

I soggetti attivi e passivi dell'obbligazione tributaria - cap. 6

I SOGGETTI ATTIVI

La funzione svolta dalle istituzioni amministrative tributarie, diverse da quelle giudiziarie quali Corti tributarie e Corte di Cassazione, è essenzialmente rivolta alla determinazione della ricchezza e dei tributi (fase istruttoria, fase di accertamento, fase di riscossione, ecc.). Tali istituzioni sono dotate di poteri **unilaterali** concessi loro dalla legge e il loro operato può essere vagliato, su richiesta del contribuente, da un giudice tributario.

La prima di esse è, a partire dal 1° gennaio 2001, l'**Agenzia delle Entrate**. La natura è quella di un **ente pubblico** caratterizzato da una propria autonomia organizzativa e di gestione per certi aspetti simili a quelle di un ente privato. In quanto tale, l'ente in parola è soggetto al rispetto della disposizione di cui all'art. 97 Cost. e ai principi, ivi contenuti, di imparzialità, economicità ed efficienza.

Le attribuzioni previste dalla legge per tale ente sono, tra le altre, l'assistenza ai contribuenti, la fornitura di servizi di interpretazione e di consulenza ai contribuenti stessi, la disposizione dei rimborsi, il contrasto all'evasione (ed elusione fiscale) e la gestione dell'eventuale contenzioso.

Sul piano organizzativo, sussiste una Direzione centrale ripartita in Divisioni (servizi, contribuenti e risorse).

La Divisione Contribuenti è articolata in Direzioni Centrali (persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, piccole e medie imprese e grandi contribuenti) che fanno riferimento al Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Vi sono poi a livello territoriale Direzioni regionali e provinciali, dotate di direzione, proprio personale e organizzate in **aree** e in **team**.

Compito delle Direzioni regionali è:

- sovrintendere l'applicazione dei tributi
- coordinare l'attività delle Direzioni Provinciali.

Le Direzioni provinciali sono i soggetti che, generalmente, emettono gli avvisi di accertamento nei confronti dei contribuenti, mentre i controlli sui grandi contribuenti sono effettuati dalle Direzioni regionali.

L'Agenzia delle Entrate ha competenza sui principali tributi Irpef, Ires, Iva, Irap, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni, mentre dei tributi doganali si occupa l'Agenzia Dogane e Monopoli.

Altre istituzioni amministrative tributarie sono il Ministero delle Economia e delle Finanze, il quale ha compiti di controllo sull'Agenzia e la Guardia di Finanza, corpo militare appartenente al MEF.

Le funzioni della GDF sono le seguenti:

- ricerca delle violazioni in materia finanziaria;
- tutela ordine pubblico e sicurezza;
- controllo delle frontiere;
- controllo della spesa pubblica;
- rilevamento prezzi al consumo;
- contrasto alla contraffazione dei marchi;
- e, per quanto di interesse, contrasto all'evasione e all'elusione tributaria.

Con riguardo a quest'ultimo punto si nota che la GDF:

- ✓ previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria trasmette all'ADE informazioni acquisite nell'esercizio di polizia giudiziaria;
- ✓ ha gli stessi poteri istruttori dell'ADE, tuttavia non è dotata di potere di accertamento. Può emettere verbali istruttori (PVC) e trasmetterli all'Agenzia delle Entrate, la quale, se considera fondate le contestazioni ivi operate può emettere atti impositivi. In altri termini la GDF svolge la fase istruttoria, ma, poiché la legge non le assegna potere di accertamento, non può emettere provvedimenti impositivi a carico del contribuente e quindi non può risultare «parte creditrice» del rapporto tributario.

Rientrano tra le istituzioni amministrative tributarie anche i **Comuni**, i quali:

- ✓ accertano e riscuotono tributi di loro competenza;
- ✓ collaborano con l'ADE nell'accertamento delle imposte erariali

E' da ultimo annoverabile tra le istituzioni amministrative tributarie anche il **Garante del contribuente**. Ai sensi dell'art. 13 dello Statuto del contribuente il contribuente è legittimato a ricorrere a questa figura in presenza di «*disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria*».

