



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI "M.
FANNO"**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE
IN ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**CONTRIBUENTI DI DIRITTO E DI FATTO
NELLA TASSAZIONE DEI REDDITI E DEI CONSUMI**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDA: URSU GABRIELA

MATRICOLA N. 2062740

ANNO ACCADEMICO 2023 - 2024

INDICE

INTRODUZIONE.....	4
1. I SOGGETTI PASSIVI DEL TRIBUTO E IL RUOLO DELLE AZIENDE NEL SISTEMA DELLA FISCALITA' DI MASSA.....	5
1.1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE: IL PROBLEMA DELLA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA.....	5
1.2. CONTRIBUENTI DI DIRITTO E CONTRIBUENTI DI FATTO	8
1.3. I SOSTITUTI D'IMPOSTA.....	12
1.4. LA DICHIARAZIONE DEI SOSTITUTI D'IMPOSTA	14
1.5. LA RICCHEZZA COME PRESUPPOSTO DELL'APPLICAZIONE DEL TRIBUTO	16
2. LA SPECIFICAZIONE NORMATIVA DEL REDDITO E DEL CONSUMO.....	19
2.1. LA NECESSITÀ DI REGOLE NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO	19
2.2. LE DISPOSIZIONI SOSTANZIALI E LE DISPOSIZIONI PROCEDIMENTALI	21
2.3. DEFINIZIONE NORMATIVA DEGLI INDICATORI DI FORZA ECONOMICA E I PROBLEMI DELLA LORO VISIBILITÀ	22
2.4. LA RICCHEZZA NELLE SUE VARIE FORME E IL LUOGO DI PRODUZIONE. COLLEGAMENTI CON LA MATERIA ECONOMICA E CONSIDERAZIONI SUI PRINCIPI DEL SACRIFICIO E DEL BENEFICIO.....	25
2.5. REDDITI, CONSUMI E PATRIMONIO	28
2.6. L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE.....	29
2.6.1. <i>soggetti passivi d'imposta, presupposto e base imponibile</i>	29
2.6.2. <i>Le varie categorie di reddito che costituiscono base imponibile ai fini IRPEF. L'applicazione delle ritenute</i>	32
2.6.3. <i>La differenza tra consumi e costi e la prova dell'inerenza</i>	38
2.7. L'IVA QUALE IMPOSTA SUI CONSUMI.....	41
2.7.1. <i>Soggetti passivi, presupposto e base imponibile dell'IVA</i>	41
2.7.2. <i>Lo schema di funzionamento dell'IVA</i>	43
2.7.3. <i>La neutralità dell'IVA rispetto alle operazioni business to business</i>	45
2.7.4. <i>Il ruolo della documentazione aziendale nella determinazione dei consumi</i>	47
3. L'ESERCIZIO DELLA RIVALSA MEDIANTE RITENUTA ALLA FONTE	49
3.1. IL COINVOLGIMENTO DELLE AZIENDE NELLA DETERMINAZIONE DELLA RICCHEZZA PROPRIA E SOPRATTUTTO NELLA DETERMINAZIONE DELLA RICCHEZZA ALTRUI	49
3.2. REALTÀ O PERSONALITÀ DEL TRIBUTO	52
3.3. L'IMPORTANZA DELLA DOCUMENTAZIONE AZIENDALE NELLA TASSAZIONE ATTRAVERSO LE AZIENDE	54
3.4. IN PARTICOLARE: LA TASSAZIONE DEL LAVORO DIPENDENTE	56
3.5. LA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE IN ASSENZA DI AZIENDE. GLI IMPRENDITORI PRIVI DI RIGIDITÀ AZIENDALE.....	57
3.6. LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA E LA MANIFESTAZIONE DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA	58
3.7. IL FENOMENO GIURIDICO DELLA TRASLAZIONE DELL'IMPOSTA.....	62

3.8.	IL CONTRIBUENTE DI DIRITTO E DI FATTO E LA SOSTITUZIONE A TITOLO D'ACCONTO ("PSEUDO SOSTITUZIONE") E A TITOLO DEFINITIVO.....	64
3.9.	IL RAPPORTO TRA SOSTITUTO, SOSTITUITO E AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E GLI ADEMPIMENTI DEL SOSTITUTO	66
3.10.	IL SOSTITUTO D'IMPOSTA: SUO RUOLO NEL CONTRASTO ALL'EVASIONE.....	69
	CONCLUSIONI.....	71
	BIBLIOGRAFIA.....	73

INTRODUZIONE

Negli anni '70, l'introduzione dell'IRPEF e dell'IVA ha inciso in modo assai profondo sull'ordinamento tributario coinvolgendo attivamente, sul piano della *compliance*, un vasto numero di contribuenti. Questi cambiamenti hanno assegnando alle aziende un ruolo centrale nella determinazione e nella riscossione delle imposte.

Il passaggio da un sistema fiscale in cui era l'amministrazione finanziaria ad occuparsi dell'acquisizione delle imposte dovute a uno basato sull'autodichiarazione ha trasformato le aziende in sostanziali intermediari tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria, attribuendo ad esse l'obbligo di "tassare" e di garantire, piaccia o non piaccia, il funzionamento del sistema.

In questa prospettiva, la tesi cerca di esaminare la nozione di soggetto passivo dell'imposta, sottolineando la relazione tra un fatto economico e una persona e declinando il tutto sotto forma di reddito, patrimonio e consumo. Si tratta della questione della ricchezza come presupposto dell'applicazione del tributo, sottolineando la necessità di definire regole per determinare chi debba pagare l'imposta, basandosi su quali presupposti e in quale misura. La definizione normativa degli indicatori di forza economica (gli stessi qui sopra richiamati, sotto forma, appunto, di reddito, patrimonio e consumo) può essere complessa. Le regole aiutano a conciliare semplicità e facilità di accertamento. La visibilità del reddito presenta sfide, soprattutto in contesti aziendali dove manca una rigidità aziendale.

La rigidità aziendale è essenziale nel determinarne l'affidabilità; quest'ultima deriva dalla pluripersonalità dell'azienda, quindi in tali strutture ci sono molteplici addetti e di conseguenza molteplici rapporti che intercorrono tra di essi da cui nasce la necessità di informazione e di controllo reciproco.

La tesi si focalizza sulle imposte IRPEF e IVA, analizzando l'evoluzione normativa, le categorie di reddito, la funzione delle ritenute fiscali e la differenza tra consumi e costi. Per l'IVA, ci si soffermerà anche sul funzionamento dell'imposta, sui soggetti passivi, la base imponibile e il carattere di neutralità delle operazioni, sottolineando l'importanza della detrazione d'imposta per garantire la neutralità nelle transazioni commerciali essendo questa un'imposta plurifase sul valore aggiunto, che tassa il consumo in ogni fase della catena.

1. I SOGGETTI PASSIVI DEL TRIBUTO E IL RUOLO DELLE AZIENDE NEL SISTEMA DELLA FISCALITA' DI MASSA

1.1.Considerazioni introduttive: il problema della soggettività tributaria

Il soggetto passivo nel diritto tributario è colui che avendo posto in essere un fatto¹, come presupposto dell'imposizione, è chiamato a adempiere ad un'obbligazione. Il soggetto passivo assume quindi lo status di debitore e come tale deve pagare un tributo².

Da questo fatto deriva il debito del contribuente e il credito dell'ente impositore³, e sempre in relazione al fatto posto in essere, si stabilisce la misura della prestazione dovuta dal contribuente stesso⁴.

Pertanto, soggetto passivo è colui che produce o riceve reddito ai fini dell'IRPEF o dell'IRES.

Ad esempio, sono soggetti passivi gli eredi che rispondono delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del soggetto in caso di accettazione dell'eredità. Sono soggetti passivi coloro che ricevono beni per atto gratuito, nell'ambito dell'imposta sulle donazioni. Sono soggetti passivi coloro che pongono in essere un atto scritto avente rilevanza patrimoniale ai fini dell'imposta di registro (contratto di locazione, preliminare etc...)

¹ L'imposizione al pagamento di un tributo consiste in un'obbligazione pecuniaria che trova origine in un fatto suscettibile di valutazione economica: Sul punto emergono in alcune sentenze argomentazioni circa l'attitudine di determinati fatti a giustificare il prelievo fiscale. Vd. Corte cost., 08 luglio 2022, n. 171; Corte cost., 23 dicembre 2019, n.288; Corte cost., 07 aprile 2017, n.69; Corte. cost., 21 maggio 2001, n.156

² GAFFURI G., *Diritto tributario parte generale e parte speciale*, Cedam, 2016, 5; FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, G. GIAPPICHELLI, 2003, 156 SS.; LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, 1998, 227

³ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*: <<non occorre che il contribuente instauri un rapporto diretto con l'ente pubblico creditore, perché con diffondersi di certi fenomeni della ritenuta alla fonte, secca e d'acconto, il debito del contribuente può nascere ed estinguersi anche in difetto di una relazione giuridica diretta con l'ente pubblico>>, CEDAM, 2007, 124 ss.

⁴ Vi sono casi in cui il presupposto d'imposta è realizzato da più soggetti e ne discende che non sempre chi sopporta il peso economico è colui in capo al quale sorge l'obbligo di pagare il tributo.

Lo schema che si vuole seguire è presupposto-legge e soggetto che ha l'obiettivo di tassare attraverso il prelievo del tributo⁵ una determinata ricchezza che sia essa rappresentata dal reddito, dal patrimonio o dal sostenimento di una spesa per consumi, attribuibile in capo ad un soggetto.

Nell'individuare i soggetti nella cui sfera si può ricondurre ricchezza, il legislatore non è obbligato a far riferimento alle figure dotate della soggettività civilistica, ma è libero di individuare il soggetto come colui che realizza un fatto elevato dalla legge a presupposto del tributo, e pertanto chiamato all'adempimento dell'obbligazione. Quindi il contribuente assume veste giuridica in quanto fatti e situazioni, previsti dalla legge come presupposto tributario, sono a lui riferibili o ascrivibili.

Il legislatore nell'individuare questi soggetti è legittimato ad organizzarsi secondo criteri discrezionali e servirsi di regole, le quali stabiliscono, appunto, chi debba pagare, in virtù di quale presupposto⁶, su quale base imponibile, in quale misura e così via.

Per tale "margine di libertà" che viene attribuita al legislatore, questa può ricondurre ricchezza in capo ad un soggetto indipendentemente da ciò che succede in altri comparti dell'ordinamento giuridico ed indifferentemente dal fatto che questo soggetto sia munito di personalità giuridica o meno.

La chiave di lettura della soggettività passiva⁷ consiste proprio nell'individuare una particolare relazione tra un fatto suscettibile di valutazione economica e una persona⁸.

⁵ GAFFURI G., *Diritto tributario parte generale e parte speciale*: Il tributo è qualificato rispetto alle altre forme d'imposizione presenti nell'ordinamento – dalla natura del presupposto, che è sempre un indice diretto o indiretto di ricchezza (stimabile quindi in termini economici), nonché dal suo adeguamento quantitativo alla consistenza di quell'indice., Cedam, 2016

⁶ BENVENUTO G. et al., *Il presupposto si pone come fonte diretta dell'obbligazione tributaria, ovvero come fatto produttivo di situazioni giuridiche*, in Riv. Sc. Delle Finanze, Giuffrè, 1978, 425

⁷ MARONGIU, sub art. 17 - *Soggetti passivi*, in *Commentario breve alle leggi tributarie - soggetto passivo e soggettività passiva*, Tomo IV, Padova, 2011.

⁸ CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*: Nell'ambito della fattispecie tributaria, diviene segnatamente il presupposto, concepito come «il fatto o la circostanza fattuale nella quale si compendia o per il cui tramite si disvela la situazione ... assunta dal legislatore, nel suo riferimento ad un dato soggetto, quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di costui», in *Rass. Trib.*, 5/2014, pp. 961

Il problema della soggettività passiva può sorgere quando si ha a che fare con organizzazioni che non sono persone fisiche o giuridiche, ma organizzazioni prive di personalità giuridica⁹ seppure su base civilistica dotate di autonomia patrimoniale¹⁰.

Da ciò ne discende che la capacità giuridica tributaria, non per forza deve coincidere con la capacità giuridica così come viene intesa in altri rami del diritto¹¹. Questo in quanto tutte le persone fisiche e collettive con capacità giuridica per il diritto privato, hanno anche capacità giuridica ai sensi del diritto tributario; al contrario però il diritto tributario riconosce soggettività giuridica anche ad associazioni di persone o gruppi di beni che non hanno capacità giuridica di diritto privato¹².

Affinché un'imposta sia applicata ad un determinato fatto economico, non è sufficiente che tale fatto esista; devono esistere regole per determinare chi deve pagare l'imposta, in base a quali presupposti, in quale momento e con quale dichiarazione¹³.

In questa maniera, i fatti economici entrano nella dimensione giuridica e vengono regolati attraverso fonti quali leggi e regolamenti che trattano questo o quel tributo.

⁹ ANTONINI E., *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche - Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. 1963, 381 ss.; GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria*, in Enc. Treccani, 2013; NUSSI, *L'imputazione soggettiva dei redditi*, Padova, 1996, 28 ss.

¹⁰ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, 88

¹¹ R. SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Trattato di Diritto Tributario, Amatucci, Padova, 1994, 274

¹² FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario – La soggettività passiva tributaria*, CEDAM, 2007, 124 ss.

¹³ BEGHIN M., *Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, Cedam, 2020, 117

1.2. Contribuenti di diritto e contribuenti di fatto

Come abbiamo detto nel primo paragrafo il soggetto passivo è colui che pone in essere un fatto da cui si collega la nascita dell'obbligazione tributaria.

Questi soggetti sono tenuti a degli obblighi quali tenere una contabilità, emettere una fattura, emettere uno scontrino, presentare una dichiarazione e versare delle somme da loro dovute.

Tutti questi obblighi necessitano di semplicità per far sì che nel meccanismo di applicazione del tributo il contribuente possa in qualche modo arrangiarsi senza che sia l'Amministrazione finanziaria a dover calcolare e richiedere il tributo ai soggetti stessi.

Di questo aspetto se ne occupa il diritto tributario. Quest'ultimo è funzionale alla tassazione di ricchezze, tenendo conto della capacità contributiva¹⁴ del soggetto chiamato al pagamento e attribuendo importanza all'esigenza di semplicità dello schema di attuazione del tributo¹⁵, di rapidità dei controlli e di agevole determinazione dei carichi tributari riferibili alle varie tipologie di ricchezza.

La necessità di garantire la realizzazione dei rapporti tributari nel modo più efficace possibile ha indotto il legislatore ad affidare a determinati soggetti l'adempimento di obblighi di natura fiscale, con l'obiettivo di semplificare le pretese tributarie e garantire meglio allo Stato le riserve necessarie per far fronte alla spesa pubblica.

Il contribuente è il debitore dell'obbligazione tributaria in quanto soggetto che realizza il fatto economico.

Il soggetto in capo a cui nasce l'obbligazione viene definito contribuente di fatto o soggetto inciso dal tributo perché subisce il peso del tributo anche se non è lui a doverlo versare; al contrario i soggetti obbligati a versare tale tributo all'Erario vengono chiamati soggetti di

¹⁴ GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 228 ss.; FALSITTA G., *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta*, in *Rass. Trib.*, 1986, 123 ss.; SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993; MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, G. GIAPPICHELLI, 2010, 28 ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, 1973, 262 ss.

¹⁵ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario: Dall'individuazione della ricchezza al suo regime giuridico-tributario*, Ipsoa, 1998, 447 ss.

diritto o *de jure* o soggetti percossi dal tributo (lo versano e poi lo recuperano esercitando la rivalsa).

Al fine dell'applicazione del tributo possono esserci fatti economici realizzati da un soggetto¹⁶, mentre il rapporto con l'Amministrazione finanziaria si instaura in capo ad un soggetto diverso¹⁷.

Pertanto, potrebbe accadere che una persona realizza un fatto economico indice di capacità contributiva, e che sia un soggetto diverso ad accollarsi l'onere di pagare l'imposta (classico esempio è il rapporto intercorso tra datore di lavoro e lavoratore).

Prendiamo come esempio il rapporto tra datore di lavoro e lavoratore. Succede che nell'erogazione dei redditi la legge impone al datore di lavoro di trattenere al lavoratore una somma di denaro (nel caso specifico stiamo parlando di contributi) e di versare al fisco l'imposta per conto di quest'ultimo.

Stesso schema o similamente può rinvenirsi nell'applicazione dell'IVA. Il consumatore quando paga un corrispettivo per un bene acquistato o un servizio ricevuto, questo è da considerarsi comprensivo di imposta. Tale imposta non viene versata dal consumatore che compra, ma dal soggetto che ha ceduto i beni o prestatato servizi, che sarà lui il soggetto che instaurerà il rapporto con l'ente impositore.

¹⁶ I soggetti con i quali viene instaurato questo rapporto vengono identificati dall'Amministrazione finanziaria con un codice identificativo indicato con codice fiscale che viene attribuito alle persone fisiche fin dalla nascita, mentre per le persone giuridiche al momento della loro costituzione (atto costitutivo). Nel caso in cui si renda necessaria per lo svolgimento di un'attività commerciale viene richiesta anche l'iscrizione ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto (attribuzione di un numero di Partita Iva) e se si effettuano operazioni di scambio all'interno dell'Unione Europea anche la registrazione al sistema VIES (VAT information exchange system) al fine di applicare il regime del Reverse Charge in ambito UE.

¹⁷ Il consumatore finale compra beni e servizi pagando un prezzo al lordo del tributo e pertanto quasi inconsapevole di versare tale tributo. Inoltre non è lui il soggetto su cui grava l'onere di adempiere a obbligazioni formali o sostanziali come l'emissione della fattura, registrazione delle operazioni e neppure il versamento periodico dell'imposta. Pertanto il soggetto che instaurerà il rapporto con l'Amministrazione finanziaria sarà quest'ultimo (contribuente di diritto) e non invece il consumatore finale che non ha obblighi verso lo Stato (contribuente di fatto)

In entrambi i casi ciò avviene secondo lo schema tramite cui la gran parte della ricchezza transita attraverso le aziende, e di cui parleremo più nel specifico nei paragrafi successivi.

Richiedere la riscossione dei tributi attraverso le aziende comporta un mutamento dei rapporti tra richiedente (contribuente di diritto) e contribuente di fatto¹⁸. Quest'ultimo non paga un tributo in seguito alla richiesta di un pubblico ufficio ma viene indotto al pagamento da un fornitore o soggetto privato, cui l'ordinamento impone di richiedere il tributo.

Nelle ipotesi in cui avvengono tali rapporti la legislazione deve prevedere meccanismi attraverso cui addossare il carico fiscale al soggetto cui si riferisce la capacità contributiva¹⁹ colpita dal tributo.

Se così non fosse il tributo resterebbe a carico del soggetto che non ha realizzato la capacità contributiva e l'imposta sarebbe da ritenersi incostituzionale²⁰.

Questo trasferimento si definisce "traslazione" sul piano economico, e "rivalsa"²¹ sul piano giuridico.

Questo meccanismo è obbligatorio e non rivalersi sulla controparte, ma versare il tributo allo Stato, comporterebbe molta confusione nel rapporto tra contribuente di diritto, di fatto e Fisco²². Anche perché il soggetto che ha l'obbligo di rivalsa non trae vantaggio dalla mancata effettuazione della trattenuta, anzi egli ha interesse nell'effettuarla per non incorrere nella sanzione tributaria prevista per l'eventuale omissione.

¹⁸ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, cit. 455; DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, in *Ed. Sc. Einaudi*, 1953, 141; BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 88; RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano 2012, 1 ss;

¹⁹ GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 69

²⁰ LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, 1998, 244 ss.

²¹ FEDELE A., et al. *Leggi tributarie*, UTET Giuridica, 2014, 1260 ss.; FANTOZZI A., *Guida Fiscale Italiana Imposte dirette*, Torino, 1980, 855

²² LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., 116: non versare la rivalsa significherebbe erogare un reddito superiore, e se versasse lo stesso la ritenuta oltre a subire un danno per la sua tasca, creerebbe un danno per la "tasca" dello Stato. Perché eroga al soggetto un compenso maggiore e versa una ritenuta inferiore rispetto a quanto avrebbe dovuto versare.

Nella tassazione tramite aziende, l'intervento dell'Amministrazione finanziaria è limitata o addirittura nulla in quanto la maggior parte della ricchezza viene individuata dalle aziende stesse attraverso questi moderni esattori.

Questo è sinonimo di grande semplificazione in un sistema dove vi sono un numero elevato di contribuenti. Si pensi al caso del dipendente che percepisce lo stipendio al netto delle ritenute (a titolo d'acconto) operate da parte del datore di lavoro. Se il dipendente non è possessore di altri redditi potrebbe addirittura pensare di non presentare alcuna dichiarazione annuale in quanto è il datore di lavoro che si occupa di tutti gli adempimenti dichiarativi in corso d'anno e del versamento mensile delle ritenute fiscali trattenute al dipendente²³.

