

## I SOGGETTI DEL DIRITTO TRIBUTARIO

**Sommario:** 1. Potestà d'imposizione. - 2. I soggetti attivi. - 3. I soggetti passivi. - 4. La capacità d'agire e la rappresentanza legale. - 5. Obbligazione solidale e successione nel debito d'imposta. - 6. L'anagrafe tributaria, il codice fiscale e il domicilio fiscale. - 7. Sostituto e responsabile d'imposta.

### 1. POTESTÀ D'IMPOSIZIONE

Il termine **potestà d'imposizione** indica due distinte potestà:

- quella cd. **astratta**, che compete agli organi legislativi, e consiste nella facoltà di *istituire* le imposte.

Tale potestà, oltre che allo Stato, spetta in diversa misura agli enti autarchici territoriali. In particolare comuni, province e regioni a statuto ordinario godono di una limitata potestà impositiva, più ampia potestà è invece riconosciuta alle regioni a statuto speciale;

- quella cd. **concreta**, che compete ai singoli organi tributari sia statali che territoriali, e consiste nella corretta e legale applicazione dei tributi. Questa forma di potestà (**potere di accertamento, riscossione, controllo**) spetta solo ai *soggetti attivi* che sono indicati espressamente nella legge istitutiva del tributo come titolari di essa.

### 2. I SOGGETTI ATTIVI

I poteri di *accertamento, riscossione e controllo* sono esercitati dallo Stato mediante l'amministrazione finanziaria composta dal Ministero dell'economia e delle finanze e dall'articolata organizzazione periferica.

#### A) La ristrutturazione dell'amministrazione finanziaria e la nascita delle Agenzie fiscali

A partire dal 2000 è modificata la struttura dell'amministrazione finanziaria: nell'ambito del Ministero dell'Economia e delle finanze è stato costituito il Dipartimento delle politiche fiscali, di recente rinominato *Dipartimento delle finanze*. Inoltre sono state istituite e rese operative le

quattro Agenzie fiscali delle entrate, delle dogane, del territorio e del demanio.

Mentre il Ministero mantiene funzioni generali di governo della fiscalità dello Stato, bracci esecutivi sono le suddette Agenzie, costituite quali *enti pubblici non economici* (a decorrere dal 29-7-2003, all'Agenzia del Demanio, è stata conferita la natura di ente pubblico economico). A ciascuna di esse è affidata una *missione* specifica:

- *l'Agenzia delle entrate* ha il compito di gestire i tributi diretti, l'IVA e le altre entrate erariali;
- *l'Agenzia delle dogane* ha il compito di gestire i diritti e tributi legati agli scambi internazionali;
- *l'Agenzia del territorio* cui partecipano anche i comuni, ha funzioni attinenti al catasto e alle conservatorie dei registri immobiliari, e deve realizzare un sistema integrato di anagrafe dell'intero patrimonio immobiliare italiano;
- *l'Agenzia del demanio* gestisce con criteri imprenditoriali tutti i beni immobili dello Stato.

Ministero e Agenzie poi sono legati da un sistema di relazioni tale da raccordare l'autonomia gestionale ad una chiara definizione degli obiettivi da raggiungere (con un vero e proprio contratto di programma impegnativo per le due parti) e ad un efficace monitoraggio dei risultati.



### ..... Come sono strutturate le Agenzie fiscali?

Ciascuna delle quattro Agenzie ha strutture centrali, intermedie e periferiche.

A **livello centrale** ciascuna Agenzia si avvarrà di un *direttore*, scelto in base a criteri di alta professionalità, di capacità manageriale e di qualificata esperienza, di un *comitato direttivo*, composto da un numero massimo di sei membri, dal direttore d'Agenzia che lo presiede e dal *collegio dei revisori dei conti*.

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

A **livello periferico** l'*Agenzia delle entrate* si dirama in *Uffici locali dell'Agenzia delle entrate*. Dal 2009 è stata avviata un'ulteriore riorganizzazione che prevede l'attuazione di 106 *Direzioni provinciali* che subentreranno agli attuali Uffici locali.

L'*Agenzia del territorio* a sua volta si ramifica in *Uffici locali delle Agenzie del territorio* (che hanno sostituito gli Uffici unici del territorio).

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

.....