L'attivazione del Garante, il quale è autonomo rispetto all'apparato dell'amministrazione finanziaria deputato ai controlli fiscali, avviene mediante segnalazione scritta del contribuente, ricevuta la quale il Garante può chiedere chiarimenti all'ufficio fiscale competente che, a sua volta, deve rispondere entro 30 giorni.

La risposta del Garante non concerne il merito della fattispecie, ma solo la correttezza o meno del comportamento tenuto dagli uffici – ad esempio anomalie nell’ambito del contraddittorio, impiego di prassi abnormi o poco trasparenti – in contrasto con il principio di collaborazione e buona fede di cui all’art. 10 dello Statuto del Contribuente.

Dopo la segnalazione del contribuente e dopo i chiarimenti offerti dagli uffici fiscali, il potere del Garante, si limita, tuttavia, alla possibilità di attivare procedure di autotutela nei confronti di avvisi di accertamento o atti di riscossione emessi nei confronti del contribuente. Detto questo la decisione di annullare, in tutto o in parte, detti atti perché illegittimi o infondati spetta solo all’amministrazione finanziaria.

Ciò posto, le indicazioni del Garante potrebbero, eventualmente, incidere sul convincimento del giudice in merito al comportamento tenuto dall’amministrazione finanziaria durante la verifica (ad esempio irregolarità, nel senso di sproporzione, della richiesta, dall’amministrazione al contribuente, di documentazione probatoria in sede di istruttoria).

I SOGGETTI PASSIVI

I soggetti passivi del tributo sono coloro che, avendo realizzato il fatto impositivo previsto dalla legge (il presupposto oggettivo di imposizione), sono chiamati all’adempimento dell’obbligazione tributaria. Sono essi pertanto debitori nel rapporto impositivo e la loro controparte, ossia il creditore del tributo, è l’amministrazione finanziaria.

Il presupposto soggettivo del tributo è quindi espressione della relazione tra un fatto economico e una persona.

Non vi è perfetta sovrapposizione tra soggettività passiva tributaria e soggettività passiva di diritto comune. Il trust può essere soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi, ma non è «soggetto» ai fini civilistici, mentre le società di persone commerciali sono «soggetti» ai fini civilistici, ma non sono soggetti passivi di imposta ai fini delle imposte sui redditi (lo sono invece ai fini Iva e ai fini Irap).

Posto quanto sopra, vi sono casi in cui il soggetto su cui grava il tributo, ossia il soggetto che manifesta capacità contributiva di tipo diretto o indiretto (**contribuente c.d. di fatto**), è diverso da quello nei cui confronti sorge l’obbligazione tributaria (**contribuente c.d. di diritto**). E’ solo il contribuente di diritto che intrattiene il rapporto con l’amministrazione finanziaria ed è questi che, sebbene in relazione a un fatto economico attribuibile ad un altro soggetto, liquida e versa il tributo.

Questo è il caso tipico dell’Iva laddove è il consumatore finale a manifestare la capacità contributiva indiretta e a pagare al proprio fornitore, al momento del consumo di beni e servizi, un corrispettivo comprensivo dell’Iva (contribuente di fatto). E’ invece il fornitore a versare all’erario l’Iva sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate (contribuente di diritto).

La figura dei **coobbligati solidali paritari** è attribuibile al caso in cui il presupposto oggettivo di imposizione è **unitariamente** realizzato da più soggetti in maniera **inscindibile**.