Alla stregua pensiamo ad un'azienda con 200 dipendenti, se ipotizzassimo che il datore di lavoro eroghi gli stipendi al lordo delle ritenute fiscali, sarebbero i lavoratori a doversi occupare di presentare la dichiarazione, di determinare l'imponibile, calcolare l'IRPEF e versare il tributo. In questa ipotesi lo Stato si troverebbe a fronteggiare un numero spropositato di dichiarazioni e i lavoratori avrebbero più margine per operare dal punto di vista dell'evasione, ed invece l'Agenzia delle Entrate si ritroverà un unico versamento da parte del datore di lavoro.

Dai due esempi appena forniti è facile comprendere come tale meccanismo possa ritenersi di semplificazione, ancorché un soggetto si sostituisce a tanti altri soggetti nel rapporto con lo Stato, per tassare la ricchezza.

Il fenomeno della traslazione avviene sia nelle imposte dirette commisurate nel reddito del cittadino quindi in una ricchezza già esistente, sia per le imposte indirette un'imposta commisurata ai valori dei beni e al momento in cui la ricchezza viene spesa. Avremo modo nei capitoli successivi di approfondire come funziona tale meccanismo in entrambe le ipotesi

²³ Si può pensare anche al lavoratore che in corso d'anno cambia lavoro e pertanto è obbligato a presentare la dichiarazione annuale per il conguaglio. Ciò può essere evitato se il lavoratore presenta la Certificazione Unica provvisoria rilasciata dal precedente datore di lavoro che contiene informazioni utili in fase di dichiarazione. Tramite questo documento è possibile che il nuovo datore di lavoro effettui il conguaglio delle ritenute in busta paga cosicché il lavoratore possa evitare di presentare la dichiarazione dei redditi in caso di più CU in corso d'anno.

1.3. I sostituti d'imposta

Nel riprendere il paragrafo precedente, possiamo dire che l'attuale scenario di fiscalità di massa ha condotto il legislatore ad addossare a soggetti diversi dal contribuente una serie di adempimenti e obblighi, ciò in una visione di semplificazione in quanto gli uffici di controllo anziché dirigersi verso la massa di singoli individui può effettuare tali controlli su pochi soggetti.

Possiamo definire il contribuente di diritto nella figura del sostituto d'imposta²⁴ che è il soggetto che eroga compensi costituenti redditi per i soggetti che li ricevono (contribuenti di fatto) che vengono definiti sostituiti.

La figura del sostituto viene disciplinata dall'art. 64, comma 1, DPR n. 600/1973 e ed è colui che è "*obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri*".

Il sostituto è da ricercarsi in una fonte legale. Infatti, spetta alla legge, in forza dell'art. 23 Cost., il potere, di delineare i rapporti con gli obblighi di natura tributaria, pertanto sarà la legge a definire se un sostituto dovrà effettuare una trattenuta al momento dell'adempimento dell'obbligazione, restando irrilevante la volontà dei soggetti del rapporto.

Il meccanismo della sostituzione si applica tramite ritenuta: il sostituto trattiene una parte della somma che deve corrispondere al sostituito come ritenuta²⁵, e tale ritenuta verrà versata dal sostituto nell'interesse del sostituito (perché è sulla sua ricchezza che viene applicato il tributo) che adempie al suo obbligo tributario per interposta persona, e da qui nasce la sua titolarità di obblighi e posizioni autonome verso il fisco.

Il sostituto è nel quadro di questo rapporto, solo destinatario di un obbligo di pagamento giustificato da alcun nesso con il presupposto d'imposta, quanto da mere esigenze di

²⁴ Cass. Penale sez. II, 10/12/1983, Imposte in Genere, Soggetti Passivi: La figura del sostituto d'imposta si ha quando il legislatore, in relazione ad un dato presupposto di fatto del tributo, eccezionalmente stabilisce che l'obbligo di pagare il tributo medesimo nasca da un altro fatto che precede e condiziona il primo, e ciò a vantaggio dell'amministrazione finanziaria la quale può così accertare e colpire la manifestazione di capacità contributiva alle sue origini.

²⁵ PARLATO A., *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in Tratt. Di Dir. Trib. Diretto, Amatucci, Padova, 1994, 404 ss.

carattere pubblicistico di semplificazione²⁶ e razionalizzazione della dinamica di attuazione del prelievo (definita dalla dottrina impostazione economico-sostanziale).²⁷

Esempi di sostituzione tributaria ne troviamo sia nell'applicazione di imposte dirette come l'IRPEF, che in materia di imposte indirette come l'IVA dove però si è soliti parlare di rivalsa²⁸, e del quale meccanismo specificheremo nei paragrafi successivi.

In entrambe le ipotesi vi è un obbligo di rivalsa e non facoltativo in quanto il sostituto che versa somme per conto del sostituito non deve rimanere lui stesso percosso dal tributo ma deve rivalersi nei confronti del sostituito proprio per la ratio sottostante all'art. 53 Cost. in base al quale tutti devono concorrere alla spesa pubblica ma in base alla propria capacità contributiva e non in base alla capacità contributiva di altri.

Difatti il sostituto non potrà mai essere definito come il soggetto passivo se tale termine è riferito alla realizzazione della capacità contributiva, in quanto questa rientrerà nella sfera del sostituito. Va considerato invece soggetto passivo se si intende il soggetto in capo al quale gravano gli obblighi nei confronti dell'amministrazione finanziaria²⁹.

Gli obblighi gravanti in capo al sostituto sono calcolare la ritenuta fiscale, effettuare la ritenuta in acconto, versare la predetta ritenuta all'erario, presentare la dichiarazione dei sostituti d'imposta e rilasciare al sostituito un'apposita certificazione che attesti l'ammontare delle ritenute fiscali operate.

Per svolgere questa serie di operazioni la legge non può attribuire la figura di sostituto a chiunque ma occorrono determinate caratteristiche organizzative, quindi soggetti provvisti di una struttura amministrativa affidabile idonea a riscuotere il tributo.

Oltre alla struttura il soggetto a cui viene dato il "ruolo" di sostituto è una figura che di norma effettua operazioni economiche connotate da elevato valore aggiunto³⁰.

Si consideri un avvocato che svolge consulenze per i propri clienti e riceve compensi annuali per euro 150.000 e si pensi ad una ditta individuale di autotrasporto per c/terzi che abbia eseguito trasporti durante l'anno per un totale di euro 150.000. Si consideri ora che

²⁶ MORONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria – Profili storici e giuridici*, cit., 178

²⁷ RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Milano 2012, pag. 1 s.; FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, UTET, Torino, 1968

²⁸ Il soggetto che emette fattura al cliente, riceve da parte di quest'ultimo la somma al lordo dell'Iva che poi il l'imprenditore o professionista verserà allo Stato. Questi agiscono in rivalsa per l'applicazione dell'Iva che poi si porteranno in detrazione per versare l'Iva dovuta.

²⁹ FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1991, 249 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Torino, 1997

³⁰ BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit.

l'avvocato ha sostenuto costi quali il canone dell'ufficio, luce, cancelleria, manuali, costo di banche dati etc. per un totale di euro 30.000. L'autotrasportatore, a sua volta, avrà sostenuto anch'esso il canone per il parcheggio degli automezzi di euro 30.000. Ma l'autotrasportatore oltre a queste spese dovrà sostenere il costo del gasolio degli automezzi, le assicurazioni, la manutenzione ordinaria e straordinaria degli automezzi per un ammontare di euro 80.000 annui.

Facendo un calcolo l'avvocato a fine anno si ritroverà con euro 120.000 ($150.000 - 30.000$) di reddito, mentre l'autotrasportatore con lo stesso volume d'affari si ritrova con euro 40.000 ($150.000 - 30.000 - 80.000$) di reddito, quindi di gran lunga inferiore rispetto all'avvocato.

Questi due redditi hanno diversa entità e pertanto verranno tassati l'avvocato con una ritenuta a titolo d'acconto del 20% che non esaurisce il carico fiscale. Pertanto in relazione ad un imposta IRPEF pari a euro 44.500 (aliquota media 37,08% superiore alla ritenuta del 20%) l'avvocato dovrà versare la differenza a saldo.

Mentre l'autotrasportatore con un reddito di euro 40.000 dovrà versare con un'aliquota media pari a 27,25% IRPEF per euro 10.900.

E' di facile intuizione che nel caso dell'avvocato c'è una forte redditività, dato che i costi sostenuti durante l'anno incidono relativamente poco sui compensi percepiti.

Effettuare una ritenuta a titolo di acconto in corso d'anno all'autotrasportatore in alcuni casi significherebbe che quest'ultimo potrebbe ritrovarsi a credito di Irpef.

Ecco spiegato il motivo per il quale il legislatore prevede la ritenuta per determinate categorie di soggetti (che svolgono operazioni ad alta redditività) piuttosto che per gli altri.

1.4.La dichiarazione dei sostituti d'imposta

Il sostituto d'imposta è in grado di operare una ritenuta in quanto è esso stesso ad erogare quei determinati compensi, retribuzioni, interessi e così via.

Il sostituto d'imposta deve redigere un sistema di scritture contabili e certificare le ritenute fiscali alla fonte operate all'atto del pagamento dei corrispettivi ai singoli percettori.

Vi sono degli adempimenti posti in capo a codesti soggetti, sia contabili che amministrativi.

Innanzitutto il sostituto d'imposta deve registrare contabilmente le varie posizioni a debito tenendo memoria dei rapporti intercorsi con i relativi sostituiti.

Una volta effettuata la ritenuta, il sostituto deve versarla tramite modello F24.

Il sostituto ha l'obbligo di redigere apposita certificazione che attesti le ritenute fiscali effettuate tramite il Modello CU o Certificazione Unica che deve trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate. Il sostituto d'imposta come già detto al capitolo precedente versa per conto del sostituito ed ha l'obbligo di rivalsa. Tramite la presentazione di questa certificazione si ha la prova dell'avvenuta detrazione della ritenuta fiscale, ma ciò non vuol dire che fa sorgere di per sé il diritto a detrarre l'importo della ritenuta subito dall'ammontare complessivo ma ha carattere puramente formale. Infatti, anche in assenza del suddetto certificato, il sostituito che ha sostenuto la ritenuta può comunque rivendicarla in sede di determinazione dell'imposta dovuta sull'importo residuo.

Per dimostrare di aver sostenuto la ritenuta, il sostituito può utilizzare qualsiasi mezzo di prova che sia una fattura dove si evince che la ritenuta è stata detratta, ma può avvalersi anche di documenti bancari che dimostrino che l'importo versato risulta al netto indicato nella fattura di cui sopra. Ad esempio, l'agente può presentare all'ufficio che esegue la verifica una richiesta che dimostri che la ritenuta è stata detratta dall'importo pagato. L'agente può presentare documenti bancari che dimostrino che l'importo trasferito sul conto corrente corrisponde all'importo netto indicato nella fattura di cui sopra.

Ulteriore adempimento in capo al sostituto è la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (Mod. 770), in cui devono essere indicati i compensi corrisposti nell'anno precedente seguendo il principio di cassa. Tale dichiarazione costituisce un riepilogo dei versamenti effettuati.

1.5. La ricchezza come presupposto dell'applicazione del tributo

Il diritto tributario presenta numerosi punti di contatto con l'economia e il prelievo del tributo rappresenta ad oggi la modalità più diffusa per finanziare la spesa pubblica e metterla a carico della collettività in proporzione alle varie forme di ricchezza che in essa si manifestano. In tal senso la ricchezza non va percepita come benessere ma piuttosto ricondotta ad un evento economico attraverso redditi prodotti (costi e ricavi), consumi, valore aggiunto e patrimonio, i quali verranno tassati con il prelievo del tributo.

Va chiarita la differenza tra entrate e spese pubbliche generali e i tributi che rappresentano una parte delle entrate ma non rispondono alla domanda individualmente attiva perché non è il corrispettivo di un beneficio speciale, che il contribuente o il gruppo riceve, ma piuttosto da ricercare nella realizzazione di un fatto economico ascrivibile al soggetto passivo ed assunto dalla stessa legge quale presupposto per la tassazione.

La maggior parte del reddito da tassare viene prodotto dalle aziende di “produzione³¹” cioè in attività economiche organizzate con strutture amministrative-contabili “rigide” e si manifesta tramite la corresponsione di salari, profitti, remunerazioni e compensi (tutte operazioni che vengono registrate e conservate).

Si può affermare la stessa cosa se si pensa ad aziende di erogazione³² (di solito erogano servizi) quali ad esempio aziende sanitarie e scolastiche che anch'esse sono investite di una pluripersonalità e dovendo pagare i propri dipendenti che siano essi operatori socio-sanitari o professori, utilizzano strutture amministrative organizzate ed in grado di operare ritenute ai propri dipendenti.

³¹ BEGHIN M., *Manuale di contabilità aziendale per i tributaristi e giuristi d'impresa*, CEDAM, Milano, 2023, 4 ss.; LUPI R., *Compendio di scienze delle finanze*, 2019, 88; LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, Ipsoa, 1998, 117 ss.

³² BEGHIN M., *Diritto tributario: per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, CEDAM, Milano, 2020, 130

Pertanto, considerando le aziende di produzione e quelle di erogazione (come appena descritte) si può affermare che in un sistema di fiscalità di massa, dove ci sono migliaia di contribuenti, la semplificazione passa attraverso l'esternalizzazione della funzione fiscale di tali aziende.

Non è sempre facile determinare la ricchezza da tassare e questo in quanto ciò che costituisce reddito, può essere percepito differentemente ai fini economici e giuridici con conseguenza che possono presentarsi differenze tra la ricchezza realmente esistente, la ricchezza visibile e la ricchezza tassabile^{33, 34}.

Pertanto, non esiste una sovrapposizione automatica tra la ricchezza che può essere valutata concretamente e la ricchezza che è imponibile ai sensi della legge fiscale.

Vi possono essere situazioni soggettive collegate al singolo individuo dalle quali può essere “dedotta” la ricchezza.

Basti pensare ad un soggetto che possiede imbarcazioni, automobili e immobili o ad un soggetto che frequenta determinate località turistiche lussuose.

Nel primo caso la ricchezza viene rilevata in quanto i beni sono oggetto di iscrizione in pubblici registri al quale si fanno risalire i soggetti intestatari dei beni stessi; mentre nel secondo caso, la ricchezza viene “dedotta” poiché si può ben supporre che una persona che trascorre le vacanze a Porto Cervo in Sardegna di certo non si può considerare povera.

Quello che voglio dire è che seppur questi soggetti presentassero dichiarazioni fiscali “ingannevoli” e quindi non veritiere, sarebbe alquanto facile dedurre la ricchezza in considerazione dell'impiego della stessa.

Vedendola in buona fede si lascia comunque il beneficio del dubbio nel considerare che questa possa essere una ricchezza accumulata nel tempo (i genitori mi hanno lasciato la casa, il papà mi ha regalato la macchina, la casa in Sardegna mi è stata lasciata in eredità e così via). Ciò significa che un soggetto con un elevato tenore di vita e la capacità di pagare

³³ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, 5

³⁴ La dichiarazione tributaria espone solamente “alcune ricchezze” aventi, per esempio, natura reddituale e patrimoniale. Ci sono alcune ricchezze (sia di carattere reddituale, sia di carattere patrimoniale) per le quali non esistono obblighi dichiarativi. Pertanto, il soggetto ne può comodamente disporre, anche se esse non si possono vedere attraverso la dichiarazione.

non deve necessariamente essere sinonimo di soggetto titolare di eventi che producono ricchezza, come le attività produttive. Nessuno sfugge alla tassazione difatti a diverse ricchezze vanno collegati specifici tributi³⁵.

È chiaro che l'Amministrazione Finanziaria tassa il tenore di vita che riesce a vedere e/o provare, non quello che rimane nascosto³⁶.

Oltre ai sospetti generati dai meccanismi di ricchezza palese e ricchezza nascosta vi possono essere diversi regimi giuridici operanti nel trattamento della stessa ricchezza palese. Ciò perché vi sono numerose correlazioni che si vanno a creare tra soggetti diversi, regimi tributari diversi, periodi d'imposta diversi che possono portare ad arricchimenti o impoverimenti ad un medesimo flusso di ricchezza³⁷.

Talvolta però vi possono essere collegamenti tra ricchezza palese e ricchezza nascosta, laddove ad esempio la ricchezza venga spostata da strutture amministrative dove interagiscono tanti soggetti e tanti rapporti giuridici come le grandi società, a strutture con una più elevata flessibilità gestionale che facilita l'occultamento dei ricavi, come nel caso delle piccole imprese e ditte individuali³⁸.

Il diritto tributario è funzionale alla tassazione di ricchezze, tenendo conto della capacità contributiva³⁹ (contenuta nell'art. 53 Cost.) del soggetto chiamato al pagamento e

³⁵ Come per esempio l'IMU sulla seconda casa

³⁶ Si è in grado quindi di cogliere che non sempre è facile ricondurre una ricchezza in capo ad un soggetto, anche in ragion del fatto che esistono innumerevoli situazioni nelle quali le ricchezze sono intestate a soggetti diversi quali ad esempio prestanome, teste di paglia o di legno, i quali ostacolano l'emersione della reale situazione economica.

Oppure vengono poste in essere situazioni in cui il contribuente cerca di nascondere il proprio reddito, come in tema della simulazione, dove si vuole rappresentare all'esterno un fatto economico difforme rispetto a quello che si è realizzato concretamente.

³⁷ Si pensi ad esempio a soggetti con la medesima quantità di reddito che possono presentare due situazioni differenti, ad esempio, attribuendo rilevanza a determinate spese (mediche, abitative etc.) o situazioni familiari.

³⁸ L'evasione consiste proprio nel nascondere al fisco fatti economici che per la materia tributaria risulterebbero rilevanti. Per nascondere infatti è necessario non dichiarare o dichiarare omettendo. Questo vale sia per le persone fisiche che per le persone giuridiche.

³⁹GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 228 ss.

attribuendo importanza all'esigenza di semplicità dello schema di attuazione del tributo⁴⁰, di rapidità dei controlli e di agevole determinazione dei carichi tributari riferibili alle varie tipologie di ricchezza.

In conclusione, il giurista è tenuto a filtrare le situazioni fiscalmente rilevanti attraverso le discipline tributarie, le quali, a loro volta, soggiacciono ai principi e ai valori che costituiscono il nucleo fondamentale della materia tributaria.

2. LA SPECIFICAZIONE NORMATIVA DEL REDDITO E DEL CONSUMO

2.1. La necessità di regole nell'ordinamento tributario

Il diritto tributario è incentrato sul principio enunciato nella nostra costituzione all'art. 23, in base al quale <<*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*>>.

Il principio di tale articolo è diretto a tutela della libertà e del patrimonio personale a fronte del potere di imporre prestazioni personali e patrimoniali promananti dall'organo legislativo.

Per far sì che venga rispettato questo principio⁴¹ è necessario che le scelte di politica tributaria siano il prodotto di organi rappresentativi della intera collettività, rappresentato nel nostro sistema dall'attività parlamentare che assicura la rappresentanza dei cittadini nel loro complesso e quindi anche delle minoranze.

Tale principio non ha natura assoluta ma relativa nel senso che nella legge ordinaria devono essere chiaramente circoscritti i seguenti elementi necessari: il presupposto del tributo ossia i fatti e le circostanze al cui verificarsi il tributo è dovuto; i soggetti ai quali il fatto e/o la circostanza di cui sopra, è riconducibile; i principali criteri per la determinazione della base imponibile; l'aliquota applicabile. Ma sono suscettibili di integrazione mediante fonti secondarie la determinazione della base imponibile e l'aliquota del tributo (vedi

⁴⁰LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*: Dall'individuazione della ricchezza al suo regime giuridico-tributario, Ipsoa, 1998, 447 ss.

⁴¹FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 60

provvedimenti regionali e/o comunali come per esempio le addizionali IRPEF regionali e comunali).

Difatti nell'art. 23 Cost. il riferimento alla legge è da rinvenirsi anche a decreti legge e decreti legislativi. Questi sono anch'essi atti aventi forza di legge i quali si differenziano per la loro diversa modalità di emanazione, che però prevede in entrambi i casi l'intervento parlamentare, pertanto in ragione di quanto detto a inizio paragrafo, idonei a promulgare in materia tributaria⁴².

Si affiancano a questi atti aventi forza di legge anche i regolamenti, necessari per dare chiarezza su aspetti tecnici alla legge istitutiva di un tributo. Si potrebbe sostenere che essi hanno una funzione integrativa.

Il regolamento è subordinato rispetto alla legge ed in virtù dell'art. 4 delle disposizioni sulla legge in generale *questa è sovraordinata ad ogni tipo di regolamento, che non può disporre in contrasto con essa*, sennò disapplicato.

Quindi la costituzione demanda all'esecutivo la regolamentazione di problemi o meglio aspetti specifici, che siano però già regolamentati da una fonte primaria ovvero dalla legge stessa.

Questa legge produce regole o norme (nel caso specifico parliamo di norme tributarie) le quali impongono a taluni soggetti di comportarsi in un determinato modo (potestà normativa tributaria)⁴³.

Non sarà compito del legislatore applicare tali regole ma sarà compito delle istituzioni tributarie darne atto (potestà amministrativa tributaria) utilizzando tali norme come elemento normativo che consentirà di dire "è la legge a stabilirlo".

