

I Soggetti nel Diritto Tributario

Introduzione

Buongiorno.

In questa lezione analizzeremo i **soggetti** nel sistema tributario italiano, ovvero la posizione di natura giuridica nella quale si trovano le parti coinvolte nelle vicende tributarie.

Le parti del diritto tributario sono:

- **creditore tributario** (Stato ed enti pubblici)
- **debitore** (ovvero il soggetto passivo)
- **rapporto** di imposta

Soggettività nel Sistema Tributario

La **soggettività tributaria** è la posizione giuridica in cui si trovano i soggetti coinvolti nella vicenda tributaria.

Si distinguono pertanto:

- **soggetti attivi**
- **soggetti passivi**

Entrambi sono precisati dalla legge, che individua altresì il nesso che intercorre tra queste due situazioni e il presupposto d'imposta.

Il rapporto che intercorre tra queste due situazioni soggettive è il **rapporto d'imposta**.

Una particolare sottocategoria è rappresentata dai:

- **soggetti passivi diversi dal contribuente**

È il caso delle società di persone, in cui i veri soggetti passivi sono i soci (che realizzano il presupposto, percependo una quota del reddito), accanto ai quali si pone la società stessa che è tenuta a presentare la dichiarazione (adempimento a rilevanza tributaria).

Soggetti Attivi

Principio della normale coincidenza del soggetto attivo con lo Stato.

Il soggetto attivo o creditore dell'imposta è **titolare** del diritto alla prestazione **impositiva**, esercitabile anche in via coattiva nei confronti di coloro i quali sono tenuti ex lege al suo adempimento.

Viene individuato in tutti gli **enti impositori**: Stato, Regioni, Province, Comuni, ecc. che impongono tributi in ragione del loro **potere di imperio**.

Di regola, anche se non sempre, il creditore d'imposta si identifica con l'ente impositore, intendendosi per tale l'ente che, nell'esercizio della propria potestà impositiva, ha istituito il tributo.



Il soggetto attivo del tributo esercita un'importante attività di indirizzo interpretativo mediante l'emanazione di circolari, rientranti nell'ambito di quella che è definita **prassi amministrativa**.

Amministrazione Finanziaria

Lo Stato attraverso l'**Amministrazione Finanziaria** esercita i poteri di Accertamento Riscossione e Controllo.

Questa è organizzata in:

- **MEF** (Ministero Economia e Finanze) -> livello centrale dell'**AF**
- **AFis** (Agenzie Fiscali) -> livello periferico dell'**AF**
- **Agenti della Riscossione** (AdeR)
- **GdF** (Guardia di Finanza)

In particolare, il **MEF** è il Soggetto titolare del credito fiscale. Ha competenza politica: decide l'indirizzo politico ed economico del Governo in materia tributaria.

Le **Afis**, invece, sono i soggetti che gestiscono i tributi e rappresentano il braccio operativo del MEF, che vigila sul loro operato.

Vediamo le Agenzie fiscali più in dettaglio...

Agenzie fiscali

Le Agenzie fiscali sono enti di diritto pubblico non economico dotati di personalità giuridica, godono di autonomia funzionale ed organizzativa. Sono:

- **Agenzia delle Entrate**
- **Agenzia del Demanio**
- **Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**

e svolgono funzioni tecnico-operative al servizio del Ministero per fornire informazioni e assistenza ai contribuenti.

Il loro rapporto con il **MEF** è stabilito in apposite convenzioni che ne regolano le modalità d'intervento (servizi, obiettivi e risorse)

Il **Dipartimento Finanze** garantisce, sulla base degli indirizzi del Ministro, l'unità di indirizzo dell'Amministrazione finanziaria attraverso la programmazione degli obiettivi delle Agenzie fiscali, il coordinamento generale del sistema della fiscalità e la verifica dei risultati.

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

Agenzia delle Entrate

L'Agenzia ha competenza in materia di entrate tributarie e diritti erariali, ipotecaria e catastale per le quali si occupa delle funzioni relative alla gestione, all'accertamento e al contenzioso.

