

Dottorato di ricerca in Diritto degli affari e diritto tributario dell'impresa

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Livia Salvini

XXVII Ciclo

LA SOGGETTIVITA' PASSIVA DELLE IMPRESE INDIVIDUALI E DELLE ATTIVITA' PROFESSIONALI TRA IRPEF ED IRES.

PROSPETTIVE PER L'INTRODUZIONE DELL'IRI

Relatore:

Chiar.ma Prof.ss.a Livia Salvini

Correlatore:

Chiar.ma Prof.ssa Laura Castaldi

Candidata:

Serena Di Mambro

ANNO ACCADEMICO 2014/15

CAPITOLO PRIMO – LA SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA.....5

1.1 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': INTRODUZIONE.....	5
1.2 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': TEORIE SULLA PERSONA GIURIDICA.....	9
1.2.1 (<i>segue</i>) LA RELAZIONE TRA CAPACITA' E SOGGETTIVITA' ALLA LUCE DELLE TEORIE SULLA PERSONA GIURIDICA	14
1.3 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': GLI ENTI PERSONIFICATI E QUELLI NON PERSONIFICATI.....	17
1.3.1 LA SOGGETTIVITA' DEGLI ENTI ASSOCIATIVI NEL DIRITTO COMMERCIALE – LE SOCIETA' DI CAPITALI E LE SOCIETA' DI PERSONE.....	23
1.3.1.2 I TRATTI DISTINTIVI LE SOCIETA' DI PERSONE DALLE SOCIETA' DI CAPITALI.....	25
1.3.1.2.1 LE SOCIETA' DI PERSONE	25
1.3.1.2.2 LE SOCIETA' DI CAPITALI.....	27
1.3.1.3 IL DIRITTO ALLA RIPARTIZIONE DEGLI UTILI	30
1.3.1.3.1 RIFLESSI FISCALI DEL DIRITTO ALLA PERCEZIONE DEGLI UTILI NELLE SOCIETA' DI CAPITALI E NELLE SOCIETA' DI PERSONE.....	32
1.4 SOGGETTIVITA' NEL DIRITTO TRIBUTARIO: PREMESSE E PRESUPPOSTI DI ANALISI.....	34
1.4.1 (<i>segue</i>) LA COMPONENTE SOGGETTIVA DEL RAPPORTO D'IMPOSTA.....	37
1.4.2 SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA: LE POSIZIONI DELLA DOTTRINA.....	40
1.4.3 SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA: CONCLUSIONI.....	47
1.5. IL PRESUPPOSTO D'IMPOSTA.....	48
1.5.1. IL PRESUPPOSTO ED IL RUOLO DEL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA	51
1.6 IL POSSESSO DI REDDITI.....	56
1.7. L'INTERVENTO DI SOGGETTI TERZI NEL RAPPORTO IMPOSITIVO: IL SOSTITUTO ED IL RESPONSABILE D'IMPOSTA. PREMESSA.....	62
1.7.1 IL SOSTITUTO D'IMPOSTA.....	64
1.7.2 IL RESPONSABILE D'IMPOSTA.....	68
1.8. ART 73 COMMA 2 TUIR ED IL SIGNIFICATO IN TERMINI DI	

SOGGETTIVITA' DEL RIFERIMENTO ALLE "ALTRE ORGANIZZAZIONI".....	70
1.8.1 (segue) PROFILI APPLICATIVI.....	75
1.9 LE NORME DI ESPRESSA ESCLUSIONE DELLA SOGGETTIVITA' PASSIVA D'IMPOSTA.....	78
1.10 I FENOMENI DI SEPARAZIONE- DESTINAZIONE PATRIMONIALE: I PATRIMONI DESTINATI ED I TRUST.....	81
1.11 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	86