Le istituzioni tributarie sono i vari organi che svolgono funzioni relative ad accertamenti e controlli fiscali e alla gestione dei tributi. Queste si occupano quindi del prelievo del tributo sulla ricchezza dei contribuenti in ragione di quanto stabilito dal sistema tributario.

A queste istituzioni tributarie si aggiungono le figure di ausilio che si pongono tra Amministrazione finanziaria e contribuenti come studi professionali dei consulenti del lavoro e commercialisti, sindacalisti, e anche i sostituti d'imposta.

⁴² LUPI R., *Diritto tributario*, cit., 6 ss

⁴³ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 55

2.2. Le disposizioni sostanziali e le disposizioni procedurali

Nel diritto tributario esiste una distinzione tra disposizioni tributarie sostanziali e disposizioni tributarie procedurali.

Le disposizioni tributarie sostanziali servono per definire il criterio di riparto in base al quale si configurerà la fattispecie impositiva. Ci indica pertanto chi dovrà pagare, in ragione di quale presupposto e su quale base imponibile.

Queste disposizioni servono per definire quali sono i fatti economici al verificarsi dei quali nasce l'obbligazione di pagare un tributo.

Le disposizioni tributarie procedurali invece, diranno come deve essere applicato quel determinato tributo.

Il diritto tributario è una materia giuridica incentrata su dei presupposti e questi presupposti sono astrazioni economiche⁴⁴ quali redditi, patrimoni e consumi⁴⁵. Questi ultimi a loro volta vengono determinati tramite una serie di documentazioni. La funzione impositiva ruota attorno a tali nozioni, e nella determinazione degli imponibili i redditi e i consumi (cfr. *infra*, cap. II, par. 2.3.) sono le principali nozioni su cui ci soffermeremo.

Il diritto tributario è una materia giuridica e non può servirsi solo di tali concetti ma dovrà porre attenzione anche alla realtà.

Difatti come abbiamo già specificato, questa funzione del diritto tributario di tassare la ricchezza non qualifica quest'ultimo come materia economica perché il legislatore nell'ambito della materia tributaria resta libero di organizzarsi secondo criteri discrezionali e decidere chi debba pagare, in virtù di quale presupposto, su quale base imponibile e attraverso quale tipologia di dichiarazione fiscale⁴⁶.

Pertanto, innegabile è che il diritto tributario rileva sempre sul piano giuridico indifferentemente se a questo sono serventi altre materie come le operazioni economiche

⁴⁴ LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS Editore, Roma, 2022, 36

⁴⁵ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 18

⁴⁶ Il principio di legalità in materia tributaria è garantito dall'art. 23 Cost., secondo cui: «Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»

aziendali (cfr. quanto esposto *retro*, cap. I, par. 1.4.) o altre materie (diritto commerciale, diritto privato) utili al fine di determinarne la ricchezza.

2.3. Definizione normativa degli indicatori di forza economica e i problemi della loro visibilità

Se si vogliono tassare il reddito, il patrimonio e il consumo bisogna identificare le regole in base alle quali quelle situazioni che sono pre-normative, acquistano integrità giuridica⁴⁷. La questione, quindi, è come si considera il reddito dal punto di vista giuridico⁴⁸. Come si determina l'esistenza di un patrimonio? Come viene intercettato il consumo? E quali effetti produce in termini quantitativi?

Questa attività di definizione normativa degli indicatori di forza economica può essere talvolta difficile, in quanto vi sono ricchezze più difficilmente individuabili e più difficilmente determinabili per la difficoltà di una loro affidabile determinazione.

Possiamo rilevare talune difficoltà in considerazioni di alcuni beni posseduti dai contribuenti di cui è difficile rilevarne l'ammontare esatto; pertanto, di conseguenza definirne la base imponibile a tassazione, oppure può risultare difficile identificare i beni che concorrono o meno a formare tale base imponibile.

L'applicazione di regole (norme) aiuta in questa determinazione per conciliare la combinazione tra semplicità e facilità di accertamento.

Questo avviene ad esempio in contesti in cui l'attività di determinazione dell'imponibile fiscale è molto complessa come, per esempio, dare rilevanza a costi sostenuti per esigenze personali. Oppure quantificare il valore di taluni beni. Il legislatore ha emanato norme per semplificare questa attività di determinazione dell'imponibile fiscale. Per esempio ha negato la deducibilità fiscale a costi presumibilmente sostenuti per esigenze personali.

⁴⁷ BEGHIN M., *Diritto tributario*, cit., 60

⁴⁸ BERLIRI L.V., *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1939, I, 13 ss.

Oppure ha determinato criteri di determinazione quale ad esempio la tassazione catastale degli immobili giustificata per esigenze agevolative.

Difatti gli immobili sono facilmente individuabili in quanto soggetti all'obbligo di iscrizione al catasto che è un Pubblico Registro accessibile a tutti, e grazie alla tassazione catastale anche facilmente determinabili nella loro base imponibile.

Per calcolare il valore catastale ovvero il valore fiscale di un immobile (base imponibile) utilizzato per calcolarne le imposte, viene utilizzata la rendita catastale⁴⁹. Non si possono considerare dati al centesimo però grazie a questi si può definire un valore approssimativo su cui applicare l'imposta. Questo permette un'enorme semplificazione⁵⁰ nel tassare gli immobili e le varie imposte derivanti dal possesso dello stesso. In mancanza di essa non sarebbe possibile avere un'idea di quanto sia ricco il contribuente; quindi, non si potrebbe determinarne la ricchezza in capo al soggetto stesso.

Non è solo un problema dei diversi beni posseduti e della quantificazione in termini di valore ma vi è anche un problema di visibilità del reddito.

Si pensi all'azienda che deve tassare il reddito; non sempre è in grado di determinare il reddito perché trattandosi di un elemento differenziale (ricavi – costi) potrei non avere visibilità di alcune sue componenti, in particolare di quelle negative.

Per esempio, il reddito del carrozziere imprenditore ha visibilità diversa rispetto al reddito percepito da un dipendente, e soprattutto questi si differenziano per il meccanismo di tassazione.

Il carrozziere imprenditore determina il proprio reddito e calcola le imposte che dovrà pagare. Mentre al dipendente l'imposta (IRPEF) verrà riscossa dal datore di lavoro il quale (in quanto sostituto d'imposta) trattiene l'IRPEF direttamente in busta paga, così come addizionali regionali e comunali.

⁴⁹ La rendita catastale è calcolata in base a due parametri: la consistenza dell'immobile e le tariffe di estimo elaborate dall'Agenzia del Territorio

⁵⁰ BEGHIN M., *Gli immobili nell'impresa e le imposte dirette*, in *Rass. Trib.*, 2010, 1013

Se io devo tassare il reddito un dipendente lo posso fare tant'è che sono anche in grado di fargli una ritenuta fiscale che si avvicina al suo carico fiscale perché le detrazioni del dipendente le conosco a meno che non ci siano situazioni particolari. Quindi le remunerazioni del lavoro dipendente corrispondono grosso modo al reddito del dipendente e sono in grado di calcolarlo perché ho degli agganci contabili validi a tal fine.

Per questa ragione il dipendente può essere tassato a priori, ancor prima di ricevere lo stipendio, e tutto ciò viene contabilizzato e inserito in bilancio; pertanto, non possono essere nascosti i redditi del dipendente o meglio, fino a quando non si parli di “lavoro in nero” detto anche “lavoro sommerso”.

E' anche un discorso di agevolazione che pone l'organo impositore nella condizione di conoscere l'ammontare del reddito erogato e percepito dal dipendente e il datore di lavoro che effettua il pagamento dell'imposta per conto altrui di esercitare la rivalsa sul dipendente⁵¹.

Discorso diverso è per il carrozziere imprenditore che è sicuramente più agevolato nel nascondere dei ricavi e di conseguenza sarà indotto a nascondere anche dei costi.

Ciò spiega anche il motivo per il quale non c'è la ritenuta nei redditi d'impresa⁵².

Siccome nei redditi d'impresa ci sono i costi a carico dell'imprenditore, è chiaro che il pagatore (cliente del carrozziere) conosce il provento ma non può conoscere i relativi costi dell'erogatore del servizio (carrozziere) e quindi non è in grado di tassare il reddito. Nel caso in cui si tassassero i proventi dell'imprenditore che sostiene anche dei costi aziendali, si andrebbe incontro al rischio di sovrattassare il reddito prodotto dall'imprenditore stesso. Per questo motivo la scelta che è stata fatta da un punto di vista delle ritenute è di non applicare ritenute alla fonte sui redditi d'impresa a discapito degli imprenditori che sostengono appunto dei costi aziendali di cui non si è a conoscenza.

Diversamente nel caso di reddito d'impresa prodotto dal contribuente agente e rappresentante, la legge tributaria prevede l'obbligo di operare la ritenuta d'acconto sulla provvigione. Poiché l'agente rappresentante per sua natura non sostiene oneri di acquisto importanti per la gestione della propria attività, il legislatore tributario ha ritenuto utile

⁵¹ MAFFEZONI F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, A. Giuffrè Editore, Milano, 1969, 95

⁵² L'unico caso in cui vi è ritenuta è per gli agenti del commercio che vengono qualificati più vicino alla figura del professionista che dell'imprenditore

applicarli la ritenuta d'acconto in quanto è considerato più vicino alla figura del professionista e non dell'imprenditore. L'unica differenza tra le due figure è che l'agente rappresentante produce reddito d'impresa (criterio di competenza), mentre il professionista produce reddito lavoro autonomo (criterio di cassa).

E' proprio una questione di visibilità cioè determinabilità del reddito. Io non posso farlo perché conosco solo alcuni componenti reddituali ma non la maggior parte di essi.

2.4. La ricchezza nelle sue varie forme e il luogo di produzione. Collegamenti con la materia economica e considerazioni sui principi del sacrificio e del beneficio.

La maggior parte dei redditi derivano da attività economiche e i luoghi in cui si produce la maggior parte della ricchezza sono le aziende, e sono queste i soggetti più idonei a determinare gli imponibili⁵³ con l'ausilio delle scritture contabili e altri documenti conservati dagli uffici contabili.

Ed è proprio grazie a questi che la maggior parte dei tributi gravanti i redditi e i consumi, non vengono riscossi direttamente con l'intervento dell'Amministrazione finanziaria ma tale funzione va riportata principalmente al ruolo della tassazione attraverso le aziende⁵⁴ (le aziende si comportano come soggetti erogatori di redditi e come collettori di consumi).

Il legislatore ha attuato dei meccanismi impositivi in cui le aziende tramite la documentazione prodotta ai fini gestionali risulta essere protagonista della determinazione dei presupposti economici d'imposta.

Viene così affidato alle aziende il compito di imposizione tributaria attraverso strumenti quali ad esempio la rivalsa⁵⁵ (cfr. *infra*, cap. III) al fine di potersi da un lato facilitare la

⁵³ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario : la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., 449

⁵⁴ Difatti il compito della determinazione degli imponibili viene esternalizzata sui privati, sostituti d'imposta, soggetti IVA, banche a cui viene affidato in un primo momento il ruolo di esattori.

⁵⁵ A titolo anticipativo in quanto ne parleremo meglio nei paragrafi successivi, l'obbligo della rivalsa esiste in quanto un soggetto (sostituto) deve versare l'imposta per conto di un altro soggetto

riscossione dei tributi di molteplici contribuenti e dall'altro (per quanto possibile) risolvere il problema della ricchezza occulta mediante il controllo incrociato fra sostituto e sostituito.

Come abbiamo precedentemente detto i luoghi in cui si produce la maggior parte della ricchezza del paese sono le aziende⁵⁶ e la ricchezza prodotta in queste strutture organizzate non è qualcosa di statico, ma che si produce e riproduce con una serie di operazioni realizzate. Si tratta della differenza tra due livelli di patrimonio in un dato intervallo definito di tempo⁵⁷.

La determinazione di tale ricchezza è pur sempre un'operazione che richiede una certa attenzione in quanto questa interessa quale indice di attitudine alla contribuzione; pertanto, ne rileva la capacità economica soggettiva di pagare le imposte.

Nel nostro sistema fiscale, i principali fatti economici o meglio come precedentemente detto presupposti a cui si riferiscono le imposte sono il consumo, il reddito e il patrimonio. Il nostro sistema fiscale prevede infatti imposte sui consumi (IVA), sul reddito (IRPEF e IRES) e sul patrimonio (IMU, tassa automobilistica locale, imposta di bollo sugli estratti conto, ecc.)

Il riferimento alla "capacità contributiva" richiama la condizione di idoneità del soggetto ad effettuare il pagamento.

Tale idoneità si riferisce al momento in cui la ricchezza è presente nella sfera giuridica del contribuente, al momento in cui la ricchezza è prodotta e al momento in cui la ricchezza è trasferita o utilizzata.

Possiamo ricondurre a quest'ultima affermazione di stampo tributaristico il collegamento con la materia economica, dato che si tratta di concetti noti a tutti seppur privi di una conoscenza giuridica⁵⁸.

D'altronde se si guardano i tre concetti elaborati dagli economisti sul reddito abbiamo un'ulteriore prova del contatto giuridico con situazioni apprezzabili sul piano economico.

(sostituito), in quanto è sulla ricchezza di quest'ultimo che grava tale tributo; pertanto, non deve esserci il rischio che di tale tributo rimanga gravato il sostituto.

⁵⁶ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario: la tassazione attraverso le aziende*, cit. 449

⁵⁷ MORONGIU G., *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018, pag. 196

⁵⁸ BEGHIN M., *Diritto delle Imposte*, Cedam WKI, Milano, 2023, 52

Seppur bisogna precisare che tali concetti realizzati sono peculiari in un'ottica tributaristica in quanto utili ad offrire un ausilio ad intercettare le disposizioni ma non sufficienti a darne una chiara configurazione all'interno delle varie tipologie reddituali per poterne poi definire l'imposta gravante.

Gli economisti hanno elaborato tre concetti essenziali del reddito: reddito come prodotto netto, il reddito come entrata netta e il reddito come consumo.

Il reddito come prodotto netto scaturisce da ricchezza derivante da un'attività produttiva, pertanto, il presupposto economico del reddito consiste nella differenza tra ricavi e costi. Da un punto di vista normativo è una questione di visibilità o determinabilità (cfr. *infra*, cap. II par. 2.3).

La seconda è quella di reddito in entrata; questa nasce dall'esigenza di comprendere in tale definizione non soltanto i frutti scaturiti da una volontà preordinata del soggetto ma ha una connotazione più ampia in quanto comprende accrescimenti occasionali, fortuiti, imprevisti (non viene pertanto rilevata la capacità produttiva⁵⁹). In pratica il reddito in entrata è l'incremento verificatosi nel patrimonio di un soggetto tra due momenti temporali dati.

Infine, vi è la nozione di reddito come consumo, o meglio la spesa quale parte del reddito prodotto destinata al consumo. In questo caso il reddito è visibile in occasione del suo impiego e non in occasione della sua produzione come per il reddito come prodotto netto. Sul piano normativo tale procedimento di definizione del reddito viene valorizzato attraverso l'accertamento sintetico.

Per chi giustifica il tributo sulla base del principio del beneficio, l'unico reddito da prendere in considerazione dovrebbe essere il reddito prodotto dall'individuo in quanto è questo che viene realizzato e viene poi utilizzato per consumare i servizi pubblici.

Per chi invece ragioni nell'ottica del principio del sacrificio la giustificazione della limitazione della tassazione del reddito prodotto è meno evidente. In base a tale principio vengono rimosse le imposte in base ai presupposti economici quali redditi, patrimonio e consumo. Questo in quanto il principio del beneficio può essere chiamato anche della capacità contributiva per indicare che consuma chi ne ha le possibilità economiche⁶⁰.

⁵⁹ TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I. *Parte generale*, Utet Giuridica, 2020, p. 63 ss.

⁶⁰ LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS editore, Roma, 2022, 19

2.5.Redditi, consumi e patrimonio

Come abbiamo già più volte ripetuto la capacità economica soggettiva di pagare e quindi l' idoneità alla contribuzione viene misurata attraverso indicatori di forza economica o meglio presupposti quali: i redditi, i consumi e il patrimonio.

Il reddito può essere definito come il frutto del patrimonio; quindi, il patrimonio è una nozione statica che attraverso lo svolgimento di attività economiche, attraverso la realizzazione di atti e fatti⁶¹ produce un reddito che va a sua volta a diventare altro patrimonio. Quindi il reddito realizzato oggi è un *quid novi* che si aggiunge al patrimonio che già si possedeva e si è accumulato in un determinato lasso temporale⁶². E' come se potessi fotografarlo il patrimonio in un determinato istante nella vita del contribuente senza prendere come riferimento un lasso di tempo così come per il reddito.

Questa è la caratteristica principale che differenzia il patrimonio dal reddito; quest'ultimo infatti viene definito dinamico in quanto viene valutato in relazione ad un unità di tempo che possa essere il mese, il trimestre o l'anno⁶³.

Inoltre, per quanto detto fino ad ora sull'attività di segnalazione delle aziende il patrimonio sfugge ai rapporti commerciali tra le aziende, e pertanto aver esternalizzato la tassazione sulle aziende significa anche averne perso per alcuni versi il contatto lì dove le aziende non arrivano. Ciò non significa che non viene tassato il patrimonio ma che manca quella fluidità

⁶¹ BEGHIN M., *Fatti economici «apparenti » e obbligazione tributaria: l'abuso del diritto entra nel «recinto » della simulazione*, in Riv.giur.trib., 2010, 217

⁶² BEGHIN M., *Diritto delle Imposte*, Cedam WKI, Milano, 2023, 53 : Il patrimonio non è un'astrazione economica, perché gli elementi che lo compongono sono suscettibili di essere trasferiti, scambiati, distrutti, rinunciati e così via, in ragione della loro composizione. Sono invece astrazioni economiche le cosiddette parti ideali del patrimonio netto, come il capitale sociale, l'utile di esercizio, le riserve ordinarie e straordinarie e la loro funzione è quella di spiegare la composizione qualitativa del differenziale tra attivo e passivo.

⁶³ LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS editore, Roma, 2022, 36

nel tassare milioni di posizioni patrimoniali così come avviene sui consumi e i redditi che emergono dall'amministrazione aziendale⁶⁴.

Il principale lineamento rinvenuto nel definire il reddito è che il reddito è un accrescimento del patrimonio della persona, che sia esso costituito da una somma di denaro o da un bene in natura (anch'esso determinabile in denaro)⁶⁵.

Infine c'è il consumo che però avremo modo di approfondire nel paragrafo successivo. Intanto possiamo definire consumo la spesa destinata dal contribuente per beneficiare di servizi e/o beni al fine di soddisfare bisogni personali o familiari, pertanto estraneo alla formazione dell'oggetto economico della funzione tributaria. Bisogna però evidenziare fin da subito la differenza che vi sussiste tra consumo e costo. Entrambi vengono sostenuti per soddisfare una "necessità" però il costo a differenza di quanto appena visto per il consumo viene sostenuto in relazione ad un bisogno di tipo economico, mentre il consumo viene sostenuto a fronte di un bisogno personale/famigliare.

2.6. L'imposta sul reddito delle persone fisiche

2.6.1. soggetti passivi d'imposta, presupposto e base imponibile

L'imposta sul reddito delle persone fisiche fu istituita con il D.P.R. n. 597/1973 e fu successivamente ricompresa nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. L'IRPEF è l'asse portante del sistema di imposte dirette ed è considerata il principale strumento di attuazione del principio costituzionale di capacità contributiva e del principio di progressività. L'introduzione di questo sistema fiscale ha realizzato l'esigenza, da tempo sentita, di un'imposta generale sul reddito, che sostituisce l'imposta della ricchezza mobile istituita dall'unità d'Italia e rimasta in vigore

⁶⁴ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario : la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., 563

⁶⁵ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, cit., 5 ss., Cfr. GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, reddito è l'aumento di valore, concretamente determinabile in denaro, che si verifica nel patrimonio di una persona; BERLINI L.V. "il primo requisito che contraddistingue il reddito è dato dall'acquisizione al patrimonio del reddituario di una ricchezza novella misurabile in denaro";

R. LUPI, *Accertamento sintetico e spesa per investimenti*, in *Rass. Trib.*, 1987, 940 ss.

dal 1864 al 1973. Questa imposta si basava sulla dichiarazione dei redditi che ogni contribuente era tenuto a compilare. La dichiarazione dei redditi venne introdotta nel 1951 dalla riforma Vanoni. L'obiettivo era quello di fornire ai cittadini un'amministrazione ed un prelievo equo consentendo a tutti di contribuire alla spesa pubblica in proporzione al proprio reddito, pertanto chi aveva di più doveva contribuire con un gettito fiscale maggiore.

Per ogni reddito doveva essere indicata la fonte ovvero l'importo lordo, le spese deducibili, le commissioni deducibili e l'importo netto.

I risultati di questa riforma, che ha gettato le basi dell'attuale sistema fiscale, sono stati insoddisfacenti. Questo perché non ha rafforzato a sufficienza gli uffici governativi, che non erano né in grado né preparati a gestire l'enorme numero di dichiarazioni dei contribuenti. Inoltre, la riforma si basava sul presupposto utopico che le dichiarazioni dei contribuenti fossero sempre completamente veritiere.