Dal 2012 l'Agenzia delle Entrate ha incorporato l'Agenzia del Territorio.

Dal 2017 è stato istituito l'ente pubblico economico **Agenzia delle Entrate-Riscossione**, che svolge le funzioni relative alla riscossione nazionale.

L'Agenzia delle Entrate, in particolare, svolge le seguenti **funzioni**:

- amministrare e riscuotere le **entrate tributarie**
- fornire supporto al MEF e alle altre Agenzie



- contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale per garantire la **tax compliance**
- **semplificare** i rapporti con i contribuenti
- gestire i **contenziosi** erariali
- coordinare i servizi in materia ipotecaria e catastale
- collaborare con l'Unione europea nelle materie di competenza

Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Istituita con Decreto Legislativo 300 del 30.7.1999, svolge alcune attività tecnico-operative un tempo di competenza del Ministero delle Finanze.

Dal 1.12.2012, ha incorporato l'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, assumendo la nuova denominazione di **Agenzia delle Dogane e dei Monopoli**.

Gli obiettivi

1. Favorire la **crescita economica** dell'Italia, facilitando la circolazione delle merci negli scambi internazionali
2. Contribuire alla fiscalità interna e alla **tutela degli interessi finanziari del Paese e dell'Unione Europea, lotta all'evasione fiscale e alle frodi**, anche attraverso poteri di polizia tributaria e giudiziaria
3. **Presidio nei settori giochi e tabacchi**, garantendo gli interessi dell'Erario e tutela del cittadino
4. **Garantire la Sicurezza e salute dei cittadini**, controllando le merci, contrastando i fenomeni criminali

Agenzia del Demanio

Si occupa della **Gestione, razionalizzazione e valorizzazione** del patrimonio immobiliare dello Stato.

Per quanto riguarda la **Valorizzazione del patrimonio immobiliare pubblico**, in sinergia con le Istituzioni e gli Enti territoriali, individua le strategie e gli strumenti innovativi per attivare operazioni di rigenerazione urbana e incentivare la riqualificazione degli immobili pubblici sottoutilizzati o abbandonati.

Si occupa anche di **Massimizzare il valore dei beni** assicurandone il corretto utilizzo e contribuisce allo sviluppo del tessuto economico-produttivo, sociale e culturale del Paese.

Infine, si occupa della Ottimizzazione e **razionalizzazione** degli spazi utilizzati dalle amministrazioni pubbliche, riqualificando il patrimonio anche dal punto di vista della prevenzione del rischio sismico e dell'efficientamento energetico con l'obiettivo di ridurre i costi legati agli affitti passivi e alle spese di gestione e manutenzione.

Agenzia delle entrate-Riscossione

L'Agenzia delle entrate-Riscossione è un Ente pubblico economico che svolge le funzioni relative alla **riscossione nazionale** ed è strumentale dell'Agenzia delle entrate.

All'ente Agenzia delle entrate-Riscossione sono affidate le seguenti funzioni:

- procedere alla riscossione nazionale, la cui titolarità è attribuita all'Agenzia delle entrate
- operare attraverso le procedure della riscossione tramite ruolo
- svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali di tutte le Amministrazioni locali e delle società partecipate, con esclusione delle società di riscossione (articolo 35 del decreto-legge n. 50 del 2017 convertito dalla legge n. 96 del 21 giugno 2017)

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 gestione e la riscossione dei tributi.

Attualmente la riscossione nazionale è attribuita ad Ader.

Gli EE.LL. possono affidare a soggetti privati, detti concessionari, l'attività di riscossione delle imposte di propria competenza.

Per la riscossione 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, e, nell'attività di accertamento ai fini IRPEF, i Comuni, che possono fornire elementi integrativi delle dichiarazioni e proporre aumenti degli imponibili.

CAF – Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale

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.

Nel contempo, rendono più agevole l'attività di **controllo** da parte dell'amministrazione finanziaria.