CAPITOLO SECONDO - L'IRPEF : IL PRESUPPOSTO DI FATTO ED I SOGGETTI PASSIVI.....90

2.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE: CENNI STORICI	90
2.2 PERSONALITA' E PROGRESSIVITA' DELL'IMPOSTA. PRESUPPOSTO DEL TRIBUTO (rinvio al par.1.7).....	96
2.3 I SOGGETTI PASSIVI. I REDDITI DELLA FAMIGLIA.....	100
2.3.1 RAPPORTI TRA REDDITO E TERRITORIO.....	104
2.3.1.1 RIMEDI AL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE.....	108
2.3.2 I REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA: LE SOCIETA' DI PERSONE, LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE E LE ALTRE ORGANIZZAZIONI DI PERSONE E DI BENI PRIVE DI PERSONALITA' GIURIDICA E IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA.....	112
2.3.2.1 IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA : I RIFLESSI FISCALI DELL'ANALISI CIVILISTICA NELLE INTERPRETAZIONI DELLA DOTTRINA E DELLA GIURISPRUDENZA.....	118
2.3.2.1.1. IL PROBLEMA DELLA LEGITTIMITA' COSTITUZIONALE DELL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI TRASPARENZA.....	122
2.3.2.2 PRIME CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE IN MATERIA DI TRASPARENZA DELLE SOCIETA' DI PERSONE.....	129
2.4. L'IMPRESA FAMILIARE.....	130
2.5 LE CATEGORIE DI REDDITO.....	134
2.5.1 I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO.....	138
2.5.2 I REDDITI D'IMPRESA.....	143
2.5.2.1 L'AMPLIAMENTO DELLA NOZIONE CIVILISTICA: L'IMPRESA PER IL DIRITTO TRIBUTARIO.....	148

2.5.2.2 IL REQUISITO DELL'ORGANIZZAZIONE IN FORMA D'IMPRESA: LE OPINIONI DELLA DOTTRINA.....	152
2.5.2.3 L' ELEMENTO ORGANIZZATIVO PER LE ATTIVITA' NON ELENcate NELL'ART 2195 C.C.....	155
2.6 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE – RIFLESSI SULLE CATEGORIE SOGGETTIVE.....	156

CAPITOLO TERZO – LA SOGGETTIVITA' IRES.....160

3.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' : CENNI STORICI E EVOLUZIONE LEGISLATIVA.....	160
3.2 ELIMINAZIONE DEL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE.....	165
3.2.1 (segue) LA TASSAZIONE PER TRASPARENZA EZ ART 115 E 116 TUIR. CENNI.....	169
3.2.1.1 DALLA TRASPARENZA DELLE SOCIETA' DI PERSONE ALLA TRASPARENZA DELLE SOCIETA' DI CAPITALI: LEGITTIMITA' DELL'APPLICAZIONE DEL MECCANISMO.....	175
3.2.1.2 CONSIDERAZIONI. LA TRASPARENZA DEL SISTEMA DEL TUIR.....	181
3.3 I SOGGETTI PASSIVI (rinvio par. 1.9).....	185
3.4 ART 73 COMMA 2 TUIR : “ORGANIZZAZIONE” , “ NON APPARTENENZA A TERZI” E “ATTITUDINE A REALIZZARE IL PRESUPPOSTO”.....	189
3.5 IL TRUST QUALE SOGGETTO PASSIVO IRES.....	194
3.6 ELEMENTI DI CLASSIFICAZIONE SOGGETTI PASSIVI IRES.....	200
3.6.1 LA COMMERCIALITA'	200
3.6.2 L'ECONOMICITA', PRESUPPOSTO NECESARIO DELLA COMMERCIALITA'.....	205
3.6.3 LA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETA'.....	210
3.7 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.....	218

CAPITOLO QUARTO – LA NUOVA IRI.....220

4.1 IMPOSTA SUL REDDITO IMPRENDITORIALE: EVOLUZIONE LEGISLATIVA.....	220
4.1.1 (segue) LA FINANZIARIA 2008: ALIQUOTA IRES PROPORZIONALE PER IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETA' DI PERSONE...	226

4.1.2 LA PREVISIONE DELL'IRI: INCENTIVAZIONE ALLA PATRIMONIALIZZAZIONE.....	231
4.2 SOGGETTI PASSIVI IRI.....	236
4.2.1 (segue) TASSAZIONE PROPORZIONALE E RAPPORTO CON IL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITA'. LA REALITA' DEL TRIBUTO	239
4.3 LA TASSAZIONE PROGRESSIVA DEI PRELEVAMENTI EFFETTUATI DALL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE E DAI SOCI	243
4.4 ANALISI DELL'IMPATTO SUL VIGENTE ASSETTO TRIBUTARIO..	248
4.5 CALCOLI DI CONVENIENZA DELL'IRI. OPZIONALITA' DEL REGIME.....	255
4.5.1 LA CONCRETA APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE PER LE IMPRESE IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA.....	258
4.5.2 CONVENIENZA DELL'IRI SULLE IMPRESE IN CONTABILITA' ORDINARIA E SULLE SOCIETA' DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIALE.....	259
4.5.3 LA STRUTTURA DELL'ALiquOTA PROGRESSIVA IRPEF E L'INCIDENZA SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IRI DI CONFINE.....	260
4.6 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	261
CONCLUSIONI	265
BIBLIOGRAFIA.....	267