Con l'introduzione dell'IRPEF non si è data una definizione di reddito ma si alludeva alla tassazione dei “redditi proveniente da qualsiasi fonte” (art. 1 d.p.r. 597/1973).

Il sistema di tassazione si fondava sull'idea di omnicomprensività del reddito, ovvero si voleva considerare quale base imponibile tutti i redditi posseduti dalla persona fisica, in modo da destinarne lo stesso trattamento tributario a tutte le fonti di reddito.

La definizione data dall'art 1. d.p.r. venne vista da più autori⁶⁶ come una definizione aperta in quanto tale disposizione suscitava incertezza nel definire la materia imponibile; questo a differenza di quanto definito con l'introduzione del Testo Unico ancora oggi in vigore, e precisamente definito come un sistema chiuso. Con sistema chiuso si vuole appunto intendere un sistema dove manca una norma residuale come quella contenuta nell'art. 80 d.p.r. 597/1973⁶⁷ sull'imponibilità di “ogni altro reddito non espressamente considerato”⁶⁸.

⁶⁶ A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1998, 623 ss; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Utet, Torino, 2005, 15 ss; LUPI R., *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Giuffrè editore, Milano, 1991, 19

⁶⁷ Art. 80 d.p.r. 597/1973: “alla formazione del reddito complessivo, per il periodo d'imposta e nella misura in cui è stato percepito, concorre ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto”

⁶⁸ LUPI R., *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, cit., 19

Con l'introduzione del TUIR (d.p.r. 917/1986) emerge l'imponibilità dei redditi rientranti in una delle 6 categorie indicate nell'art. 6 del d.p.r. stesso. Infatti, l'art. 1 del TUIR si limita ad assumere il reddito quale indice di ricchezza riconducendo al possesso il presupposto dell'imposta - *“Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'articolo 6”* (redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa e diversi). Così le categorie di reddito indicano fattispecie produttive di reddito tassabile. I contribuenti IRPEF, ai sensi dell'art. 2 TUIR sono le persone fisiche residenti nel territorio italiano per i redditi ovunque prodotti e per i soggetti non residenti per i soli redditi prodotti nel territorio italiano. Ogni gruppo di reddito ha regole specifiche per la determinazione della base imponibile.

Restano però delle formule residuali inserite in ciascuna categoria di reddito come per esempio nell'art. 67 TUIR intitolato redditi diversi e comprendono ad esempio le plusvalenze realizzate a seguito di cessazione di partecipazioni societarie, le plusvalenze a seguito di cessazioni di immobili e le fattispecie eterogenee⁶⁹.

Fare riferimento al possesso potrebbe però ingannare e questo perchè quando parliamo di presupposti economici non facciamo riferimento solo a beni oggetto di appropriazione, sottrazione o custodia come una casa, un cellulare, un'autovettura etc. Il possesso di questi beni non è sufficiente a qualificarli come criteri normativi d'imputazione soggettiva del reddito.

Si tratta piuttosto di valori economici (astrazioni⁷⁰) che indicano una capacità contributiva e che per essere determinati come presupposti devono essere collegati ad una documentazione idonea a qualificarne la determinabilità.

Da tale documentazione si ricava il reddito inteso come la differenza tra i proventi ed i costi (i quali non possono essere ignorati in tale prospettiva) sostenuti per la realizzazione di quella stessa attività.

⁶⁹ CHINDEMI D., *Diritto tributario giurisprudenziale*, Giuffrè, 2021, 515

⁷⁰ LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS editore, Roma, 2022, 36

Se la prestazione che genera reddito comporta il sostenimento di un consumo in capo al soggetto che la riceve, si tratta di un operazione business to consumer (B2C).

Il fornitore a sua volta per effettuare un prestazione ha sostenuto dei costi da altri fornitori e si qualifica pertanto come operatore economico. Questo tipo di operazioni vengono invece definite business to business (B2B).

Per l'acquirente nell'operazione *business to consumer* la spesa sostenuta è un qualificata come consumo, mentre il fornitore che compra per erogare successive prestazioni assume la veste di cliente e si è in presenza di costi deducibili (cfr. *infra*, cap. II, par. 2.6.3.) e non di consumi.

Il reddito in questo caso verrà calcolato come la differenza tra il ricavo ricevuto dal consumatore finale e il costo sostenuto dal fornitore.

2.6.2. Le varie categorie di reddito che costituiscono base imponibile ai fini IRPEF. L'applicazione delle ritenute

Nella tassazione del reddito delle persone fisiche è importante soffermarsi sul concetto di reddito fiscalmente rilevante. L'art. 1 del D.P.R. n. 917 definisce come presupposto del tributo il possesso di redditi appartenenti ad una delle 6 categorie dall'art. 6 del TUIR⁷¹.

Ad ogni categoria appartengono vari redditi di categoria ma alla fine apparterranno tutti alla medesima categoria a cui sono riconducibili. Ciò significa che per ogni categoria di reddito avremo un'unica cifra che rappresenterà il totale delle varie categorie di reddito.

Per determinare a quale categoria di reddito appartiene un determinato provento bisogna guardare alle caratteristiche stesse. Ciascuna categoria indica una fonte produttiva di reddito che consiste in un'attività, in un atto o in una situazione possessoria⁷².

Ad esempio, se un provento viene erogato come corrispettivo di un lavoro prestato alle dipendenze e sotto la direzione altrui questo sarà reddito da lavoro dipendente, o ancora la remunerazione di una somma di denaro concessa a mutuo (interessi) sarà reddito da capitale.

⁷¹ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, parte speciale, cit, 53 ss.

⁷² Beghin M., *Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit, 389

Il tributarista deve innanzitutto confrontarsi con le disposizioni inserite nel D.P.R. n. 917/1986 e nelle leggi complementari in punto di delimitazione dello spettro applicativo delle norme riguardanti le categorie di reddito⁷³. Vengono poi sommati tutti i redditi di ciascuna categoria dai quali si calcola il reddito complessivo lordo. A questo vengono tolte le rispettive deduzioni concesse dalla legge e si ottiene il reddito complessivo netto. Su questo vengono calcolate le aliquote progressive per scaglioni e si ottiene l'imposta lorda. Su questa imposta lorda verranno poi sottratte ritenute, acconti, crediti per arrivare all'imposta netta da versare.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, è evidente che la nozione di reddito imponibile non può essere desunta dalla definizione giuridica di reddito imponibile, né dalle disposizioni sulla determinazione del cosiddetto reddito complessivo; occorre invece esaminare il contenuto delle norme che individuano gli elementi positivi e negativi di ciascuna categoria di reddito che concorrono a formare il reddito complessivo, al fine di poter depurare ai proventi lordi i costi di produzione. Questa operazione di determinazione avviene secondo criteri analitici e forfettari ed il legislatore opta per quelli forfettari quando gli adempimenti a carico del contribuente risulterebbero troppo onerosi o quando per l'amministrazione risulterebbe troppo difficile il controllo per la natura stessa dei costi.

Le ritenute fiscali sono generalmente trattenute direttamente alla fonte, cioè prima che il reddito raggiunga il beneficiario effettivo. Questo avviene per garantire il pagamento delle imposte sul reddito e facilitarne la riscossione.

Questa facilitazione viene praticata con il contributo della tassazione attraverso le aziende, che come abbiamo più volte detto sono queste che si occupano di applicare le ritenute.

Vediamo come le ritenute possono essere applicate ai diversi tipi di redditi.

Nei redditi da lavoro dipendente è il datore di lavoro che ha il compito di segnalare al fisco e agli enti previdenziali le retribuzioni percepite dal lavoratore. Lo strumento che viene utilizzato a tal fine è la rivalsa alla fonte ovvero i datori di lavoro trattengono le ritenute fiscali direttamente dallo stipendio dei dipendenti.

L'art. 35 del d.p.r. n. 602 del 29/09/1973 prevede la responsabilità solidale per l'imposta non versata tra sostituto e sostituito ma ciò sul presupposto che le ritenute non siano state

⁷³ BEGHIN M., *Le categorie nell'identificazione del presupposto del soggetto passivo IRPEF*, in *Rass. Trib.* 3/2008, 625

effettuate. Se invece il sostituto ometta di versare le somme per le quali ha effettuato le ritenute d'acconto, il sostituto non è tenuto in solido⁷⁴.

La rivalsa che viene operata è progressiva e viene ragguagliata al periodo di paga in base alle aliquote annue IRPEF alle detrazioni d'imposta e naturalmente ai contributi previdenziali.

L'obbiettivo è quello di rendere la ritenuta operata pari all'imposta definitivamente dovuta dal dipendente (nel caso in cui questo non abbia altri redditi) cosicché quest'ultimo possa non presentare alcuna dichiarazione, ma tali informazioni verranno percepite dal fisco attraverso la dichiarazione presentata dal sostituto d'imposta (cfr. *infra*, cap. II, par. 2.6.4.). Nell'ambito del reddito di lavoro dipendente questo per essere prodotto darà luogo a dei costi o spese di gestione per l'espletamento delle proprie mansioni lavorative di dipendente. Ad esempio, il lavoratore dovrà sostenere delle spese di trasporto, carburante, vitto etc. nell'espletare le proprie mansioni lavorative, ad esempio per recarsi al posto di lavoro e durante la giornata lavorativa quale pranzo e/o cena. Queste spese di produzione del reddito non possono essere dedotte dal dipendente medesimo poiché lo stesso gode delle detrazioni d'imposta per lavoro dipendente che sono determinate forfettariamente in funzione del reddito da lavoro. Dette detrazioni d'imposta sono tanto maggiori quanto è minore il reddito da lavoro dipendente, pertanto, più alto è il reddito da lavoro dipendente più basso è la detrazione d'imposta che il dipendente potrà godere nella propria imposizione fiscale.

La stessa cosa dal punto di vista del datore di lavoro, soggetto passivo d'imposta, viene trattata in modo diametralmente opposto. Infatti, non vi è in capo al datore di lavoro una detrazione forfettaria dal proprio reddito per le spese di produzione del reddito stesso ma anzi gode della deduzione integrale di tutte le spese da questi sostenute per la produzione del reddito stesso, appunto perché è un soggetto passivo d'imposta. Ad esempio, può detrarsi le spese di acquisto del carburante per la propria auto utilizzata per recarsi a lavoro, dedursi biglietti aerei, treni, fatture di pranzi e cene sostenuti durante la propria giornata lavorativa quali imprenditore commerciale.

Questo diverso trattamento riservato al dipendente e all'imprenditore datore di lavoro è giustificato dal fatto che risulterebbe impossibile controllare una platea numerosissima di lavoratori dipendenti per la deduzione fiscale delle spese da questi sostenute per la produzione del proprio reddito da lavoro dipendente. La predetta difficoltà di controllo della platea numerosa di lavoratori è giustificata da problematiche relative all'inerenza dei

⁷⁴ Cass., sez. un., 12 aprile 2019, n. 10378, in Dir. e Giust., 2019

costi macroscopici da questi sostenuti per la produzione del reddito da lavoro dipendente e per i quali risulterebbe eccessivamente oneroso imporre obblighi contabili e di documentazione ai lavoratori dipendenti stessi.

I redditi lavoro autonomo sono soggetti a una ritenuta d'acconto IRPEF, che è un pagamento anticipato dell'imposta sul reddito del percipiente lavoratore autonomo.

Questa ritenuta viene applicata ai professionisti in senso stretto (commercialista, consulente del lavoro, avvocato etc.) direttamente sui compensi ricevuti dai clienti o committenti.

Si tratta di una somma che il committente (azienda pagatrice) trattiene dal compenso del professionista per versarlo a nome del professionista stesso allo Stato in forma di acconto dell'imposta IRPEF.

Le ritenute effettuate per lavoro occasionale vengono invece trattenute e versate dal sostituto (azienda committente) entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento, utilizzando il modello F24, esclusivamente in via telematica per i sostituti titolari di partita IVA. Per i redditi di lavoro autonomo corrisposti a soggetti residenti, la ritenuta, effettuata a titolo d'acconto, è pari al 20%⁷⁵.

Vi sono però dei regimi fiscali agevolati per i lavoratori autonomi quali ad esempio il regime forfettario. Nel regime forfettario questo meccanismo si annulla in quanto non vi sono ritenute, e pertanto si percepisce il 100% del compenso che si richiede in fattura senza effettuare trattenute. A chi soddisfa i requisiti e rientra in tale regime viene applicata un'aliquota sostitutiva del 5% o 15% che dovrà essere calcolata sui compensi percepiti durante l'anno.

Trattamento particolare è previsto per la figura dell'agente e rappresentante per il quale è prevista sì la ritenuta fiscale d'acconto sul compenso a lui spettante (provvigione) ma di misura diversa e precisamente: in linea generale la ritenuta fiscale d'acconto è del 23% calcolata sul 50% della provvigione mentre in caso di agente e rappresentante con dipendenti la ritenuta fiscale d'acconto è sempre del 23% ma calcolata sul 20% dell'importo della provvigione. Oltre alla ritenuta fiscale IRPEF il committente è sostituto d'imposta anche dell'Ente Previdenziale Enasarco per conto dell'agente e rappresentante.

⁷⁵ Se invece il lavoratore autonomo non è residente in Italia la ritenuta è del 30% ed è "a titolo d'imposta" e non di acconto, cioè è definitiva.

Quindi, il committente oltre ad essere sostituito d'imposta ai fini IRPEF per conto dell'agente e rappresentante, lo è anche ai fini previdenziali essendo sostituito d'imposta dei contributi previdenziali destinati ad Enasarco, l'ente previdenziale proprio degli agenti e rappresentanti.

I canoni di locazione (redditi fondiari⁷⁶) per immobili ad uso abitativo possono essere soggetti a una ritenuta d'acconto IRPEF. Questa particolare disciplina fiscale è prevista per le agenzie immobiliari che curano la riscossione dei canoni di locazione per conto del proprietario dell'immobile durante il periodo locativo. Conseguentemente, tale particolare disciplina fiscale non si applica al proprietario dell'immobile locato che riscuote direttamente i canoni di locazione senza il tramite di agenzie immobiliari.

Comunque, nel caso di intervento dell'agenzia immobiliare nel rapporto locativo, la ritenuta d'acconto IRPEF viene trattenuta dall'importo della locazione riscossa e versata direttamente all'Erario (Agenzia delle Entrate); la differenza residua dell'ammontare del canone di locazione, viene versata al proprietario dell'immobile locato.

L'aliquota della ritenuta d'acconto IRPEF sulle locazioni varia in base al tipo di immobile (abitativo o commerciale) e alla destinazione d'uso (ad esempio, per abitazione principale o a uso diverso). E bisogna inoltre differenziare le locazioni a lungo termine e a breve termine⁷⁷. La tassazione degli immobili destinati alle locazioni brevi è diversa da quella degli immobili destinati alle locazioni lunghe, che sono soggette alla tassazione ordinaria ai fini IRPEF.

Alcune categorie di locazioni potrebbero essere esenti dalla ritenuta o soggette ad aliquote agevolate. Ad esempio, le locazioni ad uso abitativo principale possono beneficiare di aliquote più basse.

La ritenuta d'acconto IRPEF deve essere trattenuta dal locatore al momento del pagamento del canone di locazione.

⁷⁶ qualora il soggetto che svolge l'attività sia organizzato in forma di impresa, tale reddito deve essere qualificato (ex art. 6 del TUIR) tra i redditi di impresa

⁷⁷ L'articolo che regola la tassazione sulla gestione degli affitti brevi è il comma 5 dell'articolo 4 del D.L. 50/17. Questo dispone che sulle locazioni brevi viene effettuata una ritenuta del 21% sui canoni.

Stando ai redditi finanziari anche gli istituti finanziari potrebbero applicare ritenute sui redditi da interessi sui depositi o su altri strumenti finanziari come titoli obbligazionari. Tutti gli interessi su prestiti danno luogo a redditi di capitale (art. 44 TUIR) ma questi possono essere visibili per il fisco solo se in presenza di una struttura amministrativa dell'erogante e del debitore. Difatti se si pensa a tutti i prestiti operati tra privati questi sfuggono al fisco in quanto non segnalati e gestiti nella maggior parte dei casi "in nero".

Quando siamo di fronte ad un ente strutturato quindi con una solida struttura amministrativa, il prestito viene formalizzato e a questo applicata una tassazione sostitutiva che non lo fa rientrare nella base imponibile IRPEF.

Per la tassazione di tali redditi fanno da ausilio al fisco le banche e gli istituti di credito e finanziari in generale quali ad esempio Enti assicurativi, Fondi immobiliari, Fondi pensione e così via.

Queste per i depositi dei titoli e per le plusvalenze su di essi applicano un'imposta sostitutiva mentre per gli interessi pagati su depositi propri agisce direttamente come sostituto d'imposta.

Discorso diverso e che meriterebbe apposita sezione è il concetto di reddito d'impresa. Si è in presenza di reddito d'impresa al verificarsi di determinate situazioni soggettive ovvero in ragione delle caratteristiche del soggetto economico oppure di situazioni oggettive cioè in base all'attività svolta. Titolare del reddito d'impresa è l'imprenditore commerciale (art. 2195 cod. civ.) che però può produrre sia reddito di lavoro autonomo ai fini IRPEF, sia reddito d'impresa⁷⁸. Le disposizioni sul reddito d'impresa vanno applicate ove vi sia un'attività commerciale⁷⁹.

Quello che ci interessa in tale sede è che la scelta che è stata fatta da un punto di vista delle ritenute è di non farne sui redditi d'impresa (cfr. *retro*, cap. II, par. 2.3.) e considerando il tema trattato in tale tesi non verrà ulteriormente approfondito (unica eccezione per gli agenti di commercio come sopra descritti in quanto sono considerati più vicini alla figura del professionista).

⁷⁸ Le disposizioni sul reddito d'impresa vanno applicate ove vi sia un'attività commerciale

⁷⁹ BEGHIN M., *Il reddito d'impresa*, Paccini Giuridica, Pisa, 2021, 1 ss

Tuttavia i fatti per essere determinati devono essere visibili e rimangono delle categorie di reddito che sono più difficilmente determinabili in quanto meno visibili da parte del fisco. Come per esempio le prestazioni rese da privati non soggetti IVA ad altri privati non soggetti IVA (baby sitter, collaboratori familiari).

La questione della visibilità del reddito è poi quella fondamentale per poterla identificare e proprio per questa ragione che si ha la necessità di rivolgersi a degli intermediari che svolgano da ausilio al fisco tipico della tassazione esternalizzata sulle aziende.

2.6.3. La differenza tra consumi e costi e la prova dell'inerenza

Il motore del consumo è il reddito o la ricchezza. Quando parliamo di "consumo", ci riferiamo a situazioni in cui i contribuenti soddisfano bisogni personali o familiari indipendentemente dallo svolgimento di attività economiche.

Possiamo considerare consumo per ragioni personali addobbi per l'albero natalizio, andare dal parrucchiere, i biglietti aerei per andare in vacanza, fare shopping per se e per la propria famiglia, comperare i libri scolastici e il materiale scolastico per i propri figli e così via.

C'è una differenza tra "consumo" e "costo". L'impiego della propria ricchezza per un consumo personale è espressione di un mero impiego, a titolo personale o per esigenze della famiglia.

Costo, invece, è definito quell'esborso sostenuto per esigenze lavorative o professionali attinenti all'attività d'impresa esercitata.

Ad esempio se un signore compera un mazzo di fiori alla propria compagna, possiamo considerare questa una spesa personale pertanto un consumo, ma se lo stesso signore ha un'attività come fiorista e compera dei fiori con la finalità di venderli, questa è una spesa operativa e quindi un costo, non un consumo. Questo perché l'acquisto di questi fiori è inerente alla propria attività economica di fiorista e tale acquisto genererà un reddito futuro una volta che i fiori acquistati saranno venduti al consumatore finale generando quindi un profitto.

Quindi il sostenimento di un costo attiene alla sfera aziendale, mentre la sopportazione di una spesa (consumo) attiene alla sfera privata e personale dell'individuo stesso.

In altre parole, il costo riguarda la produzione del reddito, mentre la spesa concerne l'impiego di redditi che, in qualche modo, possono considerarsi già formati.

Seguendo il filo logico della differenza tra un consumo e un costo possiamo rinvenire che il costo è sostenuto in ragione di un collegamento con l'attività economica esercitata pertanto provvisto del requisito di inerenza⁸⁰, mentre la spesa no.

L'inerenza in questo caso non ha una specifica norma di riferimento (discorso diverso sarà per l'IVA che vedremo nel paragrafo successivo), è tuttavia desumibile dall'art. 75 del TUIR, che concede la deducibilità agli elementi negativi del reddito relativi ad attività collegate alla generazione dei ricavi. È una regola pregiuridica, quando si parla di reddito ci si riferisce ad un differenziale tra proventi e costi, ma i costi devono essere espressione di ciò che è stato speso per produrre quella ricchezza non devono avere derivazioni diverse. La domanda da farsi è: "i costi si riferiscono o no all'attività?" quando ci si pone questa domanda si sta svolgendo il giudizio di inerenza⁸¹.

L'inerenza del costo non dipende dalla natura della spesa ma dal contesto⁸², cioè dalle caratteristiche del caso concreto, e le ragioni per le quali tale spesa è stata sostenuta (come nel caso del fioraio).

