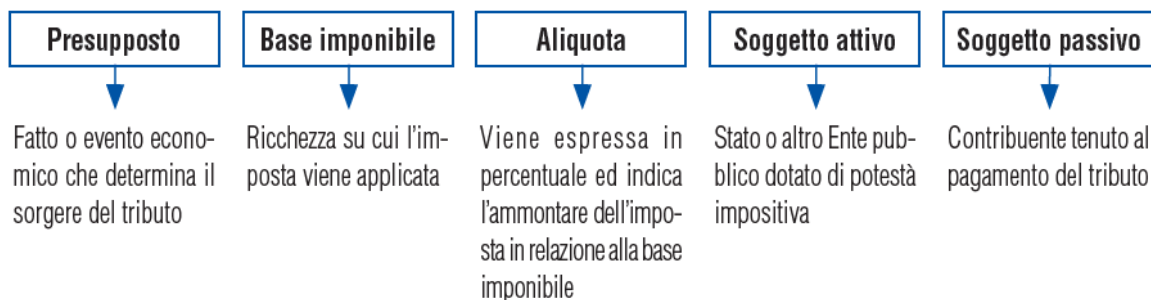




PRINCIPI DI DIRITTO TRIBUTARIO

CAPITOLO 14. GLI ELEMENTI ESSENZIALI DEL TRIBUTO



1) GENERALITÀ

Come è già stato illustrato, il tributo è una prestazione patrimoniale coattiva imposta dallo Stato con legge la quale dispone che al verificarsi di determinati fatti economici sorge l'obbligo contributivo. Così tra il contribuente e lo Stato si instaura una relazione, o meglio un rapporto, caratterizzato dagli elementi essenziali che andremo ad esaminare.

2) IL PRESUPPOSTO

Il legislatore è libero di assumere quale fatto generatore del tributo qualunque dato della realtà nel rispetto però dei limiti posti dal principio di capacità contributiva. Il legislatore italiano ha individuato le situazioni economiche che fanno sorgere l'obbligo fiscale ora nel reddito, ora nel patrimonio (imposte dirette), ora negli scambi e nel consumo (imposte indirette).

In taluni casi il legislatore estende o limita le ipotesi che individuano il presupposto d'imposta dando origine ad assimilazioni, esclusioni o esenzioni d'imposta.

3) BASE IMPONIBILE E ALIQUOTA

La base imponibile è una grandezza, di regola monetaria (ma può essere rappresentata anche da una misura o da un peso) la cui determinazione è espressamente disciplinata dalla legge.

L'individuazione della base imponibile è essenziale ai fini della determinazione dell'imposta che viene calcolata applicando alla grandezza (base imponibile) l'aliquota fissata dalla legge.

L'aliquota è una percentuale che si applica alla base imponibile per determinare l'ammontare del debito d'imposta.

Essa può essere fissa, progressiva o regressiva. Nel primo caso l'aliquota non cambia al variare della base imponibile, nel secondo e nel terzo cresce o diminuisce all'aumentare del reddito.

4) I SOGGETTI ATTIVI

Il soggetto attivo o creditore dell'imposta è lo Stato che impone tributi in ragione del suo potere di imperio. Questa veste è assunta, in particolari circostanze, anche dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni.

L'organizzazione dell'amministrazione finanziaria. L'amministrazione tributaria italiana fa capo al Ministero dell'economia e delle finanze che ha sede in Roma.

All'interno del Ministero, il Dipartimento delle Finanze svolge un ruolo di regia complessiva del sistema fiscale e di progettazione del suo sviluppo. In particolare, il Dipartimento realizza una funzione di indirizzo e controllo sulle Agenzie fiscali e sugli altri soggetti che compongono l'Amministrazione finanziaria.

Mentre il Ministero mantiene funzioni generali di governo della fiscalità dello Stato, bracci esecutivi sono le Agenzie fiscali. A ciascuna di esse è affidata una missione specifica di gestione, con il compito di operare con il massimo di autonomia, professionalità ed efficienza nel perseguimento dei risultati.

I compiti delle Agenzie sono così ripartiti:

- l'Agenzia delle Entrate ha il compito di gestire i tributi diretti, l'IVA e le altre entrate erariali non di competenza di altre Agenzie. Assorbe, inoltre, le funzioni delle ex Agenzie del territorio attinenti al Catasto e alle Conservatorie dei registri immobiliari e alla realizzazione di un sistema integrato di anagrafe dell'intero patrimonio immobiliare italiano;
- l'Agenzia delle Dogane gestisce diritti e tributi legati agli scambi internazionali delle accise sulla produzione e sui consumi e i Monopoli di Stato;
- l'Agenzia del Demanio gestisce, con criteri imprenditoriali, tutti i beni immobili dello Stato. Ad essa, inoltre, è attribuita la gestione dei beni confiscati.