CAPITOLO PRIMO

LA SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA

1.1 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': INTRODUZIONE

Il tema della soggettività tributaria ha assunto negli anni ruolo di problematica generale tra le più dibattute e complesse. Alle tipiche disquisizioni sulle figure classiche del diritto si sono affiancate quelle inerenti a figure giuridiche soggettive nascenti per cui si sono riproposte, spesso in maniera più complessa, le criticità che avevano già interessato le prime¹. Tali criticità sono state spesso accentuate da motivi di ordine lessicale e dalle difficoltà di ricondurre in omogenei sistemi normativi le formule legislative. Il legislatore, infatti, non utilizza sempre e con costanza di criteri la terminologia e, per di più, quello tributario introduce nella fase normativa una disparata e spesso nascente varietà di soggetti.

L'interprete si trova così di fronte alla difficoltà di verificare se i “*soggetti formulari*” corrispondano o meno a tipologie tipiche di soggetti giuridici in senso tecnico. La tendenza al proliferare dei “*soggetti formulari*” che risponde spesso all'esigenza del legislatore o di superare preesistenti forme soggettive o di tutelare interessi degni di particolare tutela è comune un po' a tutti i rami del diritto. Nel diritto privato, ad esempio, alle persone fisiche e giuridiche si sono aggiunte, rispetto alle previsioni originarie, altre figure quali le associazioni non riconosciute, i comitati, le società di persone ed i consorzi.

Nel diritto tributario la norma impositiva, deve indicare a carico di chi deve essere effettuato un dato prelievo tributario o, in altre parole, su chi grava la responsabilità patrimoniale dell'eventuale pagamento del tributo o chi subisce l'esecuzione forzata in caso di mancato adempimento volontario.

¹ FALZEA *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici* Milano 1939;

Tali riferimenti soggettivi vengono individuati con l'espressione *soggetti passivi*, oggetto dell'indagine intrapresa. La legge, infatti, stabilisce con riferimento ad ogni tributo il nesso che deve correre tra il soggetto stesso e il complesso di fatti che costituiscono il presupposto d'imposta².

In particolare, si evidenzia che in ambito tributario il soggetto è da considerarsi punto di arrivo della pretesa impositiva la quale sorge dal verificarsi di un presupposto e solo successivamente viene riferita a determinati soggetti.

Tale circostanza rende ancor più problematica l'analisi della teoria dei soggetti in ambito tributario poiché centro dell'indagine è stabilire se soggetti di diritto tributario debbano considerarsi solo quelli aventi determinate caratteristiche ricavabili dalla disciplina di diritto comune o devesi concludere per la esistenza anche di altri tipi di soggetti, nei limiti in cui particolari sistemi normativi lo consentano³.

Per comprendere cosa rappresenti oggi la soggettività tributaria oltre che in relazione all' IRPEF ed all'IRES anche alla nascente IRI (imposta sul reddito imprenditoriale), è necessario dedicare qualche breve cenno introduttivo al rapporto d'imposta ed ai soggetti che in esso agiscono. Sicuramente l'obbligazione impositiva presenta numerosi spunti per la ricostruzione della soggettività tributaria la cui analisi concerne l'individuazione dei requisiti necessari per il riconoscimento di un'astratta idoneità alla titolarità dell'obbligazione tributaria, sia dal lato attivo del rapporto che da quello passivo, analizzando inoltre l'eventuale coincidenza della soggettività tributaria con quella di diritto comune.

Per conferire adeguata autorità alle questioni occorre inoltre verificare quale sia l'effettivo significato giuridico dell'istituto e quale la sua collocazione nell'ambito dei concetti della teoria generale del diritto ed ancora se si tratti di una figura giuridica fondamentale del diritto tributario o di un mera

² MICHELI *Corso di diritto tributario* Utet 1975 p. 123 e ss;

³ LAVAGNA *Teoria dei soggetti e diritto tributario* in Riv dir fin 1961 p. 3 e ss.; GIARDINA *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati* in Riv dir Trib e sc fin 1962 pag. 269 e ss; ANTONINI *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria* in Riv dir fin e sc fin 1963;

formula per indicare in modo sintetico i soggetti passivi del tributo. Inoltre, accertata l'ipotesi di non coincidenza tra la capacità giuridica tributaria e quella di diritto comune, occorre verificare se la prima costituisca o meno un istituto autonomo non omogeneo a quello di altri campi del diritto⁴.