Un esempio deriva dalla disciplina sull’imposta di registro, laddove, in caso, ad esempio, di acquisto di un immobile o di un’azienda, il presupposto impositivo è costituito dalla **formazione di un atto**. In tale ipotesi, poiché l’atto è riferibile inscindibilmente (almeno) a due soggetti, quello venditore e quello acquirente, sarà in capo ad entrambi, a mente dell’art. 57 del DPR n. 131/1986, che sorgerà, solidalmente e in via paritaria, l’obbligazione tributaria.

Vi sono altri casi in cui la coobbligazione tributaria sorge da specifiche disposizioni di legge:

- nell’imposta di bollo vi è solidarietà tra coloro che sottoscrivono, ricevono, accettano o usano atti non in regola con tale tributo (art. 22 del DPR n. 642/1972);
- nell’Iva vi è solidarietà, senza limiti di importo, dei soci di società di persone con la società per l’imposta da quest’ultima non versata e ciò in base allo schema civilistico previsto dall’art. 2267 (società semplici) e 2304 (società di persone commerciali) del codice civile.

Gli **effetti** di tale coobbligazione sono i seguenti:

- l’amministrazione finanziaria potrà chiedere il pagamento del debito tributario indifferentemente ad uno dei condebitori
- il pagamento dell’intero debito da parte di uno dei condebitori avrà effetto liberatorio nei confronti di tutti gli altri
- il debitore che ha pagato può agire in via di regresso nei confronti dei condebitori estranei all’adempimento.

La figura dei **coobbligati dipendenti illimitati** riguarda quei casi in cui il legislatore, al fine di maggiormente garantire il soddisfacimento del credito tributario e di assicurare una celere riscossione di tale credito (per far fronte alle esigenze di finanziamento della spesa pubblica), annovera tra coloro i quali sono obbligati al pagamento del tributo anche soggetti che non hanno realizzato il fatto impositivo.

Si pensi in proposito al notaio, il quale, per il semplice fatto di avere redatto un atto sottoposto ad imposta di registro, e quindi di aver mostrato una connessione con un fatto fiscalmente rilevante, è solidalmente obbligato al pagamento di tale tributo, in via dipendente, con le parti contraenti. L’attributo «dipendente» deriva essenzialmente dal fatto che il notaio risponde nei confronti dell’AF nel solo caso in cui sussista, a monte, l’obbligazione principale (a carico ovviamente delle parti contraenti che hanno stipulato l’atto). Quanto invece all’attributo «illimitati», esso deriva dal fatto che l’obbligazione a carico del coobbligato dipendente potrebbe non avere limiti di importo.

Il notaio riveste la figura del c.d. **responsabile di imposta** definito dall'art. 64, comma 3, del DPR n. 600/1973 come colui che «*in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*».

La figura dei **coobbligati dipendenti limitati** riguarda invece quei casi in cui il legislatore, sempre al fine di maggiormente garantire il soddisfacimento del credito tributario e di assicurare una celere riscossione di tale credito (per far fronte alle esigenze di finanziamento della spesa pubblica), annovera tra coloro i quali sono obbligati al pagamento del tributo anche soggetti che non hanno realizzato il fatto impositivo. Questi coobbligati sono detti «limitati» giacché la loro responsabilità patrimoniale è contenuta entro parametri previsti dalla legge.

Esempi in tale senso sono costituiti:

- dai crediti tributari assistiti da **privilegio speciale**. In tale ipotesi:
 - ✓ il privilegio speciale è, unitamente a pegno e ipoteca, causa legittima di prelazione
 - ✓ il creditore ha diritto di seguito sul bene sul quale il privilegio insiste ancorché questo non sia più posseduto dal soggetto debitore verso l'AF;
 - ✓ dal soggetto cessionario di azienda in relazione ai debiti tributari connessi al complesso aziendale ceduto e nei limiti del valore del medesimo (art. 14 del D.Lgs. n. 472/1997).

In relazione, infine, alla figura del **sostituto di imposta**, si nota quanto segue:

- ai sensi dell'art. 64, comma 1, del DPR n. 600/1973 è tenuto al pagamento di imposte **in luogo** di altri con **obbligo** di rivalsa nei loro confronti.