Ciascuna delle Agenzie ha strutture centrali, intermedie e periferiche.

A livello centrale ciascuna Agenzia si avvale di un Direttore, scelto in base a criteri di alta professionalità, di capacità manageriale e di qualificata esperienza, di un Comitato di gestione e dal Collegio dei revisori dei conti. Inoltre, ogni Agenzia è articolata in Direzioni centrali.

A livello intermedio sono preposte strutture regionali (o provinciali per le province autonome di Trento e Bolzano).

A livello periferico ciascuna Agenzia ha una propria organizzazione: ad esempio l'Agenzia delle entrate si dirama in Direzioni provinciali che sono subentrate ai preesistenti Uffici locali e si avvale anche di alcuni Centri di assistenza multicanale (CAM) e di due Centri operativi.

Strutture periferiche simili, ma con diversa denominazione, sono anche previste per l'Agenzia delle dogane e del demanio.

A livello centrale vi sono poi altri organi di fondamentale importanza:

- la Guardia di finanza, corpo militare con compiti di polizia tributaria (repressione delle frodi, lotta all'evasione ecc.);
- la Scuola Superiore dell'Economia e delle finanze, che assolve compiti di aggiornamento e qualificazione del personale;
- le segreterie ed il personale amministrativo delle Commissioni tributarie.

Altri enti o amministrazioni. A volte lo Stato delega ad altro ente (ad es. ACI, SIAE, tabacchi, ricevitorie del lotto), in base a convenzioni, l'accertamento e la riscossione dei tributi.

In altri casi la riscossione è demandata ad altra Amministrazione statale (tasse scolastiche e postali), per facilitare l'immediato adempimento da parte del contribuente.

I CAM. A far data dall'1-1-2002 sono stati, inoltre istituiti i centri di assistenza telefonica ora centri di assistenza multicanale (CAM) di Cagliari, Pescara, Roma, Torino, Venezia, Salerno e Bari.

I centri di assistenza telefonica svolgono i seguenti compiti:

- forniscono informazioni su scadenze ed obblighi fiscali e su iscrizioni a ruolo, avvisi di irregolarità e rimborsi;
- dispongono l'annullamento degli atti amministrativi di cui accertano l'illegittimità;
- forniscono informazioni, tecniche e normative, per l'utilizzo dei servizi telematici internet e per l'applicazione degli studi di settore e dei parametri;
- curano l'assistenza telefonica specialistica nei confronti di professionisti, CAF, associazioni di categoria, grandi imprese e altri contribuenti che presentano problematiche di particolare complessità.

I CAF. Istituiti dall'articolo 78 della L. 413/1991, i Centri autorizzati di assistenza fiscale (CAF) sono organismi che assolvono la funzione di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti, pensionati, imprese individuali, imprese familiari, società di persone, cooperative e consorzi.

La normativa dei CAF è contenuta nel D.Lgs. 241/97 e nel successivo D.M. 31-5-1999, n. 164 di attuazione.

Inoltre, con il D.L. 203/2005 (conv. in L. 248/2005), i CAF hanno perso la posizione di monopolio nell'attività di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti e pensionati: tale attività, infatti, è attualmente espletata anche dalle figure professionali dei dottori commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro.

Per i CAF, che svolgono la loro attività su autorizzazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, è prevista la costituzione in forma di società di capitali. Il capitale minimo richiesto è pari a 51.645,68 euro salvo i casi in cui il codice civile preveda un minimo più elevato in relazione alla veste societaria, mentre il loro oggetto sociale deve contemplare lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale. I centri sono tenuti a designare uno o più responsabili dell'assistenza fiscale individuandoli tra gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti o in quelli dei ragionieri liberi professionisti.

Vi sono due tipi di CAF: quelli che prestano assistenza alle imprese e quelli che prestano assistenza nei confronti dei contribuenti non titolari di reddito di lavoro autonomo o di impresa.

I centri prestano assistenza fiscale ai contribuenti che la richiedono e, in particolare:

- elaborano e predispongono le dichiarazioni tributarie, nonché curano gli ulteriori adempimenti tributari;
- redigono le scritture contabili;
- verificano la conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione;
- consegnano al contribuente copia della dichiarazione elaborata e del prospetto di liquidazione delle imposte;
- comunicano ai sostituti d'imposta il risultato finale delle dichiarazioni stesse, ai fini del conguaglio a credito o a debito in sede di ritenuta d'acconto;
- inviano all'amministrazione finanziaria le dichiarazioni dei redditi e le scelte ai fini della destinazione dell'otto per mille dell'IRPEF;
- rappresentano i contribuenti per la definizione dell'accertamento con adesione.