Una volta attivate le Agenzie si è reso necessario portare a compimento il piano di riorganizzazione del Ministero. A tanto ha provveduto il Regolamento varato con D.P.R. 26-3-2001, n. 107, che ha istituito il *Dipartimento per le politiche fiscali* (ora *Dipartimento delle finanze*) e il successivo D.M. 21-11-2001 che ha disciplinato le funzioni e i compiti degli uffici dirigenziali del suddetto Dipartimento.

Il dipartimento svolge le seguenti funzioni:

- *analisi, elaborazione e valutazione delle politiche economico-fiscali;*
- *monitoraggio sull'andamento delle entrate tributarie e previsioni sul gettito;*
- *analisi, elaborazione e valutazione delle politiche e delle misure giuridico-tributarie;*
- *pianificazione e coordinamento;*
- *emanazione di direttive interpretative della legislazione tributaria;*
- *relazioni con gli altri Stati e con gli organismi comunitari e internazionali;*
- *vigilanza;*
- *comunicazione istituzionale;*
- *coordinamento del sistema informativo della fiscalità.*

## **B) Direzioni provinciali e centri di assistenza multicanale dell'Agenzia delle Entrate**

Le Direzioni provinciali sono il «braccio operativo» dell'Agenzia delle Entrate. Sono presenti in ogni Provincia e hanno anzi competenze sub provinciali. Oltre a tali Uffici, sono stati istituiti anche due Centri operativi a Pescara e Venezia.

A ciascuna di tali strutture sono state attribuite esclusive competenze su attività specifiche che l'Agenzia delle entrate ha ritenuto opportuno concentrare sui singoli Centri, per realizzare una trattazione unitaria ed un miglior presidio con possibili fenomeni fraudolenti.

A far data dal 1° gennaio 2002 sono stati istituiti i **Centri di assistenza telefonica (CAT)** ora **Centri di assistenza multicanale (CAM)**.

Presso i Centri di assistenza multicanale sono stati attivati i cd. **contact center** cui è affidato lo svolgimento del servizio di *web-mail* attraverso il quale il contribuente può chiedere — con una semplice e-mail — informazioni in materia fiscale.

Un ulteriore servizio prestato di recente al contribuente, sia esso persona fisica o giuridica, è quello del **cassetto fiscale** attraverso il quale è possibile accedere alle proprie informazioni fiscali.

## C) I CAF

I *Centri autorizzati di assistenza fiscale (CAF)* sono organismi che assolvono la funzione di assistenza fiscale per lavoratori dipendenti, pensionati, imprese individuali, imprese familiari, società di persone e di capitale, cooperative e consorzi.

L'istituto dell'assistenza fiscale ha subito notevoli modifiche.

Per i CAF, che svolgono la loro attività dietro *autorizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze*, è prevista la costituzione in forma di **società di capitali**. Il loro oggetto sociale deve contemplare lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale. I centri sono tenuti a designare uno o più responsabili dell'assistenza fiscale individuandoli tra gli iscritti all'albo dei *dottori commercialisti* o in quello dei *ragionieri liberi professionisti assunti anche con rapporto di lavoro subordinato*.

**Gli utenti dei CAF per lavoratori dipendenti e pensionati** sono i *possessori di reddito di lavoro dipendente e assimilati* che intendono adempiere all'obbligo di dichiarazione dei redditi attraverso la presentazione al centro di assistenza prescelto di una apposita dichiarazione (modello 730).

**Le imprese possono usufruire dell'assistenza fiscale solo avvalendosi di un centro autorizzato.**

Destinatari dell'attività di assistenza svolta dai CAF-imprese sono le imprese stesse nonché i soci della società di persone, i partecipanti all'impresa familiare e il coniuge partecipante all'azienda coniugale.

Nel corso degli ultimi anni il legislatore, oltre ad innovare la disciplina dell'assistenza fiscale svolta dai CAF dipendenti e dai CAF imprese, ha individuato anche alcuni compiti svolti da specifiche figure professionali che consentono di semplificare ulteriormente gli adempimenti posti a carico dei contribuenti e, nel contempo, di rendere più agevole l'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'art. 7quinqües del D.L. 203/2005, conv. in L. 248/2005, ha previsto che anche i **professionisti** (dottori commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro) possono espletare l'attività di assistenza fiscale.

## D) I CAD

I **CAD** (Centri autorizzati di assistenza doganale), istituiti con il D.L. n. 171/91, conv. in L. 66/92, sono società di capitali con capitale minimo non inferiore a 51.645,69 euro, che hanno per oggetto esclusivo l'*esercizio dell'assistenza doganale*.