Quindi possiamo dire che i costi entrano nel circuito dell'impresa e verrà tassato il reddito d'impresa⁸³ che si esprime dalla differenza tra proventi e costi con conseguente emersione

⁸⁰Cass. Civ. sez. trib., 26/07/2022, n.23390: caratteri della economicità intesa quale perseguimento del cosiddetto lucro oggettivo ossia il rispetto di un criterio di proporzionalità tra costi e ricavi nel senso che questi ultimi tendono a coprire i primi remunerando i fattori produttivi; In tale senso anche Cass. Civ., sez. trib., 26/07/2022, n. 23385 ; n. 23380

⁸¹In particolare tema che qui interessa è stato oggetto, di esame da parte della giurisprudenza tributaria la quale ha spesso riconosciuto la deducibilità delle spese e che l'onere probatorio spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa tributaria fornendo la prova delle circostanze e degli elementi rilevatori della esistenza di un maggiore reddito imponibile. Da parte sua il soggetto passivo d'imposta deve dimostrare che le componenti negative del reddito d'impresa sono inerenti all'esercizio dell'impresa stessa, vedi, in tal senso, Cass., 24 luglio 2002, n. 10802; Suprema Corte, 01/08/2000, n. 10062; Suprema Corte, 05/09/2000, n. 11648

⁸² GIOVANNINI A., "Costo" e "inerenza" in diritto tributario, in *Rass. Trib.*, 4/2017, 929-946; PROCOPIO M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010 – 2020)* Parte terza, in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 1 gennaio 2021, 453

⁸³ Cass. civ. Sez. V Ord., 11/01/2018, n. 450: è intervenuta sull'inesausta problematica relativa al principio dell'inerenza discostandosi, nettamente, dal tradizionale orientamento giurisprudenziale,

di un risultato che potrà essere un utile quando i proventi sono superiori dei costi, o una perdita quando avviene la cosa contraria.

Quando si tratta di costi qualificati dal requisito di inerenza questi sono deducibili e ciò significa che concorreranno alla determinazione del reddito imponibile.

L'inerenza delle componenti negative va provata dall'imprenditore stesso in quanto è lui stesso a trarne un beneficio dalla deducibilità del componente negativo di reddito.

Difatti vi sono situazioni in cui non è immediato desumere il rapporto intercorrente tra il tipo di spesa e l'oggetto dell'attività d'impresa e proprio per questo il legislatore ha provveduto a porre dei limiti alla deducibilità dei costi per la loro stessa natura, come pure per la detrazione degli acquisti ai fini dell'Iva. E' una forma di prevenzione in ragione delle caratteristiche della spesa stessa. Si pensi ad esempio all'utilizzo di autovetture o telefoni cellulari, ad esempio per questi ultimi la deducibilità è concessa nella misura dell'80 % del costo e del 50% dell'Iva. E' come se il legislatore avesse dato un giudizio di inerenza *a forfait* a spese per cui potrebbero sorgere numerose controversie tra fisco e contribuente.

Potrebbe peraltro generare dubbi una spesa collegata all'attività imprenditoriale ma di entità sproporzionata che per un imprenditore che eserciti la sua attività risulti essere eccessiva.

La valutazione verrà quindi effettuata sia sotto il profilo qualitativo sia sotto il profilo quantitativo.

Si ribadisce anche in questo caso l'importanza della documentazione aziendale in quanto grazie a questa si potrebbe ricavare oltre che l'importo del costo stesso, la ragione e la funzionalità dello stesso. Tuttavia se un costo è correttamente contabilizzato ed inserito in bilancio pertanto imputato correttamente a livello contabile, potrebbe non superare la prova dell'inerenza. Questo perché l'inerenza è un concetto stante a se stesso valutabile situazione

ivi incluso quello della stessa Suprema Corte. I punti focali su cui si è basato il ragionamento del Giudice di legittimità sono stati quelli di disconoscere che l'esistenza del requisito dell'inerenza si ricavi dall'art. 109 t.u.i.r.; a suo parere il requisito deriva dalla stessa nozione di reddito. La stessa Corte ha inoltre affermato che il principio in parola è strettamente collegato a criteri qualitativi e non, invece quantitativi.

per situazione, e soprattutto che opera *ex ante* e non *ex post*, quindi con riferimento al momento storico in cui il costo è stato sostenuto.

2.7.L'IVA quale imposta sui consumi

2.7.1. Soggetti passivi, presupposto e base imponibile dell'IVA

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta indiretta che viene applicata sui consumi di beni e servizi. L'imposta è stata istituita con il DPR n. 633/1972 (c.d. decreto IVA) e l'art. 1 del citato decreto prevede che tale tributo debba essere applicato al verificarsi di 3 presupposti: oggettivo ovvero deve trattarsi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi; soggettivo ovvero che deve trattarsi di operazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni e territoriale cioè operazioni effettuate nel territorio dello Stato.

In conformità con la normativa comunitaria, in termini generali, il soggetto passivo di imposta è considerato chiunque svolga un'attività economica "in modo indipendente", indipendentemente dal luogo e dagli scopi o risultati di tale attività. Questo principio è delineato nell'articolo 9 della direttiva 2006/112/CE. Di conseguenza, i lavoratori dipendenti e altre persone subordinate al datore di lavoro da un contratto di lavoro o da altri rapporti giuridici che implicano vincoli di subordinazione riguardo alle condizioni di lavoro, retribuzione e responsabilità del datore di lavoro, sono esclusi dall'ambito di applicazione di questa imposizione.

Rimane tuttavia ignoto il fatto generatore dell'imposta in quanto la legge si limita a descriverne le operazioni imponibili. La giurisprudenza⁸⁴ è tuttavia concorde nel stabilire come fatto generatore d'imposta l'effettuazione dell'operazione imponibile⁸⁵, o meglio l'espletamento dell'operazione.

La ricerca della specificazione normativa di tale imposta non può prescindere dall'individuazione del presupposto di fatto. Presupposto dell'imposta è l'immissione al

⁸⁴ Cass. Sez. un., 21/04/2016, n. 8059

⁸⁵ CHINDEMI D., *Diritto tributario giurisprudenziale*, Giuffrè, 2021, 602

consumo che deve colpire il consumatore finale, e questo lo si deduce dall'art. 2 della seconda direttiva CEE (11/04/1967 n. 67/228/CEE⁸⁶)

E come definito nell'articolo 2 della prima direttiva (11/04/1967 n. 67/227/CEE), il principio di un sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, indipendentemente dal numero di transazioni nel processo di produzione e distribuzione prima dell'imposizione, cosicché l'Iva deve essere un'imposta destinata a colpire la spesa sostenuta dal consumatore finale.

A differenza delle considerazioni svolte per la specificazione normativa dell'imposta sui redditi, nell'Iva una specificazione normativa la possiamo ritrovare nella direttiva stessa, difatti l'art. 11 della direttiva 67/228/CEE stabilisce che *“nella misura in cui i beni e servizi sono utilizzati per i bisogni della sua impresa, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta da cui è debitore”*.

L'utilizzo dei beni e servizi utilizzati per il bisogno della propria impresa sottintende al principio dell'inerenza, difatti la specificazione normativa dei consumi e dei redditi passa anche attraverso l'inerenza stessa. Ed è proprio questo che ci vuole dire la direttiva stessa.

La detrazione d'imposta costituisce il principale meccanismo di funzionamento dell'Iva ma con riguardo all'inerenza spesso questa non si riesce ad identificarla e ci troviamo sul piano normativa a tassazioni al lordo. Difatti nel caso della detraibilità dell'Iva⁸⁷ è stata fin dalle prime direttive esclusa per le spese non aventi carattere strettamente professionale come la norma contenuta nell'art. 11, ultimo comma, della seconda direttiva che prevedeva l'esclusione della deduzione per beni e servizi utilizzati per soddisfare bisogni personali⁸⁸, ovvero spese estranee all'esercizio dell'attività d'impresa⁸⁹.

Conformemente a quanto stabilito dalla direttiva, affinché l'imposta risulti neutra rispetto al numero di fasi attraversate prima di giungere al consumatore finale, è necessario sottrarre

⁸⁶ Art. 2 Direttiva 67/228/CEE *“sono soggette all'imposta sull'Iva: a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo; b) le importazioni di beni”*

⁸⁷ Corte giust. com. eur., sez. III, 14 settembre 2006, n. 228/05

⁸⁸ Art. 11 Direttiva 67/228/CEE *“Dal beneficio del regime delle deduzioni possono essere esclusi taluni beni e servizi, segnatamente quelli che sono suscettibili di essere utilizzati in tutto o in parte per soddisfare i bisogni privati del soggetto o del suo personale”*

⁸⁹ SPINA F., *Limiti alla detraibilità Iva delle auto aziendali*, in Rass. Trib. 5/2006, p.

dall'imposta dovuta sulla vendita dei beni tutti gli importi precedentemente versati al fisco per le fasi precedenti di produzione o per i relativi componenti.

Un elemento cruciale in questo contesto è la funzione assegnata alla rivalsa dell'imposta verso l'acquirente. Concretamente attuata attraverso l'addebito nella fattura dell'importo versato all'Erario, calcolato sul prezzo indicato nella stessa fattura, questa pratica garantisce che, almeno dal punto di vista giuridico, il venditore non resti inciso dall'imposta⁹⁰.

2.7.2. Lo schema di funzionamento dell'IVA

L'Imposta sul valore aggiunto viene istituita nel nostro paese con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁹¹ in seguito a due Direttive europee⁹² che prevedevano l'istituzione di un'imposta sui consumi caratterizzata dal profilo della neutralità (cfr. quanto esposto *retro*, cap. 2, par. 2.7.1.) .

Si comprende quindi il perché la regolamentazione delle imposte sui redditi, sia delle persone fisiche che giuridiche è riservata al legislatore nazionale che deve però rispettare i principi e le libertà fondamentali.

Le imposte invece quali IVA, accise e imposte doganali invece sono generalmente definite imposte "europee" e sono state oggetto di armonizzazione per garantire all'interno dell'Unione Europea il libero scambio ed eliminare ostacoli fiscali alle transazioni commerciali nonché divergenze di trattamento fra i stati membri della UE.

Tratto comune di entrambe è che sia le imposte sui redditi che l'IVA vengono determinate in modo differenziale, ovvero nei redditi abbiamo detto che si tratta della differenza tra ricavi e costi, mentre nell'IVA si effettua la differenza tra l'IVA addebitata a ciascun operatore nelle operazioni attive (IVA a debito) e l'IVA dovuta sugli acquisti, dovuta a titolo di rivalsa (IVA a credito).

⁹⁰ GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 349 ss.

⁹¹ L'imposta sul valore aggiunto sostituisce l'IGE – Imposta generale sulle entrate

⁹² n. 67/227/CEE e la n. 67/228/CEE

Come abbiamo più volte sostenuto in questa tesi le aziende si comportano come soggetti erogatori di redditi e come collettori di consumi. In tale circuito IVA e imposte sui redditi si intrecciano. Colpiscono diverse ricchezze ma entrambe rendono le aziende protagoniste nel riscuoterle.

L'IVA tassa principalmente il consumo, e viene addebitata dai negozianti ai singoli clienti – consumatori finali i quali esprimono l'idoneità contributiva. In pratica, i negozianti che forniscono beni e servizi al consumatore finale devono addebitare all'acquirente (consumatore finale) l'IVA in aggiunta al prezzo (corrispettivo) della transazione, rimanendo indifferenti sullo *status* (ricco o povero) di quel determinato soggetto acquirente.

Ad esempio, se andiamo al supermercato e facciamo la spesa, i beni comperati sono comprensivi di Iva. Quindi il pacchetto di pasta che pago 1,50 euro in realtà sappiamo che il prezzo del bene è 1,44 euro a cui viene applicata un'imposta del 4% su tale prezzo. Quindi paghiamo 1,50 euro, di cui 0,56 euro a titolo di IVA.

Conseguentemente, è il soggetto passivo IVA - fornitore che è tenuto a versare l'imposta allo Stato ed è sempre il predetto fornitore che deve recuperare l'importo dell'imposta dal cessionario, cliente – consumatore finale. La norma sulla rivalsa viene specificatamente regolamentata dall'art. 18 d.p.r. 633/72, tuttavia l'obbligo di addebitare l'imposta la si può trovare anche nella direttiva 2006/12/CE all'art. 168 e precisamente quando fa riferimento alla detrazione dell'imposta, che per analogia implica che a monte vi sia stato un addebito⁹³.

Così anche l'art. 226 della direttiva appena citata, nel definire gli elementi obbligatori da inserire in una fattura ai fini IVA, indica l'obbligo di addebitare l'imposta da cui di conseguenza si può dedurre il riferimento all'istituto della rivalsa.

⁹³ Art. 168 direttiva 2006/12/CE “*Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo*” dell'imposta di cui e' debitore gli importi seguenti

L'obbligo di addebito a titolo di rivalsa garantisce il corretto funzionamento dei rapporti economici dove a priori, il commerciante include nel prezzo di vendita l'IVA⁹⁴.

Seppur per i fornitori l'IVA viene avvertita come un costo, questa viene poi richiesta con l'emissione della fattura nei confronti del cliente e pertanto viene recuperata.

Quindi il peso fiscale dell'IVA non deve essere avvertita come un costo, ma una mera partita di giro che il soggetto passivo IVA si limita a spostare in avanti gravando in definitiva sul consumatore finale, il quale non è un soggetto passivo IVA e conseguentemente l'IVA viene da questi avvertita come costo.

2.7.3. La neutralità dell'IVA rispetto alle operazioni *business to business*

L'operatore economico come fornitore ha l'obbligo di assoggettare il corrispettivo al tributo dell'IVA ed addebitarlo alla generalità dei clienti e quindi a tutti e non solamente al consumatore finale anche se è questo che attraverso il consumo rappresenta capacità contributiva.

Ciò è possibile in quanto l'imposta sul valore aggiunto viene traslata da operatore economico ad operatore economico (quindi da soggetto passivo IVA a soggetto passivo IVA) in una catena che ha fine quando i beni o servizi raggiungono il consumatore finale che rimane inciso definitivamente, poiché non è un soggetto passivo IVA.

L'IVA è un'imposta plurifase sul valore aggiunto⁹⁵ e ciò significa che essa viene applicata ad ogni fase e il consumo viene tassato lavorando continuamente su uno schema di rivalsa-detrazione⁹⁶, pertanto ciò che è imponibile in capo ad un soggetto, di solito qualificato come fornitore, sarà deducibile in capo ad un altro soggetto, il cliente.

⁹⁴ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., 475 ss., anche se il peso del tributo riguarda il cliente-consumatore finale. Il cuneo (rappresentato dall'IVA) fra quello che paga il cliente e quello che incassa il fornitore provoca ripercussioni anche per quest'ultimo, se non altro perché aumenta il prezzo apparente per il consumatore. I piccoli commercianti che utilizzano le categorie concettuali elementari dei "soldi che entrano" e dei "soldi che escono" avvertono l'IVA come un costo (anche se la reale natura del tributo fa capolino quando essi chiedono al cliente, che richiede la fattura, di pagare l'IVA

⁹⁵ LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 2

⁹⁶ BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1971, 185

Chi si qualifica come operatore economico non rimane inciso del tributo, in quanto questo sostiene costi gravanti da IVA (IVA sugli acquisti – a credito) e per tali soggetti viene ammessa in detrazione la predetta IVA sugli acquisti dall’Iva sulle vendite – a debito.

Quando si parla di valore aggiunto nelle operazioni IVA ci si riferisce al “valore aggiunto” rispetto alla differenza incrementale di valore che si realizza in ciascuna delle precedenti operazioni avvenute nella fase intermedia produttiva-distributiva le quali però non devono influenzare la tassazione del consumo finale⁹⁷. La neutralità dell’Iva negli scambi tra operatori economici precedenti il consumo finale fa sì che l’imposta gravi sul consumo finale assunto quale presupposto del tributo. Se non vi fosse la neutralità di queste operazioni si rischierebbe di colpire non solo il consumo finale ma ogni stadio della produzione e distribuzione, incidendo pesantemente sul consumo finale in relazione al numero di volte che la merce viene trasferita⁹⁸.

Si è però ipotizzato che tale neutralità non sia però sufficiente a giustificare l’applicazione dell’IVA a tutti i soggetti e anzi che la capacità contributiva cui fa riferimento il presupposto potesse essere individuato nello scambio stesso⁹⁹.

Questo in ragione di due fattori, il primo è che il fornitore non è indifferente rispetto all’applicazione dell’Iva, perché il consumatore finale sapendo di dover obbligatoriamente pagarla può decidere di acquistare o meno il bene o il servizio anche considerando il carico impositivo.

E in secondo luogo se il fornitore non applica l’IVA nei passaggi intermedi o non la versa viene sanzionato con le medesime sanzioni che sarebbero applicabili se il cliente fosse un consumatore finale¹⁰⁰.

Questa teoria darebbe però poca rilevanza al meccanismo della detrazione. E anche se vi sono degli schemi in cui il funzionamento dell’IVA per varie ragioni su cui ora non ci soffermiamo viene deviato come per esempio per le operazioni esenti IVA, in tale tesi

⁹⁷ CHINDEMI D., *Diritto tributario giurisprudenziale*, Giuffrè, 2021, 601

⁹⁸ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario : la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., 475

⁹⁹ LUPI R., *Diritto tributario*, Parte speciale, Giuffrè Editore, Milano, 2002, 296

¹⁰⁰ Idem, *Ivi*, 296

abbracciamo quanto detto fin ora in base a cui la neutralità dell'IVA dovrebbe assicurare che il presupposto dell'IVA sia il consumo finale¹⁰¹.

Ulteriore limite alla detrazione dell'IVA sugli acquisti si ha non solo in presenza di operazioni esenti da IVA come appena detto ma anche quando l'imposta sia relativa a beni o servizi suscettibili di un utilizzo personale.

Tutti sono obbligati ad applicare l'IVA al momento della vendita da bene o prestazione del servizio (IVA vendite) e poi ogni soggetto acquirente deciderà nel momento in cui si pone il problema della detrazione se ha un costo o un consumo, pertanto se detrarre l'IVA sull'acquisto effettuato oppure rimanerne inciso.

Quando parliamo di utilizzo personale intendiamo a grosso modo lo stesso concetto di inerenza affrontato in precedenza (cfr. quanto esposto *retro*, cap. 2, par. 2.6.).

La specificazione normativa dei consumi e dei redditi passa anche attraverso l'inerenza, siccome a volte questa inerenza non riesco a fotografarla ecco che ci troviamo sempre sul piano normativo a tassazione al lordo perché sarebbe troppo difficile la determinazione dei costi. Come ad esempio avviene nei redditi di capitale e anche in alcune forme di redditi diversi, e per certi versi anche nel reddito dipendente. Infatti certi costi di produzione del reddito non li fanno abbattere perché hanno delle detrazioni, e questo in quanto c'è un problema di determinabilità.

L'art. 19-bis esclude infatti la detrazione per le operazioni soggette a IVA ma che non ineriscono all'attività d'impresa.

Se queste spese sono inerenti all'attività economica d'impresa allora le stesse sono considerate dei costi e pertanto deducibili dal reddito e la corrispondente IVA sostenuta sugli acquisti è detraibile dall'IVA sulle vendite.

2.7.4. Il ruolo della documentazione aziendale nella determinazione dei consumi

I rapporti tra operatori economici vengono documentati da registrazioni e fatturazioni che esprimono il consumo (IVA) e i redditi altrui (ritenute).

¹⁰¹ GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2005, 34 ss.

La documentazione aziendale serve quindi a determinare il presupposto economico d'imposta intrinseco al consumo.

Queste operazioni di fatturazione dell'IVA vengono solitamente effettuate attraverso l'emissione di una fattura da parte del fornitore. La regola generale è quella di emettere una fattura con esposizione dell'IVA calcolata sull'imponibile¹⁰².

Tuttavia, esiste un'eccezione nel settore del commercio al dettaglio, dove le fatture sono state sostituite dalle ricevute per motivi di semplificazione dei rapporti economici e, più recentemente (2019), le ricevute sono state sostituite da semplici documenti commerciali (scontrino elettronico¹⁰³).

Ciò rileva in quanto una fattura è un documento nominativo, mentre un documento commerciale non lo è. Ciò significa che nel caso della prima (fattura) le autorità fiscali possono conoscere i dati dell'acquirente, ma non nel caso della seconda (documento commerciale). Questo non è possibile per le autorità fiscali a meno che la transazione non sia stata regolata con carta di credito o di debito. In tal caso, la transazione è tracciata e quindi pienamente accertabile dalle autorità fiscali in sede di un controllo¹⁰⁴. Pertanto, i pagamenti di documenti commerciali eseguiti con cassa contante risulta essere difficile recuperare i dati dell'acquirente mentre i pagamenti elettronici di documenti commerciali risulta essere possibile per l'amministrazione finanziaria recuperare i dati dell'acquirente. Anche i consumi che richiedono l'identificazione del contribuente in base al tipo di transazione sono chiaramente visibili. I casi tipici sono l'acquisto di immobili da adibire a residenza personale o l'acquisto di una moto o di un'auto, che comporta la registrazione dell'atto nel pubblico registro.