5) I SOGGETTI PASSIVI

Soggetto passivo è il contribuente: ossia il soggetto (persona fisica, giuridica, ente di fatto) che deve l'imposta perché si sono verificati fatti e situazioni, previsti dalla legge come presupposto tributario, che sono a lui riferibili o ascrivibili (G. FALSITTA).

Sono, pertanto, soggetti passivi nel diritto tributario:

- coloro sui quali per legge deve essere effettuato il prelievo tributario;
- i responsabili del pagamento del tributo;
- coloro che per legge devono subire l'esecuzione coatta in caso di mancato adempimento volontario.

Le tre situazioni citate, di solito, sono spesso cumulate nel soggetto a cui fa capo il complesso di fatti che costituiscono presupposto dell'imposta.

In alcuni casi, però, tali situazioni si scindono e sono poste a carico di diversi soggetti: la normativa fiscale prevede, infatti, accanto ai soggetti passivi obbligati in via principale al pagamento del tributo, la presenza di altri soggetti, sostituto e responsabile d'imposta, anch'essi tenuti al pagamento del tributo.

6) LA SOLIDARIETÀ PASSIVA NEL RAPPORTO D'IMPOSTA

Diverse sono le ipotesi in cui il fisco si trova di fronte una pluralità di soggetti passivi.

Un primo caso è quello della coobbligazione solidale la quale, disciplinata in via generale dal codice civile (art. 1292), viene applicata anche nel diritto tributario. L'obbligazione si dice solidale quando vi sono due o più debitori tenuti ad adempiere l'intera obbligazione. In tal caso, il creditore (l'amministrazione finanziaria) potrà esigere l'intera prestazione da ciascun debitore e colui che adempie all'obbligo estinguendo il debito potrà recuperare, nei confronti degli altri coobbligati, la somma eventualmente a carico di questi ultimi.

La coobbligazione solidale può presentarsi sotto forma di:

- solidarietà paritaria;
- solidarietà dipendente (o responsabilità d'imposta).

Nel primo caso (solidarietà paritaria), il presupposto d'imposta è realizzato congiuntamente da più persone (es.: le parti contraenti ai fini dell'imposta di registro). In tale ipotesi l'imposta verrà ripartita tra i coobbligati in ragione della loro partecipazione al presupposto.

Nel caso, invece, della responsabilità d'imposta, è considerato obbligato un soggetto che non ha realizzato il presupposto d'imposta ma che in ogni caso è collegato al fatto imponible. Egli è coobbligato con il debitore principale (cui si riferisce il presupposto d'imposta) sul quale potrà rivalersi (cd. solidarietà dipendente).

Nel caso della solidarietà dipendente, pertanto, la responsabilità non deriva dall'aver concorso a realizzare il presupposto dell'imposta ma dall'aver posto in essere una fattispecie ulteriore e diversa.

Tra i casi di solidarietà dipendenti citiamo ad es. la responsabilità del notaio che redige l'atto o autentica le firme delle parti contraenti per il pagamento dell'imposta di registro.

7) SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA

La normativa fiscale prevede, accanto ai soggetti passivi obbligati in via principale al pagamento del tributo, altri soggetti tenuti al pagamento dello stesso nonché ad altri adempimenti od obbligazioni.

Costoro intervengono affinché il prelievo si verifichi in modo semplice, nonostante non abbiano un rapporto con la situazione da cui deriva l'obbligazione tributaria.

Tali figure sono il sostituto ed il responsabile d'imposta.

Responsabile d'imposta. È colui che, in base all'art. 64 del D.P.R. 600/73, «in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti e situazioni esclusivamente riferibili a questi».

Il fondamento di tale obbligazione deriva, come per quella principale, direttamente dalla legge.

L'obbligazione del responsabile d'imposta è accessoria per il suo contenuto ed ha per oggetto di solito il pagamento del tributo, talvolta l'adempimento di altri doveri formali. Questa fattispecie è un caso di coobbligazione solidale ex lege. Il responsabile ha ovviamente diritto di rivalsa.

Sostituto d'imposta. La legge tributaria, di solito, sostituisce completamente al soggetto passivo una diversa persona allorché il bene per il quale è dovuto il tributo si trova originariamente nella disponibilità di una persona che è opportuno obbligare nei confronti del fisco.