Gli utenti dei CAF, per quanto riguarda la categoria dei 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**).

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.

Capacità giuridica tributaria

Il concetto di capacità giuridica tributaria è più vasto e comunque distinto da quello di capacità giuridica civile.

Attualmente, tutti i soggetti di diritto, sia le persone fisiche che quelle giuridiche, possono essere soggetti passivi del rapporto giuridico d'imposta.

Ai fini della soggezione al rapporto giuridico d'imposta viene considerata non la personalità giuridica, bensì l'autonomia patrimoniale.

Alcuni soggetti agiscono attraverso rappresentanti allo scopo nominati. I **rappresentanti legali** delle persone fisiche o giuridiche sono tenuti ad una serie di obblighi e agli adempimenti formali richiesti dalla legge.

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

Soggetto passivo

È il debitore, il contribuente.

I soggetti, tenuti al pagamento dei tributi sono denominati soggetti passivi di imposta, ovvero, **contribuenti**.

Il contribuente o soggetto passivo è colui che pone in essere il **presupposto** di imposta.

- Qualunque soggetto che può essere riconosciuto termine di riferimento di situazioni giuridiche (anche soggetti non personificati) può essere soggetto passivo.
- Non è necessario essere titolare della capacità di agire: anche il minorenni può essere soggetto passivo del tributo.

- Quando più soggetti realizzano il medesimo presupposto, si ha una pluralità di soggetti passivi. Ogni soggetto passivo - **contribuente** - è iscritto nell'anagrafe fiscale ed è identificato con un Codice fiscale e deve avere un domicilio fiscale.

Codice Fiscale: essenziale per la individuazione del contribuente

Domicilio fiscale: ex art. 58 del DPR n. 600/1973

Sostituto di imposta

Normalmente il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è colui in capo al quale si realizza il presupposto impositivo.

La legge può stabilire che, in determinati casi tassativi, l'obbligo di pagare un'imposta spetti ad un soggetto diverso da quello al quale si riferisce il presupposto.

Quando questo soggetto diventa per legge l'unico obbligato al pagamento dell'imposta nei confronti del soggetto attivo, si ha la **sostituzione dell'imposta**.

L'art. 64, comma 1, del D.P.R. 600/73 definisce sostituto d'imposta "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto".

La caratteristica peculiare del sostituto d'imposta è quella di essere un **debitore** di una somma che costituisce la **tassazione** della ricchezza di un altro contribuente.

Sostituzione d'imposta

Normalmente il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria è colui in capo al quale si realizza il presupposto impositivo.

Tuttavia, il caso della **sostituzione d'imposta** deroga a questo schema poiché gli obblighi tributari sono posti in capo ad un soggetto diverso da colui cui va riferito il presupposto impositivo, cioè colui che è portatore della capacità contributiva.

I soggetti protagonisti di questo meccanismo sono due:

- **sostituto** che eroga il compenso e poi preleva e trattiene una parte di tale compenso attraverso lo strumento della ritenuta
- **sostituito** che percepisce tale compenso decurtato della quota trattenuta

Quindi il sostituito è il soggetto in capo al quale si realizza il meccanismo impositivo, mentre il sostituto è il soggetto tenuto all'obbligazione tributaria.

La sostituzione di imposta si esplica concretamente con l'applicazione di un prelievo "monetario" da parte del sostituto sul sostituito, detto **ritenuta**.

Le ipotesi tipiche di sostituzione o ritenuta d'imposta sono due:

1. **Ritenuta a titolo d'imposta.** Il versamento operato dal sostituto estingue l'obbligazione tributaria del sostituito relativa al reddito da questi percepito che, essendo già stato tassato a titolo definitivo, non dovrà essere richiamato dal percipiente
2. **Ritenuta a titolo d'acconto.** Costituisce solo un'anticipazione del tributo dovuto dal sostituito, il quale in quanto soggetto passivo dell'imposta, resta soggetto all'obbligo di dichiarazione dei redditi percepiti e a quello dell'individuazione dell'imposta complessiva dovuta mediante autotassazione. Naturalmente porterà in detrazione l'ammontare delle ritenute subite

Responsabile d'imposta

Soggetto che risponde del **pagamento** di un **tributo** (ovvero dell'adempimento di altri obblighi fiscali) unitamente a un altro soggetto nei confronti del quale si sia verificato il presupposto d'imposta (si tratta di una **coobbligazione solidale dipendente**).