Occorre quindi tenere presente che, dal punto di vista dell'applicazione dell'IVA, la visibilità del consumo è una questione separata dalla visibilità del consumatore. Il consumatore non paga l'IVA allo Stato, ma alla persona che ha venduto il bene o fornito il servizio (nell'esempio precedente, il barista o il rivenditore). È quest'ultimo a stabilire un

¹⁰² Cass., sez. V, 15 gennaio 2014, n. 662

¹⁰³ Dal 1° gennaio 2020 i soggetti che prima erano obbligati al rilascio di scontrini, sono tenuti a trasmettere per via telematica l'ammontare dei corrispettivi incassati.

¹⁰⁴ BEGHIN M., *Diritto delle Imposte*, cit., 53

rapporto formale e sostanziale con l'amministrazione fiscale, in quanto soggetto passivo IVA. L'obbligo di formalizzare la transazione emettendo fatture o documenti commerciali, registrando, dichiarando e pagando regolarmente le imposte allo Stato spetta a loro, non al consumatore finale, il quale non è un soggetto passivo IVA.

3. L'ESERCIZIO DELLA RIVALSA MEDIANTE RITENUTA ALLA FONTE

3.1. Il coinvolgimento delle aziende nella determinazione della ricchezza propria e soprattutto nella determinazione della ricchezza altrui

Negli anni '70¹⁰⁵ ci fu l'introduzione dell'IRPEF e dell'IVA che ad oggi sono le due imposte che portano il maggiore gettito nel sistema tributario italiano¹⁰⁶. La loro introduzione ha comportato il coinvolgimento di un'enorme platea di contribuenti, e di conseguenza che l'amministrazione finanziaria non fosse più in grado di "tenere sotto controllo" un numero così elevato di dichiarazioni¹⁰⁷.

Fu in questa circostanza che ci fu un radicale mutamento della funzione del contribuente. Fino a quel momento il contribuente voleva essere il solo soggetto obbligato al pagamento del tributo in seguito alla richiesta delle imposte da parte dei pubblici uffici.

Lo schema del sistema era il solito, secondo cui le imposte si pagano quando qualcuno le richiede¹⁰⁸, ma con l'introduzione di una fiscalità di massa si è superata questa logica imponendo ai contribuenti un'autodichiarazione¹⁰⁹. Pertanto, l'obiettivo era basare il

¹⁰⁵ L'Imposta sul reddito delle persone fisiche fu istituita con il D.P.R. n. 597/1973 e fu successivamente ricompresa nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR);

L'IVA è stata introdotta in Italia con il DPR n. 633/1972

¹⁰⁶ Boll. Trib. 2022, per farsi un'idea di quello che stiamo dicendo si consideri che nel 2022 (periodo gennaio-agosto) le entrate totali ammontano a 343.704 milioni di euro: di cui le imposte dirette si attestano a 189.616 milioni di euro (il gettito IRPEF, si è attestato a 136.141 milioni di euro) e le imposte indirette risultano pari a 154.088 milioni di euro (le entrate IVA sono risultate pari a 105.478 milioni di euro).

¹⁰⁷ FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, CEDAM, Padova, 1972, 200

¹⁰⁸ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., 122

¹⁰⁹ MORONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria – Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli Editore, Torino, 179

sistema sull'autoliquidazione del contribuente e sulle ritenute¹¹⁰ dei sostituiti d'imposta per far fronte all'esigenza di "semplificazione".¹¹¹

Nella fase di acquisizione di questi mezzi monetari un ruolo fondamentale è stato attribuito alle aziende.

Per comprenderne le ragioni bisogna partire da due concetti, uno conseguenza dell'altro; il primo collegato al binomio "legge-contabilità" ovvero a quelli adempimenti di obblighi normativi, per dar prova di rispettare gli adempimenti definiti dalla normativa civilistica e fiscale¹¹². Il secondo è conseguenza diretta di quest'ultimo, ovvero quella che può essere definita l'era "aziendal-tecnologica"¹¹³ che permette di individuare attraverso la contabilità e la documentazione tenuta dalle aziende per l'elaborazione, informatica e non, dei dati gestionali relativi all'azienda, la ricchezza fiscalmente rilevante ai fini tributari che transita attraverso queste operazioni.

Nasce così la tassazione attraverso le organizzazioni amministrative, o meglio "tassazione attraverso le aziende", intese come gruppi sociali, che si comportano come soggetti erogatori di redditi e come collettori di consumi. Quest'ultimo aspetto è di fondamentale

¹¹⁰ Boll. Trib. 2023, Come si può evincere dal Bollettino emanato dal MEF per il periodo da Gennaio-Novembre 2023 quasi la totalità delle entrate IRPEF sono acquisite tramite ritenute: Il gettito IRPEF, che si è attestato a 202.745 milioni di euro (+14.958 milioni di euro, pari a +8,0%), riflette l'andamento delle seguenti componenti: ritenute effettuate sui redditi dei dipendenti del settore privato, 84.635 milioni di euro (+5.833 milioni di euro, pari a +7,4%); ritenute sui redditi dei dipendenti del settore pubblico, 79.802 milioni di euro (+7.625 milioni di euro, pari a +10,6%); ritenute sui redditi dei lavoratori autonomi, 12.055 milioni di euro (+527 milioni di euro, pari a +4,6%); ritenute a titolo di acconto applicate ai pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per le spese per le quali spetta la detrazione d'imposta, 3.077 milioni di euro (-175 milioni di euro, pari a -5,4%); versamenti in autoliquidazione, 23.176 milioni di euro (+1.148 milioni di euro, pari a +5,2%).

¹¹¹ Sul tema si veda MARONGIU G., *Una storia fiscale dell'Italia Repubblicana*, G. Giappichelli Editore, 2017, pag. 220 ss.; MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli, 2010, pag.28; MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria – Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli, 1991, pag.181 ss.

¹¹² BEGHIN M., *La bellezza delle tasse: se esiste una contabilità per esigenza di natura civilistica o pubblicistica e se attraverso tale contabilità si possono inquadrare arricchimenti, non si vede per quale ragione gli stessi supporti documentali non possono essere utilizzati anche per prelevare l'imposta*, Padova, 2022, pag. 21

¹¹³ LUPI R., *Compendio di scienze delle finanze*, 2019, pag. 188 ss.

importanza in quanto questo duplice ruolo li permette di riscuotere tributi, in quanto sono in grado di tassare la controparte economica.

Sulla ricchezza rilevata viene determinato il presupposto del tributo, che viene successivamente richiesto ai soggetti con i quali l'azienda ha instaurato operazioni economiche. Una volta incamerato questo tributo, verrà versato all'ente impositore (Stato), che non sarebbe in grado di monitorare un numero così elevato di pagamenti.

Tuttavia, la maggior parte del gettito di tali entrate derivano da soggetti di grandi dimensioni o meglio vi sono strutture con un maggior grado di attendibilità dovuta alla struttura amministrativo-contabile della quale esse dispongono. E per contro le criticità della tassazione riguardano proprio quelle aree che sfuggono a quel rigore amministrativo¹¹⁴.

Si tratta pertanto di aziende in cui operano una pluralità di soggetti, quali interagiscono tra di loro¹¹⁵, e che fanno da intermediarie tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda il reddito e il consumo, tutti gli operatori economici che producono per lo scambio piuttosto che per l'autoconsumo disegnano un ciclo di input e output, meno una fase intermedia tra di essi (denominati passaggi "business to business"). Gli operatori economici raccolgono infatti le somme che costituiscono il consumo finale per i loro partner commerciali e distribuiscono il "valore aggiunto" attraverso l'erogazione di salari per i collaboratori, di interessi per i finanziatori, di canoni di locazione per i proprietari di

¹¹⁴ BEGHIN M., *Diritto tributario*, «quando la struttura organizzativa è di piccole dimensioni o inesistente, l'imprenditore concentra in se stesso la figura del proprietario dell'azienda, del direttore generale e finanziario, del capo dell'ufficio acquisti e vendite. Ma via via che la situazione si modifica (...) con un'organizzazione che diventa più complicata ed estesa, la questione dell'evasione fiscale è necessariamente guardata in un'altra prospettiva. Il proprietario dell'azienda diventa più cauto e sospettoso, perché è pericoloso far sapere al direttore amministrativo che una parte delle vendite non è stata registrata, che sono stati realizzati acquisti di prodotti «al nero» o che alcuni dipendenti ricevono compensi fuori busta, magari alimentati attraverso provviste generate con l'evasione realizzata in precedenti annualità. La stessa cosa vale per l'amministratore delegato, che deve rispondere alla proprietà e che non può quindi prestarsi agli occhi dei (...) dipendenti quale soggetto che ordina di alterare la contabilità per occultare ricchezza. In questa situazione, all'evasione «brutale» o «rozza» si sostituisce progressivamente, un'evasione più raffinata, meno appariscente, tenuta nascosta nelle pieghe della contabilità e aiutata da particolari iniziative sul piano negoziale», 116 ss.

¹¹⁵ La pluripersonalità dell'azienda emerge sia nelle aziende di produzione ma anche in quelle di erogazione, che anche nella sua più piccola consistenza è pu sempre pluripersonale.

immobili e, infine, di profitti per gli organizzatori di questi fattori di produzione. Questi redditi sono "output", flussi che ritornano dalla sfera della produzione alla sfera individuale. In sostanza, tutti gli operatori economici acquisiscono consumi e spendono reddito. Tuttavia, quando questo ciclo si sposta dal lavoro autonomo all'impresa, la contabilità dell'impresa tenuta a fini gestionali viene utilizzata per determinare il reddito imponibile secondo i principi contabili. I registri degli incassi (ricavi) dell'impresa sono utilizzati per tassare i consumi individuali e familiari, in particolare con l'imposta sul valore aggiunto (IVA), mentre i redditi inclusi nel valore aggiunto dell'impresa sono tassati mediante ritenuta alla fonte o imposte sostitutive, oppure dichiarati dall'impresa alle autorità fiscali per indurre i destinatari a dichiararli¹¹⁶.

Oltre a tassare i consumatori, i dipendenti e i risparmiatori, le imprese tassano anche i titolari e tassano gli utili e i dividendi. Questo sistema è semplice. Questo perché le imprese sono gruppi sociali che non hanno esigenze personali (anche se i titolari potrebbero averne) e quindi non hanno motivo di nascondere il loro reddito imponibile agli occhi delle autorità fiscali. Pertanto, vi è un'oggettiva esternalizzazione delle richieste fiscali dalle autorità pubbliche alle imprese.

Si tratta a tutti gli effetti di una oggettiva esternalizzazione delle aziende in seguito alla richiesta di riscossione dei tributi dai pubblici poteri; le aziende non sono delegate e né investite di poteri pubblici, ma piuttosto si tratta di una cooperazione con il fisco manifestata attraverso l'esternalizzazione di attività amministrativa.

3.2. Realtà o personalità del tributo

I tributi sono applicati attraverso le aziende che si comportano come esattori dei tributi, in un'ottica di semplificazione, e per fare questo lo schema più utilizzato è quello della sostituzione tributaria.

¹¹⁶ Ad esempio il 770 e le CU servono appunto a indurre i percipienti a fare la propria dichiarazione dei redditi. Questo in quanto quello che dichiara il sostituto d'imposta nelle CU e nel 770 deve quadrare con le singole dichiarazioni dei redditi presentate da dipendenti o lavoratori autonomi. Altrimenti interviene l'AE con gli accertamenti.

Le imposte di maggior rilievo fino ad ora citate sono state IRPEF e IVA che per una maggior chiarezza sono due imposte che colpiscono la ricchezza gravando su un soggetto partendo da presupposti differenti.

L'IRPEF è un'imposta personale e progressiva che colpisce il reddito complessivo netto delle persone fisiche. Presupposto dell'IRPEF è il possesso dei redditi, ed i soggetti passivi di tale imposta sono le persone fisiche residenti e non residenti nello Stato.

La determinazione dell'imponibile avviene sommando tutti i redditi delle 6 categorie elencate dall'art. 6 del TUIR. La specificità del carattere personale dell'imposta è che nella determinazione dell'imponibile si tiene conto della situazione personale di un individuo per questo definita personale. Vengono cioè valorizzati gli esborsi sostenuti per motivi estranei alla generazione di ricchezza rilevante dal punto di vista fiscale¹¹⁷.

Ovvero 2 soggetti con una stessa base imponibile lorda possono vedersi determinate 2 basi imponibili nette su cui applicare l'imposta in misura differente.

Questo avviene ad esempio in relazione all'applicazione di alcune deduzioni dalla base imponibile lorda per esempio somme quali contributi previdenziali, contributi versati per lavoro domestico o erogazioni liberali e detrazioni in base a spese mediche sostenute, carichi familiari, interessi su mutui e tanti altri che invece diminuiscono l'imposta dovuta ai fini IRPEF.

Nel caso dell'Iva invece si tratta di un'imposta reale¹¹⁸ che non tiene in considerazione la situazione reddituale personale del soggetto, ma tassa i consumi di beni e le prestazioni di servizi, indifferentemente da chi sia il soggetto che acquista¹¹⁹.

Nell'ottica della sostituzione tributaria il meccanismo con il quale un sostituto si fa carico di tassare una ricchezza altrui relazionato alle caratteristiche delle imposte appena citate (imposta personale e imposta reale), rileva soprattutto considerando che la rivalsa tramite tale metodo perde di soggettività.

¹¹⁷ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit., 12

¹¹⁸ MAFFEZONI F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Giuffrè, Milano, 1969, 46

¹¹⁹ Un certo grado di personalità la ritroviamo anche nell'Iva in quanto le aliquote Iva sono del 4%, 5%, 10%, 22% e vengono applicate a seconda della tipologia di operazione effettuata.

Per capire meglio aggiungiamo all'ultima considerazione fatta la distinzione tra imposte ordinarie ed imposte sostitutive.

Le imposte sostitutive come si evince dall'aggettivo stesso sostituiscono alcuni tributi.

Queste imposte sostitutive non tengono conto della personalità del singolo soggetto, anche in ragione di una semplificazione del meccanismo impositivo.

Un esempio lampante per capire quanto appena esposto è l'applicazione di un'imposta sostitutiva del 26% sugli interessi bancari.

Gli interessi, (reddito da capitale), vengono versati al cliente al netto della ritenuta fiscale operata (26%); la banca effettua una trattenuta non interessandosi della situazione reddituale in cui versa un soggetto, ma applicandola in ugual importo a tutti e versandola all'Agenzia delle Entrate.

Quindi se attraverso la sostituzione tributaria si vuole "semplificare" la tassazione delle ricchezze, ancor più con un'imposta sostitutiva si può evidenziare tale utilità.

Se da una parte però vi è questa esigenza di semplificazione, d'altra si consideri in base ai meccanismi appena descritti che si perde dal punto di vista della personalità del tributo, e si guadagna dal punto di vista della realtà.

3.3. L'importanza della documentazione aziendale nella tassazione attraverso le aziende

Le premesse necessarie per comprendere la funzione aziendale nella riscossione delle tasse sono ora chiare. Questa funzione detiene diverse responsabilità, tra le quali la più fondamentale è la conservazione della documentazione relativa ai rapporti giuridici con terzi. Più l'azienda è grande e maggiore importanza avrà la funzione amministrativa che acquisisce una rigidità che costituisce un punto di forza per l'apparato fiscale nel processo di tassazione delle imprese. Tali punti di forza sono sfruttabili dal fisco quando sono presenti, ma non possono essere generati in assenza di adeguate condizioni (cfr. *infra*, cap. III, par. 3.6).

La legge attribuisce la qualifica di sostituto a soggetti che dispongono di tali condizioni e pertanto che dovrebbe essere dotati di una struttura amministrativa sufficientemente affidabile¹²⁰.

Tale affidabilità dipende sia dalle scritture contabili ma anche dall'esistenza di sistemi di controllo esterno e dalla validità di questi.

Inoltre è importante che tale affidabilità deriva dalla pluripersonalità dell'azienda, quindi che in tali strutture ci sono molteplici addetti e di conseguenza molteplici rapporti che intercorrono¹²¹ da cui nasce la necessità di informazione e di controllo reciproco¹²².

Molteplicità di addetti significa spersonalizzazione gestionale ovvero che il denaro viene gestito dagli impiegati che operano internamente e non più esclusivamente dal titolare dell'azienda stessa come avviene nel caso di attività artigianali o di piccolo commercio.

Tutti questi dati elaborati, grazie all'ausilio delle aziende in cui la gestione è affidata a risorse altrui fungono da base quali principali elementi informativi sui presupposti economici d'imposta.

L'importanza dei numerosi rapporti intercorrenti in un'azienda con terzi rileva in quanto vengono così rilevati non solo i presupposti economici dell'azienda stessa ma anche di tutti i soggetti terzi in contatto con essa¹²³.

Va evidenziato inoltre il distacco che vi è tra azienda come gruppo e gli operatori economici individuali. Le aziende come organizzazioni sono astrazioni, queste non hanno bisogni personali da soddisfare, come invece artigiani e piccoli commercianti¹²⁴.

L'analisi delle rigidità amministrative nei cicli aziendali fornisce un quadro utile per esaminare la relazione tra l'azienda e il suo proprietario al fine di identificare possibili pratiche volte a eludere il fisco nascondendo ricchezza. Un esempio classico di evasione fiscale è rappresentato dalla mancata dichiarazione di "ricavi", incassati direttamente dal

¹²⁰ BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, cit., 53

¹²¹ LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017, 91 ss.

¹²² *Idem*, *ivi*, 54

¹²³ LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS Edizioni, 2022, 21

¹²⁴ *Idem*, *ivi*, 54

proprietario in fase preliminare, e ancor prima dai clienti e prima che tali somme vengano registrate nella contabilità aziendale.

Questa pratica rappresenta un modo tradizionale di elusione fiscale, tipica dei lavoratori autonomi. Tuttavia, diventa sempre più complessa quando ci sono più collaboratori e compiti suddivisi, soprattutto quando i clienti richiedono documentazione dettagliata sui costi. In tale contesto, l'evasione fiscale si complica, poiché la necessità di documentare in modo accurato le transazioni diventa più pressante, rendendo più difficile occultare ricavi a monte prima che siano inseriti nella contabilità ufficiale.

3.4. In particolare: la tassazione del lavoro dipendente

I redditi da lavoro dipendente rappresentano la categoria più ampia, associata al più elevato importo di reddito imponibile dichiarato. In tale ambito vi sono ampi margini di evasione soprattutto nel lavoro domestico dipendente o presso piccoli commercianti e artigiani.

Tuttavia il reddito da lavoro dipendente è il primo ad essere regolarizzato con l'espansione delle dimensioni aziendali¹²⁵

Con l'aumentare del numero di dipendenti, diventa sempre più complesso mantenere rapporti informali e "in nero", a differenza di quando vi sono pochi dipendenti e il datore di lavoro riesce ad avere un rapporto più stretto e sicuramente ad essere esposto a meno controversie.

Proprio in ragione di tali possibili controversie il datore di lavoro per tutelarsi regolarizza il lavoro dipendente dal punto di vista fiscale e previdenziale, nonché per le eventuali sanzioni in cui può incorrere.

Anche il datore di lavoro comprende che le tasse si pagano su ciò che è visibile, e il lavoro dipendente è "visibile".

Il rapporto con i dipendenti segna il primo passo in cui l'impresa inizia ad essere da ausilio per il fisco, applicando ritenute e contributi, nonostante possa comunque continuare parallelamente a nascondere entrate o a registrare costi fittizi.

¹²⁵ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario : la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., 549

In principio, il reddito derivante dal lavoro dipendente comprende tutte le retribuzioni, inclusi gli emolumenti accessori e quelli elargiti a titolo di liberalità. Le spese di produzione, sebbene teoricamente concepibili, sono trascurate dal punto di vista fiscale a causa della complessità documentale e di controllo che deriverebbe dalla loro deduzione. In questo caso, si privilegiano la semplicità, il controllo e la prudenza fiscale rispetto a un preciso calcolo della capacità economica aziendale.

Una maggiore flessibilità avviene per i servizi forniti dal datore di lavoro quali la mensa, il trasporto collettivo, i rimborsi per trasferte fuori sede e i "fringe benefit" come l'auto aziendale, il telefono cellulare, la connessione a internet, le assicurazioni sulla vita, i prestiti agevolati, e così via.

In questo contesto, assume rilievo la segnalazione delle retribuzioni al fisco (e agli enti previdenziali) mediante l'applicazione della ritenuta alla fonte. Questa ritenuta è progressiva, adattando le aliquote IRPEF annuali al periodo di paga e tenendo conto delle detrazioni d'imposta. (cfr. *retro*, cap. II, par. 2.6.2.).

3.5. La riscossione delle imposte in assenza di aziende. Gli imprenditori privi di rigidità aziendale

I punti di forza della rigidità aziendale possono essere sfruttati lì dove esistono ma quando ci ritroviamo di fronte a strutture lacunose da questo punto di vista il sistema entrerà in crisi. Lì dove mancano strutture rigide la documentazione aziendale risulta meno efficace in quanto l'amministrazione e la gestione si concentrano sugli stessi individui.