L'art. 64 del D.P.R. 600/73 definisce sostituto d'imposta colui «che in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti e situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto».



La stessa norma prevede l'obbligo di rivalsa sul sostituto, salva diversa disposizione di legge.

Il sostituto è un soggetto cui è imposto l'obbligo del pagamento del tributo indipendentemente dalla sua relazione con i presupposti del pagamento stesso. Peraltro, egli è debitore di un debito proprio e non meramente responsabile di un debito altrui. Il sostituto, quindi, a seguito del rapporto mediato con la situazione base del tributo, assume un debito tributario in proprio, per cui direttamente a suo carico possono esser comminate sanzioni amministrative ed eventualmente penali in caso di inadempimento.

8) LA SUCCESSIONE NEL DEBITO D'IMPOSTA

Si ha successione nel debito d'imposta quando una persona subentra ad un'altra negli obblighi inerenti ad un rapporto d'imposta. La scomparsa del debitore d'imposta non produce l'estinzione del debito d'imposta sorto prima della scomparsa; anche se non ancora accertato il debito rimane comunque a carico degli eredi del contribuente.

Per determinare i successori della persona scomparsa nel debito d'imposta, si applicano le norme del diritto civile o del diritto pubblico che regolano la successione: essi, comunque, rispondono in solido delle obbligazioni tributarie del loro dante causa. Si ha successione solo se il debito è già sorto e non ancora estinto e i suoi successori, nei confronti del fisco, si trovano in una situazione identica a quella del de cuius.

9) LA RAPPRESENTANZA

Oltre alle ipotesi di rappresentanza necessaria per gli incapaci, esistono altri casi di rappresentanza volontaria.

In primo luogo, gli enti e le società senza sede in Italia devono nominare un rappresentante per i rapporti tributari; in secondo luogo, è ammessa espressamente la rappresentanza volontaria o negoziale sia in fase di dichiarazione che per l'assistenza tecnica davanti agli uffici finanziari.

Di solito, il rappresentante volontario non risponde del pagamento del tributo dovuto dal rappresentato, mentre è obbligato solidalmente per le soprattasse e per le pene pecuniarie.

Rappresentanti ammessi alla trattazione di questioni inerenti al rapporto tributario possono essere:

- coniugi e parenti fino al 4° grado, ai quali può essere conferito mandato senza autentica notarile della firma;
- soggetti iscritti agli albi professionali i quali possono da soli autenticare la firma del mandante;
- le persone già appartenenti alla Amministrazione finanziaria ed aventi particolari requisiti.

10) IL DOMICILIO FISCALE

Agli effetti dell'applicazione delle imposte dirette ogni contribuente ha il domicilio fiscale in un Comune dello Stato.

Infatti, il domicilio fiscale è dato dal Comune nella cui anagrafe i cittadini sono iscritti.

Per i residenti all'estero il domicilio fiscale coincide con il Comune nel quale il reddito si è prodotto o, se il reddito è prodotto in più Comuni, nel Comune in cui è stato prodotto il reddito più elevato.

I cittadini italiani che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché i soggetti considerati residenti ai sensi dell'art. 2, co. 2bis, del D.P.R. 917/86, hanno il domicilio fiscale nel Comune di ultima residenza nello Stato (art. 58, co. 2, D.P.R. 600/73).

Sulla base dell'art. 2, co. 2bis, del D.P.R. 917/86 «sono considerati residenti anche i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe ed emigrati in Stati con un regime fiscale privilegiato».

In base a tale disposizione, pertanto, sono assoggettati a tassazione tutti i redditi ovunque prodotti se il soggetto ha fissato la propria residenza in uno dei cd. «paradisi fiscali».

I soggetti diversi dalle persone fisiche (società ed enti) hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si trova la loro sede legale. Unica deroga a questi principi è data dall'art. 59 del T.U.I.R., il quale prevede per la pubblica amministrazione la possibilità di stabilire il domicilio fiscale là dove il soggetto svolge l'attività prevalente o, per i soggetti diversi dalle persone fisiche, ha la sede amministrativa.

Domicilio digitale. Al fine di facilitare la comunicazione con la pubblica amministrazione, ogni cittadino può indicare un proprio indirizzo di posta elettronica certificata (PEC), inteso come suo domicilio digitale.

In tal caso verrà utilizzato esclusivamente tale canale di comunicazione (art. 4 D.L. 179/2012). Tale indirizzo sarà inserito, inoltre, nell'Anagrafe nazionale della popolazione residente e sarà reso disponibile a tutte le pubbliche amministrazioni.