In specie, l'art. 64, comma 3, d.p.r. 29.9.1973 n. 600 sancisce che: ***"chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa"***.

Da ciò deriva che l'Amministrazione finanziaria è libera, allo scopo di soddisfare il suo credito tributario, di rivolgersi sia all'uno che all'altro dei soggetti e che l'accertamento dell'imposta compiuto nei confronti del primo esplica efficacia anche nei confronti del secondo.

Principio della solidarietà di imposta

Non sempre e non solo dell'adempimento di un tributo è responsabile un solo soggetto, ma capita che all'adempimento di un tributo possono essere responsabili più soggetti.

Si pone quindi il problema della solidarietà tributaria.

Il principio cardine è che nei confronti dell'amministrazione finanziaria, ciascuno è sempre tenuto per l'intera obbligazione di fronte ad un caso di solidarietà, e qualunque soggetto che adempie, libera tutti gli altri, questo a tutela dell'Amministrazione.

La solidarietà si distingue in:

- **PARITETICA**, il presupposto è realizzato dai coobbligati. Chi deve pagare ha diritto di rivalersi sugli altri coobbligati solamente pro quota
- **DIPENDENTE**, si verifica quando un obbligato principale realizza il presupposto

Vengono applicati i principi dell'art. 24 della Costituzione, che tutela ciascuno per agire, anche verso l'Amministrazione.

Traslazione d'imposta

La **traslazione dell'imposta** è un processo economico mediante il quale il contribuente designato per legge a pagare l'imposta, cioè il contribuente di diritto, riesce a trasferire l'onere dell'imposta su un altro soggetto detto contribuente di fatto.

Contribuente di diritto è colui che, secondo la legge tributaria, è tenuto a pagare l'imposta per il fatto di svolgere un'attività o di possedere beni (c.d. contribuente percosso).

Contribuente di fatto è quello che ne sopporta l'onere senza possibilità di rifarsi su altri (c.d. contribuente inciso).

Può aversi traslazione mediante uno solo, ovvero più **trasferimenti** a catena, prima che il tributo colpisca il soggetto inciso.

Perché possa verificarsi la traslazione occorre che l'imposta abbia per oggetto beni o servizi prodotti dal contribuente percosso per lo scambio e che il loro prezzo possa essere **umentato**.

Successione d'imposta

Gli eredi rispondono delle obbligazioni tributarie il cui presupposto si è verificato anteriormente alla morte del dante causa in caso di **accettazione** dell'eredità.

Normativa di riferimento:

- articolo 65 del D.P.R. n. 600/1973 *“Eredi del contribuente”*
- articoli 470 e seguenti del Codice Civile, dove sono previsti tre tipi di accettazione dell’eredità:
 - **espresa.** Si ha quando, gli aventi diritto in linea di successione, dichiarano di accettare l’eredità
 - **tacita.** Si verifica quando l’avente diritto in linea di successione compie atti concludenti e dal significato inequivocabili
 - **con riserva di inventario.** In questo caso l’erede, al fine di evitare la confusione del patrimonio del de cuius con quello proprio, accetta con beneficio di inventario

Conclusioni

Siamo giunti alla fine. In questa lezione abbiamo analizzati i **soggetti** nel sistema tributario italiano, nonché la posizione di natura giuridica nella quale si trovano le parti coinvolte nelle vicende tributarie.

Le parti del diritto tributario analizzate sono relative a:

- **creditore tributario** (Stato ed enti pubblici)
- **debitore** (ovvero il soggetto passivo)
- **rapporto** di imposta