Ci riferiamo in tale sede agli autonomi dove l'azienda è rappresentata dal titolare stesso. E questo gli permette di agire spesso in modo poco trasparente. Gli "autonomi" possono essere sottoposti alla tassazione aziendale solo quando il loro cliente è un'azienda di grandi dimensioni in grado di segnalarli.

È ingannevole cercare di trasformare legislativamente piccoli commercianti, artigiani e professionisti in "aziende fiscali" senza la presenza di "aziende reali" come descritte in precedenza¹²⁶.

Gli adempimenti imposti in capo al soggetto quale autonomo, vengono delegati a professionisti esterni quali commercialisti, consulenti del lavoro che però non fa parte dell'organizzazione interna ma adempie ad obblighi fiscali con le informazioni fornite dallo stesso lavoratore autonomo.

La tassazione attraverso le aziende richiede l'organizzazione di una pluralità di persone, mezzi, immobili e attrezzature, diventando facilmente "visibile". Più l'organizzazione diminuisce di dimensioni, diminuisce anche la visibilità agli occhi del fisco, riducendo i vincoli organizzativi. Gli "autonomi", estranei alla tassazione aziendale, necessitano di una valutazione del fisco basata su stime tradizionali, coordinata eventualmente con le segnalazioni dei clienti.

Diversamente dai lavoratori autonomi vi sono i liberi professionisti intesi autonomi in senso stretto. Questi sono anch'essi operatori economici privi di una struttura organizzativa rigida.

Essendo soggetti che spesso, prestano il proprio servizio a persone fisiche (privati) hanno un ampio margine di ricevere compensi "in nero". Ancor più considerando che le prestazioni professionali sono attività che possono essere svolte in qualsiasi luogo e orario, non come un bar di cui si presuppone un orario di apertura ed un posto fisico dove opera.

3.6. La soggettività passiva e la manifestazione della capacità contributiva

La nostra Costituzione prevede all'art. 53 che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

¹²⁶ LUPU R., *Manuale professionale di diritto tributario : la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, cit., 84

Per capacità contributiva si voglia intendere l'attitudine a sopportare il peso di un impoverimento della propria ricchezza in ragione del possesso della stessa, che l'Ente impositore può sottrarre mediante il tributo¹²⁷.

Tuttavia, il potere dello Stato di tassare non deriva dall'articolo 53 della Costituzione, ma è una prerogativa più generale dei poteri pubblici che sarebbe esistita anche senza le disposizioni costituzionali¹²⁸. Inoltre, è facile constatare che, nonostante i precetti costituzionali, l'obbligo giuridico di pagare le imposte sorge solo quando è imposto dalla legge ordinaria, e che la semplice esistenza di ricchezza non è sufficiente e non comporta l'obbligo di pagare le imposte finché il legislatore non interviene e la collega all'imposizione fiscale¹²⁹.

L'articolo 53 Cost. assolve innanzitutto alla funzione di garanzia di limitare i contributi alla spesa pubblica a quei soggetti che dispongono di fatti che indicano la loro capacità contributiva¹³⁰, cioè di fatti economicamente valutabili¹³¹. Tali fatti vanno ricondotti a indicatori quali redditi (incremento di patrimonio), patrimonio e consumi¹³² (cfr. quanto esposto *retro*, cap. 2, par. 2.2.)¹³³.

¹²⁷ GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, 1969, 64

¹²⁸ LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, 1998, 16 ss.

¹²⁹ GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956, 159, sono pervenuti alla medesima conclusione MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 16, MORONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria – Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli Editore, Torino, 99, AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene Editore, 1995, 170, MAFFEZONI F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Giuffrè, 1969; GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, 228 ss GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, 238

¹³⁰ *Con le sentenze che si annotano, la Corte di Cassazione ha accolto questa nozione: "La capacità contributiva non è rivelata soltanto dal reddito che percepisce di fatto la persona gravata dal tributo. Quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rivelata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale: ed è giusto che ciò avvenga perché l'imposta costituisce anche incentivo ad una congrua utilizzazione del bene e favorisce tra l'altro un migliore adempimento dei doveri di solidarietà economica e un più ampio contributo al progresso materiale del Paese (artt. 3 e 4 della Costituzione). Si veda in tal senso: Corte Cost., 31/03/1965, n.16; Corte Cost., 18/05/1972, n. 91; Corte Cost., 06/07/1966, n.89*

¹³¹ MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, 1973, 262 ss.

¹³² MAFFEZONI F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, cit., 129

¹³³ MARINONI S., *La traslazione del peso economico dell'imposta tra dovere tributario e autonomia contrattuale nella giurisprudenza della Suprema Corte: La capacità contributiva, quale idoneità all'obbligazione di imposta, desumibile dal presupposto economico al quale l'imposta è collegata, può essere ricavata da qualsiasi indice rilevatore di ricchezza, secondo valutazioni riservate esclusivamente al legislatore, salvo il successivo ed eventuale controllo di costituzionalità sotto il profilo della palese arbitrarietà e manifesta irragionevolezza.*

Ciononostante, il realizzarsi di fatti¹³⁴ attribuibili in capo ad un soggetto porta a definire uno stretto legame tra il soggetto passivo d'imposta e la ricchezza colpita dal tributo¹³⁵.

Partiamo dal presupposto che il singolo soggetto paga l'imposta calcolata sulla propria ricchezza e non sulla ricchezza altrui.

Muovendoci da questo principio, in primis riconfermiamo il legame tra soggettività passiva, possesso della ricchezza e obbligazione tributaria¹³⁶.

In secondo luogo, bisogna porre attenzione al principio appena citato e per contro porne altrettanta al soggetto su cui ricade l'obbligazione tributaria.

In diritto tributario si verificano certe situazioni in cui avviene il trasferimento del carico fiscale da un soggetto all'altro, o meglio parleremo in queste situazioni di traslazione del tributo.

Quando si parla di traslazione d'imposta si stanno descrivendo situazioni in cui taluni soggetti che non hanno realizzato loro stessi un fatto economico rilevante (contribuente di fatto), vengono chiamati, per legge, al pagamento del tributo per fatti altrui (contribuente di diritto).

Questa traslazione d'imposta può avvenire nella fase di formazione del prezzo, senza che sia la legge ad imporlo¹³⁷. Come, per esempio, una società che vende prodotti gravanti da accisa che nella determinazione del prezzo tenga conto di quanto da lui pagato, che viene trasferita sul cliente senza che lui ne sia consapevole¹³⁸.

Elemento centrale del principio è la forza o capacità economica riconducibile ad elementi in grado di esprimerla nella sua oggettività. Ne discende che, mentre non possono essere elevati a presupposto di un tributo fatti non idonei a manifestare una forza simile, rimangono senz'altro attratti nella nozione il reddito, il patrimonio e il suo incremento di valore, in quanto indici diretti di capacità contributiva, nonché i consumi, i trasferimenti e gli affari giuridici, quali indici indiretti, in Riv. Dir. e Prat. Trib., 280

¹³⁴ BENVENUTO G. et al., cit., in Riv. Sc. Delle Fin., 426 ss.

¹³⁵ Corte cost., 18/05/1972, n. 91 Ciò in quanto la capacità contributiva rappresenta “*l'idoneità soggettiva alla obbligazione d'imposta*”, deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata e determinabile quantitativamente in base a detto presupposto

¹³⁶ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, Giappichelli, 50

¹³⁷ GALLO S., *Manuale pratico di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1997, 104 ss.

¹³⁸ Nota a sentenza di Francesco Spinello e Pietro Giordano, *La natura facoltativa della rivalsa dell'accisa*, il Fallimento 1 agosto 2023, 1067

Al contrario vi possono essere meccanismi di traslazione d'imposta previsti dalla legge pertanto non facoltativi ma obbligatori. L'esempio più lampante è lo schema applicativo dell'Iva, nell'ambito della quale un soggetto passivo dell'Iva deve allo Stato l'imposta gravante sulle cessioni di beni e servizi resi da loro stessi, ma non sono questi ultimi a sopportarne il peso in quanto, come meglio vedremo più avanti questi hanno l'obbligo di rivalersi nei confronti dei cessionari o committenti (art. 18, d.p.r. 633/72), attraverso l'esercizio della rivalsa.

Nel primo caso la traslazione rileva solo a livello economico e viene definita traslazione convenzionale, mentre nel caso dell'imposta sul valore aggiunto viene definita traslazione legale in quanto prevista dalla legge stessa e pertanto ha sostegno giuridica.

Per quanto concerne la traslazione legale non vi si pongono problemi di costituzionalità con l'art. 53 Cost.¹³⁹, in quanto attraverso il meccanismo della rivalsa il contribuente di fatto è funzionale a traslare il tributo sul soggetto che manifesta la capacità contributiva¹⁴⁰, senza rimanerne inciso.

Invece nell'ambito della traslazione convenzionale in cui rientrano atti di autonomia contrattuale posta tra privati si potrebbero presentare situazioni rilevanti dal punto di vista giuridico in quanto la traslazione non avviene perché voluta dal legislatore ma bensì perché pattuita dalle parti¹⁴¹.

Questo trasferimento d'imposta non interessa la fase in cui sorge l'obbligazione tributaria ma piuttosto la si può ricondurre alla fase di attuazione dell'imposizione fiscale.

In virtù di un accordo tra privati, succede che non vi è alcuna modifica soggettiva dell'aspetto passivo come avviene nei casi stabiliti della legge (contribuente di diritto, sostituto d'imposta). Ma può essere definito un accordo in cui il soggetto titolare della

¹³⁹ MORONGIU G., *Lezioni di Diritto Tributario*, li accolti sarebbero validi poiché l'art. 53 Cost. andrebbe inteso come norma di garanzia rivolta allo Stato, volta a stabilire solo in che limiti, a monte, possa essere imposto un tributo, ma senza, a valle, limitare la libertà negoziale dei privati di poter trasferire l'onere tributario ad altri soggetti, G. Giappichelli Editore, 2018, 76

¹⁴⁰ PANTALEONI M., *Teoria della traslazione dei tributi*, Tipografia di Adolfo Paolini, Roma, 1882, 21 ss.

¹⁴¹ L'art. 53 Cost. vieta ad altri di pagare le imposte dovute da soggetti terzi ma nulla dice sull'accollarsi volontariamente il carico di imposte altrui

capacità contributiva pattuisca con un terzo di farsi carico dell'onere tributario senza appunto che si realizzi il mutamento tra contribuente di diritto e contribuente di fatto.

Possiamo definire tale situazione accettata dal nostro ordinamento in virtù dell'art. 8, comma 2, legge n. 212/2000 il quale sancisce che "È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario", pertanto in conclusione il debitore rimarrà come tale nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

3.7. Il fenomeno giuridico della traslazione dell'imposta

Nell'impianto normativo vi è una distinzione tra traslazione d'imposta meramente economica¹⁴² e traslazione d'imposta legale.

Quando parliamo di traslazione d'imposta si intende quell'innalzamento di prezzo a cura del venditore in ragione di costi da lui sostenuti ma estranei al consumatore.

Uno degli esempi in cui si manifesta tale meccanismo è l'accisa. La rivalsa in questo caso non è un istituto obbligatorio, ma succede che i soggetti passivi traslano in avanti l'onere sui consumatori finali inglobandolo al prezzo di vendita¹⁴³. Si dice che il trasferimento

¹⁴² La traslazione delle imposte è un fenomeno economico analizzato e studiato soprattutto nel campo della scienza delle finanze. Lo strumento di indagine attraverso il quale viene studiata la traslazione è denominato analisi dell'incidenza delle imposte. Lo spostamento dell'onere fiscale avviene quindi attraverso il trasferimento del carico fiscale da coloro che sono formalmente obbligati a pagare l'imposta (contribuente di diritto) a coloro che subiscono una riduzione del proprio patrimonio (contribuente di fatto) in seguito della realizzazione del presupposto impositivo. La traslazione pertanto è un'operazione in cui un terzo interviene tra due soggetti nella fase di attuazione del tributo e non nella fase in cui l'obbligazione sorge. Ci interessa in particolar modo delineare che l'intervento del soggetto terzo (contribuente di fatto) non lede al fisco, in quanto l'interesse di quest'ultimo è l'estinzione del debito tributario che seppur posto in essere da un soggetto terzo avviene lo stesso. Anzi più che ledere in taluni casi si potrebbe parlare di agevolazione ai fini di aiutare il fisco alla riscossione del tributo.

Si veda sul punto, BOSI P., *Corso di scienza delle finanze*, Il Mulino, Bologna, 2010; PANTALEONI M., *Teoria della traslazione dei tributi*, Tipografia di Adolfo Paolini, Roma, 1882, 14 ss.; NITTI F., *Lezioni di scienza delle finanze*, Società anonima cooperativa tipografica, 1901, 207 ss.

¹⁴³ Nota a sentenza di Francesco Spinello e Pietro Giordano, cit.: La mancanza dell'obbligatorietà della rivalsa non implica, dunque, la necessaria indicazione dell'imposta traslata in avanti all'interno del documento fiscale di riferimento. In altri termini, la rivalsa avviene in maniera "occulta", 1067

dell'imposta è *in re ipsa*¹⁴⁴ e non sono suscettibili di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Esiste quindi un diritto di rivalsa occulto all'acquirente che assume carattere meramente economico in quanto non esplicitato e pertanto privo di supporto giuridico¹⁴⁵.

Non ci soffermeremo particolarmente sul tema della traslazione nell'accise, ma è utile conoscerne il meccanismo per poterne comprendere la differenza con il meccanismo della rivalsa (traslazione legale).

Quest'ultima si verifica nei casi previsti dalla legge, pertanto è il legislatore che prevede un meccanismo giuridico di trasferimento d'imposta.

Ciò vuol dire che non è una scelta del venditore calcolare sul prezzo di vendita l'imposta ed addebitarla all'acquirente. Ed inoltre in tale situazione l'acquirente è consapevole che sul prezzo di vendita pagherà anche l'imposta in quanto palesemente esplicitata.

L'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è l'esempio più chiaro quando parliamo di traslazione attraverso l'esercizio della rivalsa¹⁴⁶.

In pratica, l'IVA indica l'importo dell'imposta richiesto in fattura per dimostrare che l'onere fiscale è stato effettivamente trasferito al cosiddetto "contribuente di fatto" (cioè il consumatore finale)¹⁴⁷. Poiché per le accise non esiste un obbligo legale di questo tipo, l'imposta pagata non viene indicata separatamente sul documento fiscale, consentendo al contribuente (contribuente di diritto) di includere l'accisa pagata nel prezzo di vendita, trasferendo l'imposta pagata ai clienti.

La norma che caratterizza la disciplina nazionale dell'IVA il D.P.R. 633/72 che all'art. 18¹⁴⁸ si occupa di definire l'applicazione della rivalsa.

¹⁴⁴ MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., 205 ss.

¹⁴⁵ Vi sono 2 tesi con riguardo al rilievo attribuito alla traslazione non espressamente prevista dalla legge: vi è MOSCHETTI F., *ibidem*, il quale sostiene che il diritto di rivalsa implicito non è stato previsto da nessuna norma non in quanto contrario alla *ratio legis* ma bensì assumendo carattere certo non possono non essere presupposti e accettati dal legislatore; *Contra* GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, cit., 104, nota 101

¹⁴⁶ BEGHIN M., *Diritto delle Imposte*, cit., 77

¹⁴⁷ LUPI R., *Diritto tributario*, cit., 244 ss.

¹⁴⁸ Art. 18 Testo unico IVA, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, "Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura

La *ratio* di tale di tale norma sottintende ad addossare il tributo a chi manifesta capacità contributiva attraverso il meccanismo della rivalsa, pertanto la sua funzione rende indenne dal tributo il soggetto che la esercita¹⁴⁹.

Se il soggetto che ha l'obbligo di versare l'Iva non si rivalessa nei confronti del soggetto acquirente (soggetto titolare della capacità contributiva contributiva) rimarrebbe inciso di tale imposta, ed è proprio per questa ragione che vi è l'esistenza di una norma che obbliga espressamente alla rivalsa (nel capitolo successivo si avrà modo di soffermarsi in maniera dettagliata sull'applicazione della rivalsa IVA).

Quindi da una parte lo Stato impone a taluni soggetti passivi di applicare l'imposta trattenendo somme colpite da imposta e dall'altra però tutela questi soggetti attraverso l'esercizio della rivalsa onde evitare di violare l'art. 53 Cost. (cfr. quanto esposto retro, cap. 3, par. 3.1.).

3.8. Il contribuente di diritto e di fatto e la sostituzione a titolo d'acconto ("pseudo sostituzione") e a titolo definitivo

Arrivati a questo punto del nostro elaborato abbiamo gli elementi essenziali¹⁵⁰ per poter definire le varie ipotesi di sostituzione tributaria presenti nel nostro ordinamento¹⁵¹.

Il sostituto d'imposta applica il meccanismo della sostituzione tramite la ritenuta.

Conosciamo due tipi di ritenute: la ritenuta a titolo d'imposta e ritenuta a titolo d'acconto.

La ritenuta a titolo d'imposta¹⁵² esaurisce il carico tributario con l'applicazione della stessa.

In questo tipo di sostituzione il sostituto non deve dichiarare nulla al fisco perché ha già

il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito"

¹⁴⁹ GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2005, 34 ss.

¹⁵⁰ cfr. quanto esposto retro, cap. I, par. 1.4.: sostituto d'imposta; cfr. quanto esposto retro, cap. 3: meccanismo della traslazione di imposta, in particolar modo il meccanismo di attuazione della rivalsa

¹⁵¹ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 130 ss.

¹⁵² redditi di lavoro autonomo e simili corrisposti a non residenti, I redditi di capitale, redditi diversi (ad es., plusvalenze da cessione di attività finanziarie)

scontato il proprio tributo¹⁵³. Queste possono essere considerate come vere e proprie “imposte sostitutive”.¹⁵⁴

Un esempio di questa è l'applicazione di interessi sulle somme di denaro tenuto nei conti correnti. La banca ha il compito di fare da sostituto decurtando gli interessi sulle somme a titolo di ritenuta d'imposta esauendo l'imposizione.

La ritenuta a titolo d'acconto invece viene operata dal sostituto sul sostituito ma non esaurisce il carico tributario, e l'eventuale restante imposta sarà dovuta dal creditore¹⁵⁵.

Degli esempi potrebbero essere le ritenute effettuate sulle retribuzioni dei dipendenti¹⁵⁶ o sui corrispettivi per prestazioni di lavoro autonomo¹⁵⁷.

Ad esempio nell'ambito del lavoro autonomo un commercialista che fornisce consulenza emette una fattura per un compenso di 1.000 euro con ritenuta del 20%. Il cliente corrisponderà al commercialista 800 euro (1000 – 200) in quanto 200 euro sono dovuti allo Stato. Se il commercialista deve calcolare un'imposta del 27% dell'importo lordo del compenso dovrà versare 270 euro. Siccome ha già versato 200 euro a titolo d'acconto verserà allo Stato 70 euro.

Invece nei redditi da lavoro dipendente che hanno la specificità di scontare una ritenuta alla fonte (ritenuta d'acconto), quest'ultima deve essere quantificata dal datore di lavoro secondo le aliquote applicabili sul reddito complessivo annuo corrisposto al dipendente; ovviamente è possibile che nel corso dell'anno il dipendente percepisca altri redditi o la sua retribuzione aumenti o diminuisca ed in questo caso si opereranno dei conguagli. Il soggetto passivo dell'imposta rimane comunque il sostituito, cioè il lavoratore dipendente perché è lui che pone in essere il presupposto d'imposta; il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce infatti un'obbligazione autonoma rispetto all'imposta¹⁵⁸.

¹⁵³ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit. pag. 105

¹⁵⁴ LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, cit., 246

¹⁵⁵ I redditi di lavoro autonomo ed assimilati percepiti da soggetti residenti, I redditi di lavoro dipendente (salari e stipendi; indennità di fine rapporto; emolumenti arretrati; altri redditi assimilati come, ad esempio, compensi per collaborazioni

¹⁵⁶ Art. 23 del d.p.r. n. 600/73

¹⁵⁷ Art. 25 del d.p.r. n. 600/73

¹⁵⁸ CHINDEMI D., *Diritto tributario giurisprudenziale*, Giuffrè, 2021, 506

Oltre ai due meccanismi appena citati, vi è un *tertium genus*, la ritenuta diretta¹⁵⁹ (in questo caso è più corretto parlare di compensazione). Non bisogna vedere questa come scollegata dalle altre ma piuttosto intesa come una forma di riscossione che può avvenire sia nella ritenuta d'acconto sia in quella a titolo d'imposta basata in pratica su una partita di giro¹⁶⁰ tra creditore e debitore.

In linea di principio, le ritenute sono operate con aliquote proporzionali in relazione al tipo di reddito (come per esempio il 20% visto pocanzi sul lavoro autonomo). Sui redditi dipendente a tassazione ordinaria invece si applica un'imposta progressiva (IRPEF) a scaglioni. Quindi all'aumentare della base imponibile aumenterà l'aliquota in modo più che proporzionale, e ciò significa che l'aliquota marginale è maggiore dell'aliquota media. Nonostante si tratti di ritenuta a titolo d'acconto questa servirebbe a far sì che a fine periodo d'imposta il dipendente non debba più versare altro in quanto l'imposta è pari a quella da lui dovuta a titolo definitivo¹⁶¹.

