagamento a un soggetto (sostituto d'imposta) diverso da quello in capo al quale si realizza il presupposto impositivo.

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 64 - (Sostituto e responsabile d'imposta)

Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso. ...

... Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa.

LA "SOSTITUZIONE"

LA SOSTITUZIONE OGGETTIVA

Si ha quando è previsto un regime impositivo diverso da quello ordinario

LA SOSTITUZIONE SOGGETTIVA

Si ha quando la legge impone l'obbligo tributario a carico di un dato soggetto (*sostituto*) in luogo di quello in capo al quale (*sostituito*) si è verificato il presupposto impositivo

SOSTITUTO D'IMPOSTA

Soggetto (sostituto) obbligato al pagamento di imposte *in luogo d'altri (sostituito)*, per fatti o situazioni a questi riferibili.

***Ratio* della sostituzione è la miglior efficienza e la maggior garanzia della riscossione.**

L'imposta grava indirettamente sul sostituito a causa della *rivalsa* che il sostituto opera al sostituito.

<u>Esempio</u>: il datore di lavoro "trattiene" le imposte dovute dal dipendente per lo stipendio percepito e le versa direttamente all'erario.

RATIO DELLA SOSTITUZIONE

Migliore efficienza nell'adempimento (invece di tanti adempimenti "minuti", vi è un solo adempimento, più consistente).

Migliore garanzia nella riscossione: invece di attendere l'adempimento dell'obbligato principale, si grava dell'obbligo chi gli corrisponde un reddito imponendogli di trattenere quella parte che l'altro soggetto dovrebbe versare per imposte.

SOSTITUTO D'IMPOSTA

Soggetto (sostituto) obbligato al pagamento di imposte *in luogo d'altri (sostituito)*, per fatti o situazioni a questi riferibili.

Soggetto obbligato al pagamento dell'imposta *insieme ad altri*, per situazioni o fatti esclusivamente riferibili ad altri.

RESPONSABILE D'IMPOSTA

Ad esempio, nel caso degli interessi attivi di un conto corrente bancario, percepiti da una persona fisica (non nell'esercizio di una attività professionale o imprenditoriale), la legge preferisce imporre alla Banca (che corrisponde gli interessi attivi) di trattenere una data somma e di versarla direttamente all'erario (in sostanza: corrispondendo al cliente un importo netto tra l'ammontare degli interessi dovutigli e la tassazione da applicare ad essi).

Il legislatore in tal caso vuole semplificare e rendere certa la riscossione, gravando la Banca dell'obbligo di calcolare l'imposta e di versarla, e nel contempo alleviare il contribuente da complicati calcoli e adempimenti: ma, per realizzare questo fine, visto che sarebbe impossibile per la Banca calcolare esattamente l'imposta (Irpef) davuta dal contribuente per quel suo dato afflusso reddituale (stante la progressività dell'Irpef), la legge impone una imposta proporzionale (il 27 %), il cui pagamento da parte della Banca esaurisce il rapporto tributario tra Stato e contribuente, in quanto detto versamento sgrava il contribuente da obblighi di dichiarazione, di calcolo e di versamento.

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 26 - (Ritenute sugli interessi e sui redditi di capitale)

2. ... le banche operano una ritenuta del 27 per cento, con obbligo di rivalsa, sugli interessi ed altri proventi corrisposti ai titolari di conti correnti ...

Le considerazioni che precedono possono essere ripetute, mutatis mutandis, anche per le ritenute effettuate:

→ dal datore di lavoro per i redditi distribuiti ai suoi dipendenti;
→ dai soggetti professionali che corrispondono redditi a esercenti arti o professioni;
→ dalle società che distribuiscono dividendi ai loro soci.

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 23 - (Ritenute sui redditi di lavoro dipendente)

1. Gli enti e le società ... , le persone fisiche che esercitano imprese ... , le persone fisiche che esercitano arti e professioni ...i quali corrispondono somme ... devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, ...

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 25 - (Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo …)

I soggetti ... che corrispondono ... compensi ... per prestazioni di lavoro autonomo, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, ...

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 27 - (Ritenuta sui dividendi)

1. Le società ... operano ... una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta sugli utili ... corrisposti ... a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non qualificate ...

La sostituzione soggettiva può essere disposta:

→ a titolo di acconto, quando il prelievo non è definitivo: in tal caso, cioè, dall'imposta complessiva dovuta dal contribuente in un dato periodo di imposta, si deve detrarre l'imposta assolta mediante applicazione della ritenuta d'acconto. In altri termini, il reddito per il quale è stata applicata la ritenuta d'acconto concorre, assieme agli altri redditi, a formare il reddito complessivo del contribuente;

→ a titolo di imposta, quando il prelievo è definitivo; in altri termini, il reddito per il quale è stata applicata la ritenuta d'acconto non concorre, assieme agli altri redditi, a formare il reddito complessivo del contribuente.

Nei casi appena visti:

- la ritenuta operata dal datore di lavoro è a titolo di acconto;
- la ritenuta operata da chi corrisponde redditi di lavoro autonomo è a titolo di acconto;
- la ritenuta operata sui dividendi è a titolo di imposta;
- la ritenuta operata sugli interessi attivi è a titolo di imposta.

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 23 - (Ritenute sui redditi di lavoro dipendente)

1. Gli enti e le società ... , le persone fisiche che esercitano imprese ... , le persone fisiche che esercitano arti e professioni ...i quali corrispondono somme ... devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, ...