Per poter operare i CAD devono ricevere l'autorizzazione da parte del Ministero dell'economia e delle finanze ed essere iscritti in un apposito albo.

### E) Gli Uffici di diretta collaborazione del Ministro

Ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. 6-4-2001, n. 121 gli Uffici di diretta collaborazione esercitano le competenze di supporto del Ministro dell'economia e delle finanze e di raccordo tra questo e l'amministrazione.

Sono uffici di diretta collaborazione l'*Ufficio di Gabinetto*, la *Segreteria del Ministro*, l'*Ufficio del coordinamento legislativo*, l'*Ufficio stampa*, le *Segreterie dei Sottosegretari di Stato* e il *Servizio di controllo interno*.

Costituiva struttura di collaborazione anche il Servizio Consultivo ed Ispettivo Tributario (S.E.C.I.T.) istituito nel 1980 e soppresso dal D.L. 112/2008, conv. in L. 133/2008. I suoi compiti sono attualmente svolti dal Dipartimento delle finanze.

Ricordiamo, inoltre, tra gli altri organi dipendenti dal Ministero dell'economia e delle finanze, la *Guardia di finanza* e la *Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*.

### F) Soggetti ausiliari

Si dicono «*soggetti ausiliari*» dei soggetti attivi quelle persone (fisiche o giuridiche) cui gli enti impositori, in base a disposizioni di legge, affidano alcune limitate funzioni pubbliche per la riscossione dei tributi.

Attualmente la riscossione è attribuita ad *Equitalia S.p.a.* Inoltre, per riscuotere i versamenti lo Stato si avvale anche delle *banche* e delle *agenzie postali*.

Tra i soggetti ausiliari si annoverano anche gli *intermediari abilitati* alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (commercialisti, consulenti del lavoro, CAF e tributaristi) e, nell'attività di accertamento ai fini IRPEF, i *Comuni*, che possono fornire elementi integrativi delle dichiarazioni e proporre aumenti degli imponibili.

A volte lo Stato delega ad altro ente l'accertamento e la riscossione (es.: ACI o SIAE), mentre in altri casi la riscossione è demandata ad altra amministrazione statale (tasse scolastiche e postali) per facilitarne l'adempimento da parte del contribuente (si ricorda che i tabaccai e i ricevitori del lotto sono abilitati a riscuotere le tasse automobilistiche e il canone radiotelevisivo attraverso il servizio lottomatica).

## 3. I SOGGETTI PASSIVI

*Soggetti passivi del rapporto d'imposta* sono **tutti coloro** che sono sottoposti alla potestà tributaria della pubblica amministrazione e che, quindi, pagano il tributo o, in caso di inadempimento, subiscono l'esecuzione for-

zata. La legge tributaria, infatti, individua oltre al soggetto passivo, anche una serie di soggetti tenuti ad adempiere in via *sostitutiva* o *sussidiaria* all'obbligazione tributaria.

Nel rapporto obbligatorio d'imposta possiamo individuare:

- una **relazione diretta**, che intercorre tra lo Stato ed il contribuente soggetto passivo;
- una **responsabilità indiretta**, se il soggetto passivo interviene solo per facilitare il prelievo tributario, spesso aggiungendo, alla responsabilità dell'obbligato principale, la propria.

Coloro che sopportano **di fatto** l'onere tributario (come per il consumatore **finale** per l'IVA), senza essere obbligati direttamente verso lo Stato, non sono soggetti passivi, ma solo **contribuenti di fatto o soggetti incisi**. Tale fenomeno assume rilevanza solo sul piano economico-finanziario e non su quello giuridico.

#### 4. LA CAPACITÀ D'AGIRE E LA RAPPRESENTANZA LEGALE

La **capacità di agire**, cioè la capacità di compiere atti che producano conseguenze giuridiche, è regolata secondo i principi del diritto civile, sia per le persone fisiche, che per le persone giuridiche.

Per il *diritto tributario* valgono le seguenti *regole*:

- *le persone fisiche incapaci* sono rappresentate da coloro che vi sono autorizzati a norma del codice civile;
- *le persone giuridiche e le società commerciali* agiscono attraverso gli organi designati dallo statuto o dalla legge;
- *gli enti sforniti di personalità giuridica* per il diritto privato sono rappresentati dalle persone autorizzate, secondo la loro organizzazione, ad esprimere la volontà (direttori, presidenti).