È nuovamente evidente che il sostituto obbligato ad applicare una ritenuta e successivamente a versare tale importo all'Amministrazione finanziaria funge da ausilio a quest'ultima, semplificando il lavoro di riscossione dei tributi dell'Agenzia delle entrate¹⁶².

3.9. Il rapporto tra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria e gli adempimenti del sostituto

I vari tipi di sostituzione enunciati (cfr. quanto esposto *retro*, cap. 3, par. 3.4.) portano a particolari considerazioni sul rapporto che si instaura tra sostituto, sostituito e Amministrazione finanziaria.

¹⁵⁹ LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario*, cit., 456

¹⁶⁰ *Idem, Ibidem*

¹⁶¹ La conseguenza di questo meccanismo è che se l'imposta versata è quella definitivamente dovuta dal dipendente, questo non dovrà presentare alcuna dichiarazione. Questo in ragione di un conguaglio di fine anno tra le ritenute operate mensilmente e quelle dovute sul reddito complessivo. Un esempio è quando il dipendente non possiede altri redditi.

¹⁶² BEGHIN M., *Per l'università e per la preparazione alle professioni economico-giuridiche*, cit., 129

Ove vi si operi una ritenuta a titolo d'imposta, l'obbligazione tributaria poggia in capo al sostituto¹⁶³. Pertanto il sostituito rimarrà estraneo alla richiesta del versamento. In questo caso vi si possono presentare quattro scenari differenti¹⁶⁴:

- Il sostituto esercita la ritenuta e la versa: non vi si pone nessun problema in quanto l'obbligazione tributaria deve considerarsi esaurita;
- Il sostituto esercita la rivalsa ma non la versa allo Stato: il sostituito non avrà alcuna pretesa nei confronti del sostituto. Rimarrà invece esposto il sostituto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che agirà nei confronti di questo per il recupero della somma spettante;
- il sostituto non esercita la ritenuta di rivalsa ma la versa ugualmente all'Erario: in tal senso il sostituto dovrà rivalersi sul sostituito che dovrà ritornare la somma versata dal sostituto. Se il sostituito non dovesse retrocedere la somma corrispondente alla ritenuta operata l'obbligazione graverebbe in toto sul sostituto e come abbiamo già detto sarebbe da ritenersi contro alla ratio della norma stessa¹⁶⁵;
- Il sostituto non esercita la ritenuta e non la versa neppure: in questo caso sarà il sostituto stesso a rimanere esposto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria¹⁶⁶. Il Fisco in sede di accertamento potrà recuperare l'importo della ritenuta evasa e relative sanzioni. Precedentemente tale comportamento veniva regolato dall'art. 14 d.lgs. n. 471/97¹⁶⁷ in base al quale era prevista una doppia sanzione: del 20% se la ritenuta non è stata effettuata e in aggiunta del 30% se il pagamento non è stato effettuato. Tale articolo è stato poi modificato dall'art. 15 del d.lgs. n. 158 del 2015¹⁶⁸ eliminando la sanzione al 30%. Dopo che il Fisco avrà

¹⁶³ BEGHIN M., *La 'nuova grammatica' della sostituzione tributaria: l'abbattimento degli steccati tra ritenute a titolo definitivo e ritenute a titolo d'acconto e la nascita, contra legem, di un singolare rapporto di solidarietà passiva tra sostituto e sostituito*, in Riv. dir. trib., n. 1/2014, II, 32

¹⁶⁴ BEGHIN M., *Il sostituito non è responsabile se il sostituto non versa la ritenuta d'acconto - Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito*, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 7/2019, 574

¹⁶⁵ LUPI R., *Diritto tributario, parte generale*, cit., 244

¹⁶⁶ FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, cit., 132

¹⁶⁷ Art. 14 d.lgs. n. 471/97 «Chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte è soggetto alla sanzione amministrativa pari al venti per cento dell'ammontare non trattenuto, salva l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento».

¹⁶⁸ relazione illustrativa al d.lgs. n. 158 del 2015, secondo la quale «il comma 1, lett. p) modifica l'articolo 14 del d.lgs. n. 471 del 1997, che prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa pari al 20 per cento dell'ammontare non trattenuto nei confronti dei soggetti che violano l'obbligo di esecuzione, in tutto o in parte, delle ritenute alla fonte. La disposizione elimina, rispetto alla pre

avviato la fase di riscossione nei confronti del sostituto potrà successivamente rivalersi anche sul sostituito. (art. 35 del d.p.r. n. 602/73 coobbligazione solidale successiva)¹⁶⁹. Questo non in ragione del rapporto tra sostituto e Amministrazione finanziaria ma piuttosto è da ritenersi a tutela di un eventuale situazione di fiancheggiamento che potrebbe instaurarsi tra sostituto e sostituito.¹⁷⁰

Nella ritenuta a titolo d'acconto, non esaurendo questa il carico fiscale il sostituito dovrà comunque adempiere agli obblighi dichiarativi per il versamento del saldo dovuto.

Questo comporta che vi si instauri un rapporto sia tra sostituto e Fisco che tra sostituito e Fisco proprio in ragione degli obblighi dichiarativi a cui quest'ultimo rimane esposto.

Per quanto attiene alla omissione di ritenute a titolo d'acconto se il sostituto non effettua e non versa l'imposta, il sostituito dovrà esporre nella propria dichiarazione la somma percepita al lordo della ritenuta.

Se invece la ritenuta viene effettuata ma non versata, il sostituito avrà comunque il diritto di vedersi scomputata tale ritenuta in occasione della determinazione dell'imposta dovuta a saldo. Questo in quanto il sostituito ha già sopportato la decurtazione della ritenuta da parte del sostituto.

Come precedentemente illustrato, l'obbligo in capo al sostituto è quello di effettuare la ritenuta e versarla al Fisco, Il versamento delle somme trattenute deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento o della maturazione delle somme imponibili, mediante il modello unificato di pagamento F24.

Infine, gli ulteriori obblighi in capo al sostituto, nella fattispecie della ritenuta d'acconto, sono la presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione dei sostituti d'imposta (770) indicando le ritenute effettuate e versate nell'anno solare. Ed inoltre l'invio dell'attestazione delle ritenute effettuate conosciuta come la Certificazione Unica (CU)

vigente formulazione, il riferimento all'applicazione delle disposizioni dell'articolo 13 per il caso di omesso versamento. In virtù dell'intervento normativo il contribuente non potrà essere sanzionato per omesso versamento in caso di accertamento di ritenute non dichiarate e non operate».

¹⁶⁹ MORONGIU G., *Lezioni di Diritto Tributario*, cit., pag. 71

¹⁷⁰ BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, cit. pag. 109

che è un documento fiscale tramite cui viene dimostrata e certificata l'acquisizione di un reddito da parte di dipendenti e assimilati. Questa non serve per determinare l'imposta dovuta bensì ha un ruolo formale o meglio riepilogativo delle ritenute effettuate.

3.10. Il sostituto d'imposta: suo ruolo nel contrasto all'evasione

In un sistema fiscale di massa, l'applicazione delle ritenute alla fonte è essenziale per realizzare l'obiettivo di semplificazione di cui abbiamo più volte parlato in questo elaborato.

Attraverso tale meccanismo si vuole ridurre l'evasione, perchè, qualora una parte del compenso sia stata trattenuta dal sostituto, il sostituito non ha alcuna possibilità di aggirarla se si tratta di ritenuta a titolo d'imposta; e se invece si tratta di ritenuta a titolo d'acconto, ha uno scarso interesse a farlo, in quanto sarà comunque segnalato dal sostituto attraverso il modello 770.

Inoltre, per lo Stato l'applicazione delle ritenute alla fonte è fondamentale anche per anticipare il momento dell'incasso delle ritenute che altrimenti avverrebbe solo al momento della presentazione della dichiarazione del contribuente.

Il meccanismo della ritenuta alla fonte inoltre ha sempre dato ottimi risultati per il rapporto tra sostituto e sostituito, in un'ottica di minor interesse nell'evadere.

Difatti, per il sostituto, l'applicazione della ritenuta comporta un minor esborso al momento del pagamento delle somme dovute al sostituito, in quanto come è stato detto, il versamento delle ritenute operate deve avvenire il mese successivo rispetto al pagamento, creando per il periodo che intercorre una maggiore disponibilità di cassa.

Una volta operata la ritenuta, non è negli interessi del sostituto non versare quanto dovuto, che si vedrebbe irrogare le sanzioni precedentemente citate.

Nonostante i deterrenti, resta ad ogni modo il problema di eventuali patti tra sostituto e sostituito nel corrispondere pagamenti in nero. In questo caso entrambi i soggetti sia

sostituto che sostituito ne trarrebbero vantaggio o meglio così apparentemente potrebbe sembrare.

Ulteriore fattispecie che incide sulla possibilità o meno di evadere riguarda il soggetto investito della figura di sostituto e più specificamente, il grado di affidabilità delle scritture contabili¹⁷¹.

Le aziende con strutture più organizzate, dotate di software e gestionali appositi e investite di personale formato per svolgere procedure standardizzate, possano con facilità aggirare il sistema senza lasciarne traccia.

Al contrario aziende con strutture poco organizzate, possono avere interesse nel mettere in atto manovre a proprio vantaggio come, per esempio, erogare somme di denaro al nero per coprire costi sostenuti al nero. Avremo modo nel capitolo successivo di approfondire tale tema.

¹⁷¹ BEGHIN M., *Diritto tributario*, CEDAM, Padova, 2020, 82

CONCLUSIONI

Nel ripercorrere il mio lavoro, emerge chiaramente che il cambiamento significativo nel panorama fiscale italiano determinato dall'introduzione delle imposte IRPEF e IVA ha contribuito a colmare lacune lì dove si lasciava spazio a norme residuali.

L'introduzione di un sistema basato sull'autodichiarazione ha inoltre razionalizzato e semplificato l'operato dell'Amministrazione finanziaria, riducendo gli adempimenti e i relativi oneri di gestione a carico dell'amministrazione finanziaria. Allo stesso tempo ha però anche messo in difficoltà l'amministrazione stessa in quanto impreparata ad affrontare il grande numero di dichiarazioni dei contribuenti.

In questo contesto il legislatore ha introdotto meccanismi fiscali in cui le aziende, attraverso la documentazione gestionale, giocano un ruolo chiave nella determinazione dei presupposti economici d'imposta. Questo affida alle aziende la responsabilità dell'applicazione delle imposte, utilizzando strumenti come la rivalsa con l'obiettivo di agevolare la riscossione delle tasse da parte di diversi contribuenti e, laddove possibile, affrontare il problema della ricchezza non dichiarata mediante il controllo incrociato tra chi agisce da sostituto e chi è sostituito.

In questa tesi ho analizzato per i diversi redditi l'applicazione delle ritenute con le relative problematiche e ho concluso nel senso che sarebbe utopistico pensare che la sola introduzione di un sistema basato sulle ritenute possa risolvere completamente il problema complesso dell'evasione fiscale.

Tanto è vero che ci sono alcune situazioni in cui possono sussistere arbitraggi volti ad evadere il pagamento delle imposte e che il sistema delle ritenute non possa in alcun modo prevenire.

Si pensi ad un accordo tra il datore di lavoro e il dipendente nel quale le parti decidano di effettuare transazioni economiche senza registrarne il pagamento e senza dichiarare nulla al fisco (lavoro nero). Questa pratica non lascia nessuna traccia documentale ai fini aziendali e soprattutto, se il pagamento avviene in contanti, neppure alcuna traccia bancaria. Il sistema delle ritenute è quindi utile ma sicuramente non sufficiente ad evitare certi arbitraggi.

Di una cosa però possiamo essere certi, che nelle realtà con una solida struttura organizzativa il sistema delle ritenute risulta molto più efficiente grazie all'affidabilità e all'attendibilità della documentazione elaborata.

Si menzionano qui ad esempio gli enti pubblici come l'INPS o l'Agenzia delle Entrate in cui vi sono dei protocolli chiari da seguire e pertanto i sistemi di controllo riescono ad identificare con molta facilità comportamenti sospetti.

In conclusione, possiamo quindi dire che lì dove le ritenute sono correttamente effettuate e dove è agevole effettuare dei controlli in tal senso, il sistema funziona e si raggiunge il duplice obiettivo del legislatore ossia da un lato facilitare la riscossione e dall'altro di segnalazione verso il fisco.

Rimane tuttavia sempre il problema di visibilità del reddito o, meglio, determinabilità perché non c'è ritenuta che tenga nei casi in cui non vengano rispettati i presupposti di applicazione delle stesse e questo come abbiamo visto si verifica maggiormente nelle piccole realtà.

Ma vi sono contesti dove l'Amministrazione finanziaria potrebbe tranquillamente dedurre la ricchezza, e in tali contesti non c'è peggior cieco di chi non vuol vedere!

BIBLIOGRAFIA**MONOGRAFIE**

A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1998

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico finanziario*, Jovene Editore, 1995

BEGHIN M., *Diritto delle Imposte*, Cedam WKI, Milano, 2023

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Cedam, Padova, 2020

BEGHIN M., *Diritto tributario: per l'università e per la preparazione all'esercizio delle professioni economico-giuridiche*, Cedam, Milano, 2020

BEGHIN M., *Il reddito d'impresa*, Paccini Giuridica, Pisa, 2021, 1 ss

BEGHIN M., *La bellezza delle tasse*, Giappichelli, Padova, 2022

BEGHIN M., *Manuale di contabilità aziendale per i tributaristi e giuristi d'impresa*, Cedam, Milano, 2023

BEGHIN M., *Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza*, G. Giappichelli, 2016

BERLIRI A., *L'imposta sul valore aggiunto*, Dott. A. Giuffrè Editore, Milano, 1971, 185

BOSI P., *Corso di scienza delle finanze*, Il Mulino, Bologna, 2010

CARINCI, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, 2023

CHINDEMI D., *Diritto tributario giurisprudenziale*, Giuffrè, 2021

DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Edizioni Scientifiche Einaudi, 1953

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario – La soggettività passiva tributaria*, Cedam, 2007

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam WLK, 2022

FALSITTA G., *Lezioni sulla riforma tributaria*, CEDAM, Padova, 1972

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - Il sistema delle imposte in Italia*, Cedam, Padova, 2014

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Utet, Torino, 1991

FANTOZZI A., *Guida Fiscale Italiana Imposte dirette*, Utet, Torino, 1980

FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, UTET, Torino, 1968

- FEDELE A., et al., *Leggi tributarie*, UTET Giuridica, 2014
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, G. GIAPPICHELLI, 2003
- GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969
- GAFFURI G., *Diritto tributario parte generale e parte speciale*, Cedam, 2016
- GALLO S., *Manuale pratico di diritto tributario*, Cedam, Padova, 1997
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, Utet, 1956
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1968
- GIORGI M., *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, 2005
- LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS Editore, Roma, 2022
- LUPI R., *Compendio di scienze delle finanze*, DIKE Giuridica Editrice, Roma, 2019
- LUPI R., *Diritto amministrativo dei tributi*, Roma, 2017
- LUPI R., *Diritto tributario*, parte generale, Giuffrè Editore, Milano,
- LUPI R., *Diritto tributario*, Parte speciale, Giuffrè Editore, Milano, 2002
- LUPI R., *La funzione amministrativa d'imposizione tributaria*, LGS Edizioni, 2022
- LUPI R., *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Giuffrè editore, Milano, 1991, 19
- LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario : la tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Ipsoa WKI, Milano 1998
- MAFFEZONI F., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, A. Giuffrè Editore, Milano, 1969
- MARONGIU G., *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria – Profili storici e giuridici*, G. Giappichelli, Torino, 1991
- MARONGIU G., *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2018
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, G. Giappichelli, Torino, 2010
- MARONGIU G., *Una storia fiscale dell'Italia Repubblicana*, G. Giappichelli, 2017
- MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1973

NUSSI, *L'imputazione soggettiva dei redditi*, Cedam, Padova, 1996

PANTALEONI M., *Teoria della traslazione dei tributi*, Tipografia di Adolfo Paolini, Roma, 1882

PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario – Parte Generale*, Cedam WKI, 2000

PAPARELLA F., *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Giuffrè Editore, 2000

PARLATO A., *Il sostituto d'imposta*, Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1969

PIGNATONE R., *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Cedam – Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1969

RANDAZZO F., *Le rivalse tributarie*, Giuffrè Editore, Milano, 2012

SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva*, Cedam, Padova, 1993

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. I. Parte generale, Utet Giuridica, 2020, p. 63 ss.

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Utet, Torino, 19

PUBBLICAZIONI IN RIVISTE

ANTONINI E., *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche - Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin. 1963

BEGHIN M., “*La ‘nuova grammatica’ della sostituzione tributaria: l’abbattimento degli steccati tra ritenute a titolo definitivo e ritenute a titolo d’acconto e la nascita, contra legem, di un singolare rapporto di solidarietà passiva tra sostituto e sostituito*”, in Riv. dir. trib., n. 1/2014, II, 32

BEGHIN M., *Fatti economici «apparenti» e obbligazione tributaria: l’abuso del diritto entra nel «recinto» della simulazione*, in Riv.giur.trib., 2010

BEGHIN M., *Gli immobili nell’impresa e le imposte dirette*, in Rass. Trib., 2010

BEGHIN M., *Le categorie nell’identificazione del presupposto del soggetto passivo IRPEF*, in Rass. Trib. 3/2008

BEGHIN M., *Il sostituto non è responsabile se il sostituto non versa la ritenuta d’acconto - Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito*, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 7/2019, 574

BENVENUTO G. et al., *Il presupposto si pone come fonte diretta dell’obbligazione tributaria, ovvero come fatto produttivo di situazioni giuridiche*, in Riv. Sc. Delle Finanze, Giuffrè, 1978

BERLIRI L.V., *Appunti sul concetto di reddito nel sistema dell'imposta mobiliare*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1939

Boll. Trib., il Gettito IRPEF, MEF, 2022

CARINCI A., *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi: il presupposto del tributo*, in Rass. Trib., 5/2014

FALSITTA G., *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta*, in Rass. Trib., 1986

GIOVANNINI A., *"Costo" e "inerenza" in diritto tributario*, in Rass. Trib., 4/2017

GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria*, in Enc. Treccani, 2013

LUPI R., *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 2

MARINONI S., *La traslazione del peso economico dell'imposta tra dovere tributario e autonomia contrattuale in giurisprudenza della suprema Corte*, in Riv. Dir. e Prat. Trib., 280

MARONGIU, sub art. 17 - *Soggetti passivi*, in *Commentario breve alle leggi tributarie - soggetto passivo e soggettività passiva*, Tomo IV, Padova, 2011.

Nota a sentenza di Francesco Spinello e Pietro Giordano, *La natura facoltativa della rivalsa dell'accisa*, il Fallimento 1 agosto 2023, 1067

PARLATO A., *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in Tratt. Di Dir. Trib. Diretto, Amatucci, Padova, 1994

PROCOPIO M., *Le imposte sui redditi ed il principio dell'inerenza (2010 – 2020) Parte terza*, in Dir. prat. trib., 2021

R. LUPI, *Accertamento sintetico e spesa per investimenti*, in Rass. Trib., 1987

R. SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in Trattato di Diritto Tributario, Amatucci, Padova, 1994

SPINA F., *Limiti alla detraibilità Iva delle auto aziendali*, in Rass. Trib. 5/2006, p. 1821

TESTI NORMATIVI

Direttiva n. 67/227/CEE 11/04/1967

Direttiva n. 67/228/CEE 11/04/1967

Art. 11 direttiva 67/228/CEE

Art. 1 d.p.r. 597/1973

Art. 18 d.p.r. n. 600/73

Art. 23 del d.p.r. n. 600/73

Art. 80 d.p.r. 597/1973

Art. 1 D.P.R. n. 917/1986

Art. 14 d.lgs. n. 471/97

Art. 2195 cod. civ.

Art. 226 direttiva 2006/112/CE

Art. 9 direttiva 2006/112/CE

relazione illustrativa al d.lgs. n. 158 del 2015

SENTENZE

Corte Costituzionale:

- Corte Cost., 31 marzo 1965, n.16
- Corte Cost., 06 luglio 1966, n.89
- Corte Cost., 18 maggio 1972, n. 91
- Corte. cost., 21 maggio 2001, n.156
- Corte cost., 07 aprile 2017, n.69
- Corte cost., 23 dicembre 2019, n.288
- Corte cost., 08 luglio 2022, n. 171

Corte di Cassazione:

- Cass. Penale sez. II, 10 dicembre 1983 n. 638

- Cass. Civ., sez. V, 15 gennaio 2014, n. 662
- Cass. Sez. un., 21 aprile 2016, n. 8059
- Cass. civ. Sez. V Ord., 11 gennaio 2018, n. 450:
- Cass. Sez. un., 12 aprile 2019, n. 10378, in Dir. e Giust., 2019
- Cass. Civ. sez. trib., 26 luglio 2022, n.23390
- Cass. Civ., sez. trib., 26 luglio 2022,n. 23380

Corte di Giustizia :

- Corte giust. com. eur., sez. III, 14 settembre 2006, n. 228/05