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

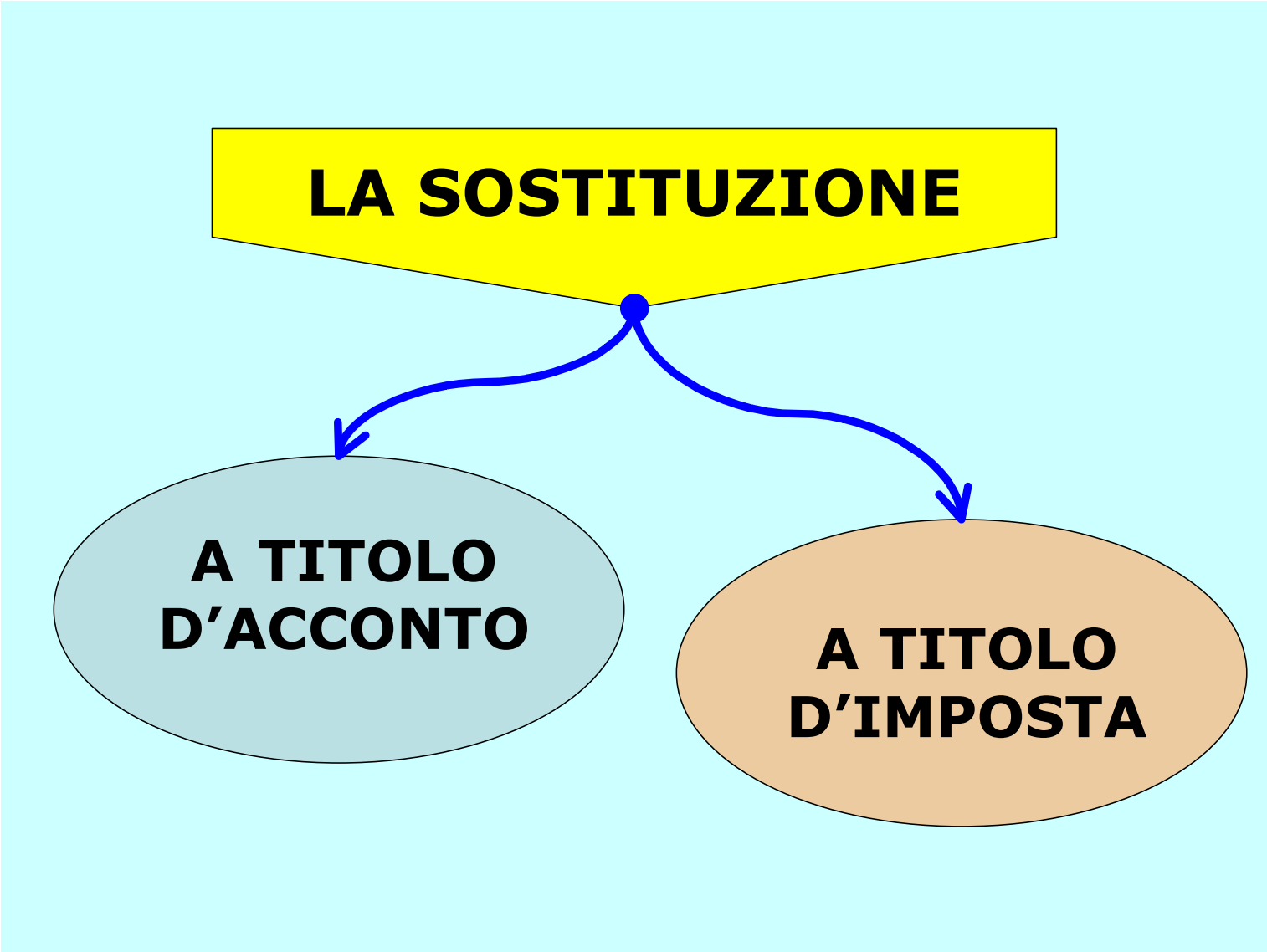
Art. 25 - (Ritenuta sui redditi di lavoro autonomo …)

I soggetti ... che corrispondono ... compensi ... per prestazioni di lavoro autonomo, devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, ...

D.P.R. 29-09-1973, n. 600 - Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

Art. 27 - (Ritenuta sui dividendi)

1. Le società ... operano ... una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d'imposta sugli utili ... corrisposti ... a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni non qualificate ...


LA SOSTITUZIONE
A TITOLO D'ACCONTO
A TITOLO D'IMPOSTA

LA "SOSTITUZIONE"

LA SOSTITUZIONE A TITOLO DI ACCONTO	LA SOSTITUZIONE A TITOLO DI IMPOSTA
E' una semplice anticipazione della tassazione ordinaria	E' una tassazione a titolo definitivo, con sottrazione dell'imponibile tassato al suo cumulo con altri imponibili, e quindi con sottrazione alla progressività dell'aliquota

Esempio

Reddito soggetto a ritenuta (12%): 100
Altro Imponibile 1000

Aliquota 10% da 0 a 500 → 50
Aliquota 20% da 500 a 1000 → 100
Aliquota 30% da 1000 a 1100 → 30

Tassazione con:

- **ritenuta d'imposta = 50+100+12= 162**
- **ritenuta d'acconto = 50+100+30= 180**