I **rappresentanti legali** delle persone fisiche o giuridiche sono tenuti ad una serie di obblighi e agli adempimenti formali richiesti dalla legge. In caso di inottemperanza rispondono solidalmente con i loro rappresentati, ma non rispondono del pagamento del tributo o, comunque, non sono tenuti ad adempiere con i propri mezzi secondo le regole dettate dal codice civile.

#### 5. OBBLIGAZIONE SOLIDALE E SUCCESSIONE NEL DEBITO D'IMPOSTA

In alcuni casi possono esservi *più* soggetti tenuti *tutti* al pagamento del tributo in via principale. A tali soggetti vengono imputati direttamente i fatti

generatori dell'obbligazione tributaria (es. gli eredi per l'imposta di successione).

In questi casi si applica il principio generale della **solidarietà** e vige la disciplina del codice civile.

Quando una persona subentra ad un'altra negli obblighi inerenti ad un determinato rapporto d'imposta si verifica la **successione nel debito d'imposta**.

La *scomparsa* del debitore d'imposta (morte della persona fisica, fine della persona giuridica, cessazione delle associazioni fornite di personalità giuridica tributaria) non produce l'estinzione del debito d'imposta sorto prima della scomparsa: anche se non ancora accertato il debito rimane a carico degli eredi del contribuente.

Per determinare i *successori* della persona scomparsa nel debito d'imposta, si applicano le norme del diritto civile o del diritto pubblico che regolano la successione: essi, comunque, rispondono *in solido* delle obbligazioni tributarie del loro *dante causa*.

Si ha successione solo se il debito è *già sorto* e non ancora *estinto* (GIANNINI) e i successori, nei confronti del fisco, si trovano in una situazione *identica* a quella del *de cuius* per cui subentrano non solo nell'obbligazione tributaria ma sono tenuti anche agli obblighi formali (quale, ad esempio, la presentazione della dichiarazione tributaria) cui era tenuto il *de cuius*. Differentemente dal debito d'imposta, la legge prevede l'intrasmissibilità della sanzione agli eredi.

## 6. L'ANAGRAFE TRIBUTARIA, IL CODICE FISCALE E IL DOMICILIO FISCALE

Allo scopo di *ridurre* l'area di *evasione fiscale*, la riforma tributaria del '73 ha introdotto l'**anagrafe tributaria**, che è un centro di raccolta e di elaborazione, su scala nazionale, dei dati e delle notizie direttamente o indirettamente indicativi della capacità contributiva dei singoli soggetti e di smistamento agli uffici preposti all'accertamento e al controllo (POMA).

Nell'anagrafe tributaria sono inserite le persone fisiche, le persone giuridiche, le associazioni e le altre organizzazioni di beni o di persone dotate di *autonomia patrimoniale*.

A tutti questi soggetti, cui è riconosciuta la *qualità di contribuenti*, è attribuito un *numero di codice fiscale individuale*.

In pratica si tratta di uno *strumento d'identificazione fiscale* dei soggetti d'imposta che, attraverso l'elaborazione elettronica dei dati, consente

l'immediata visualizzazione della posizione fiscale del contribuente nonché l'utilizzazione delle notizie relative alle varie operazioni economiche soggette al tributo.

Il codice fiscale è composto:

- per le *persone fisiche*: da un'espressione *alfa-numerica* di 16 segni che raccoglie le sigle del cognome, nome, data e luogo di nascita;
- per le *persone giuridiche*: da un'espressione numerica composta da 11 cifre (corrispondente al numero di partita IVA).

Un altro strumento predisposto dal legislatore in materia tributaria per favorire l'attività di accertamento delle imposte è il **domicilio fiscale**.

Esso è dato dal Comune nella cui anagrafe i cittadini sono iscritti.

La nozione tributaria di domicilio non coincide con quella del codice civile riportata dall'*art. 43*, ma è più *ampia* e tende ad avvicinarsi al concetto di *residenza*. Per quanto concerne i *cittadini residenti all'estero*, vale, quale domicilio fiscale, il Comune nella cui anagrafe essi sono iscritti, mentre per gli *stranieri* il domicilio fiscale è dato dal Comune in cui risiedono o dimorano da almeno un anno.



**Quale è il domicilio fiscale delle persone fisiche e per i soggetti diversi dalle persone fisiche?**

Il domicilio fiscale dei soggetti passivi d'imposta può cos' essere schematizzato:

- **per le persone fisiche**, il *Comune nel cui registro anagrafico detto soggetto è iscritto*;
- **per gli enti collettivi**, il *Comune in cui si trova la sede legale*;
- **per gli italiani residenti all'estero**, il *Comune di ultima residenza o di nascita*;
- **per gli stranieri**, il *Comune in cui hanno residenza o dimorano da un anno*.