Anche in questo caso l'obiettivo del legislatore è garantire il soddisfacimento del credito tributario e assicurare una celere riscossione di tale credito (per far fronte alle esigenze di finanziamento della spesa pubblica). La rivalsa obbligatoria è dovuta al principio di capacità contributiva nel senso che il tributo deve essere addebitato, in ultima istanza, al soggetto che ha realizzato il presupposto impositivo, ossia il sostituto. Se l'imposta trattenuta dal sostituto rimanesse a carico di quest'ultimo si avrebbe una violazione dell'art. 53 Cost.

A differenza dei coobbligati dipendenti il sostituto è debitore, in forza di rapporti di diritto privato, del sostituto. Il sostituto opererà, in forza di apposite disposizioni di legge e non di accordi privatistici, una ritenuta fiscale (di acconto o di imposta) sulle somme corrisposte al sostituto e verserà quest'ultima all'amministrazione finanziaria. Si uniscono quindi agli obiettivi già indicati quelli di semplificazione dei rapporti tributari e di alleggerimento del carico di lavoro in capo all'Agenzia delle Entrate;

- esempi tipici di «sostituto» si trovano nel campo dell'imposizione reddituale e sono generalmente riconducibili a soggetti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo e comunque ad altri soggetti i quali corrispondono redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi di capitale, ecc. la ritenuta fiscale effettuata dal sostituto è a titolo di imposta o totale se tale effettuazione esaurisce il rapporto di imposta tra il sostituto e l'AF. Il sostituto, in questo caso, non ha obbligo di presentazione della dichiarazione annuale in ordine al reddito che ha scontato la ritenuta a titolo di imposta.

Detto questo:

- ove il sostituto non effettui la ritenuta e non la versi all'erario, l'AF può rivalersi solo nei confronti di quest'ultimo (con applicazione di sanzioni e interessi moratori). Il sostituto dal canto suo non sarà obbligato ad indicare il reddito, assoggettabile a ritenuta di imposta, in dichiarazione dei redditi, ma solo a tenere indenne il sostituto, in forza di un rapporto civilistico, dell'ammontare della ritenuta da quest'ultimo versata a seguito dell'accertamento dell'Agenzia. Se il sostituto non effettua quest'ultimo versamento, l'art. 35 del DPR n. 602/1973 prevede una solidarietà di tipo dipendente tra sostituto e sostituto;
- Ove il sostituto effettui la ritenuta fiscale, ma non la versi all'Erario, il sostituto è rimasto comunque inciso dal tributo cosicché quest'ultimo: (i) non deve tenere indenne il sostituto se questi versa la ritenuta dopo l'accertamento dell'AF (ii) se il sostituto non versa la ritenuta in sede di accertamento non si applicherà l'art. 35 del DPR n. 602/1997;
- la ritenuta fiscale effettuata dal sostituto è a titolo di **acconto o parziale**, se tale effettuazione non esaurisce il rapporto di imposta tra il sostituto e l'AF. Il sostituto, in questo caso, ha obbligo di presentazione della dichiarazione annuale in ordine al reddito che ha scontato la ritenuta a titolo di acconto. Dall'imposta complessivamente dovuta dal sostituto, liquidata nella propria dichiarazione dei redditi, andranno scomutate le ritenute di acconto subite.

Il sostituto può fornire la prova della ritenuta a titolo di acconto subita (i) mediante apposita **certificazione unica** rilasciata dal sostituto di imposta (ii) oppure attraverso altri mezzi probatori.

In questa fattispecie, di sostituzione parziale, se il sostituto non effettua la ritenuta, il sostituto sarà comunque tenuto a dichiarare il proprio reddito in dichiarazione e non si applica quindi la disposizione sulla solidarietà in sede di riscossione di cui all'art. 35 del DPR n. 602/1973.