In particolare, per quanto riguarda i cittadini italiani residenti in uno Stato estero avente un regime fiscale privilegiato, definito «paradiso fiscale», la legge stabilisce che sono considerati fiscalmente residenti in Italia e spetta loro provare il contrario (inversione dell'onere della prova).

## 7. SOSTITUTO E RESPONSABILE D'IMPOSTA

### A) Sostituto d'imposta

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

*acconto*»: è il caso delle imprese, dei professionisti, dei condomini etc. La stessa norma prevede l'obbligo di *rivalsa* sul sostituto, salvo diversa disposizione di legge.

La peculiarità del sostituto d'imposta è quella di essere debitore del sostituto. Ciò gli consente di operare la rivalsa tramite la ritenuta alla fonte ossia decurtando direttamente la somma corrisposta al sostituto.

## B) Responsabile d'imposta

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

Egli per la legge tributaria è *obbligato* al pagamento dell'imposta stessa ed, eventualmente, è tenuto all'adempimento di altri obblighi e doveri formali.

Questa fattispecie è un caso di *coobbligazione solidale ex lege*.

Il responsabile ha ovviamente *diritto di rivalsa*.



### *Cosa deve intendersi per coobbligazione solidale?*

Si ha coobbligazione solidale quando vi sono due o più debitori tenuti ad adempiere l'intera obbligazione. In tal caso il creditore potrà esigere l'intera prestazione da ciascun debitore, e colui che adempie l'obbligo estinguendo il debito potrà recuperare, nei confronti degli altri obbligati, la somma eventualmente a carico di questi ultimi.

Tra i responsabili d'imposta viene annoverato anche il *notaio* per gli atti che redige o autentica nelle firme, in relazione all'imposta di registro. Tale figura va ora rivisitata in ragione dei nuovi compiti affidati ai pubblici ufficiali per la registrazione telematica degli atti; le nuove procedure prevedono una maggiore responsabilità di questi ultimi, unici destinatari degli avvisi di liquidazione nelle ipotesi di insufficiente pagamento dell'imposta principale di registro. In questi casi, quindi, egli sembra assumere la veste di vero e proprio sostituto d'imposta.

## *Glossario*

**Responsabile d'imposta:** persona, diversa dal soggetto passivo, che la legge tributaria, in alcuni casi, dichiara obbligata al pagamento del tributo o anche all'adempimento di altri doveri fiscali.

È colui che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti e situazioni esclusivamente riferibili a questi.

**Soggetti passivi:** soggetti sottoposti alla potestà tributaria della pubblica amministrazione e che, quindi, pagano il tributo o, in caso d'inadempimento, subiscono l'esecuzione forzata.

In concreto sono (—):

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

La legge tributaria, inoltre, individua alcuni soggetti tenuti ad adempiere in via *sostitutiva* o *sussidiaria* all'obbligazione tributaria: tali soggetti non sono, però, sempre parti essenziali nel rapporto obbligatorio, ma hanno la funzione di facilitare il prelievo fiscale, spesso aggiungendo alla responsabilità dell'obbligato principale la propria.

**Soggettività passiva tributaria:** è la condizione in cui si trovano coloro che sono sottoposti alla potestà tributaria della pubblica amministrazione e che, quindi, pagano il *tributo* o, in caso di inadempimento, subiscono l'esecuzione forzata. Tale condizione comporta una serie di doveri (di collaborazione), diritti (es.: al rimborso) ed obblighi (es.: di adempimento) a carico del contribuente.

**Sostituto d'imposta:** è quella persona fisica o giuridica che la legge tributaria sostituisce completamente al soggetto passivo nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. Si definisce, infatti, (—) colui «che in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per tutte le situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto». L'obbligo del pagamento del tributo viene imposto al (—) a prescindere dalla sua relazione con i presupposti del pagamento stesso. La peculiarità del (—) è quella di essere debitore del sostituito. Ciò gli consente di operare la rivalsa tramite la *ritenuta alla fonte* ossia decurtando direttamente la somma corrisposta al sostituito. La rivalsa, inoltre, è obbligatoria, per cui il compenso spettante al sostituito dovrà essere decurtato e non gli potrà essere corrisposto per intero.