Del resto porre il problema della "capacità giuridica tributaria" ha senso solo laddove si ipotizzi la sussistenza in ambito tributario di elementi caratterizzanti l'istituto, difforni rispetto a quelli presenti in altri rami del diritto.

È noto, infatti, come la dottrina tributaria abbia tradizionalmente affrontato il tema della soggettività tributaria in termini di confronto-contrapposizione rispetto all'area della soggettività civilistica: essa chiedendosi, in particolare, se l'imputabilità dell'obbligazione tributaria potesse prescindere dalla verifica della idoneità alla imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti nel diritto comune ovvero, viceversa, se alla capacità giuridica di diritto comune potesse far riscontro un'incapacità giuridica di diritto tributario⁵.

La capacità giuridica così come definita dall'art. 1 del Codice Civile, secondo cui "*la capacità giuridica si acquista sin dalla nascita*", designa una peculiare caratteristica del soggetto in quanto destinatario di effetti giuridici; da tale principio è scaturita l'impostazione, che trova il favore unanime della dottrina, per cui la capacità giuridica consiste "*nell'attitudine di un soggetto ad essere titolare di diritti, doveri ed altre situazioni giuridicamente rilevanti*"⁶.

⁴ a riguardo si precisa che, come evidenziato da illustre dottrina, la necessità di tale analisi si palesa maggiormente considerata la mancanza di una visione chiara ed univoca del concetto di capacità giuridica nel campo della teoria generale. In particolare FALZEA, in *Capacità (teoria generale)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol VI, Milano 1960 p.8, così si esprime "esiste una larga frangia di idee imprecise ed eterogenee, fonte di oscillazioni e di incertezze"; ROMANO *Frammenti di dizionario giuridico*, Milano 1947, p.190; LAVAGNA *Capacità di diritto pubblico* in *Enciclopedia del diritto*, vol VI, Milano 1960 p.83 e ss; GIARDINA *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati* in *Riv dir Trib e sc fin* 1962 p.269 e ss;

⁵ CASTALDI *Soggettività Tributaria* in *Dizionario di diritto pubblico* diretto da Cassese vol. IV MILANO p.5612;

⁶ FALZEA, *Capacità (teoria generale)*; BOLAFFI, *La società semplice*, Milano, 1947; GALGANO, *Istituzioni di diritto privato*, CEDAM, 2004; TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1993, p. 61; RESCIGNO, *Capacità di agire*, in *Novissimo Digesto.*, II, Torino, 1958, p. 861; PERLINGIERI, *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Napoli, 1972; SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile* Napoli, 1959

Concepita in tal senso la capacità giuridica è nozione ben diversa dalla soggettività; essa rappresenterebbe la misura della soggettività ossia la grandezza che precisa il grado di partecipazione del soggetto all'ordinamento giuridico. Secondo tale impostazione la soggettività consisterebbe nella qualità derivante dall'essere destinatario, in parte attuale ed in parte potenziale, degli effetti giuridici di un ordinamento⁷.

Se al contrario si identificasse la soggettività con la capacità giuridica quest'ultima assurgerebbe a qualità astratta e preliminare, insuscettibile dunque di graduazioni⁸.

Il limite di tale impostazione è che non è corretto ritenere che la soggettività sia una qualità soltanto astratta e preliminare, in quanto non è vero che il soggetto può non essere titolare di diritti ed obblighi, perché in ogni caso, per effetto della nascita, ha diritto all'esistenza⁹.

Ulteriore limite è che non si ravvisa giustificazione al perché l'ordinamento non possa porre dei limiti alla capacità giuridica del soggetto, delimitando i campi nei quali esso abbia la possibilità di svolgersi¹⁰.

Come appena accennato, numerose sono state le opinioni espresse in merito al rapporto tra soggetto e ordinamento giuridico o parti di esso, oltre che sulle nozioni di persona fisica e persona giuridica al fine di individuarne ampiezza, qualità e soprattutto, conseguenze.

Nel tempo, infatti, alcune ricostruzioni hanno negato la soggettività agli enti collettivi, al fine di ricondurne l'attività a quella degli individui in essi operanti.

La contrapposizione tra la persona giuridica, connotata per forza di cose da una dose di finzione e gli individui, ha comunque continuato a rivestire un

p.188;

⁷ In questo senso: CARNELUTTI *Teoria generale del diritto* Roma 1951 p.120; ROMANO, *Frammenti*, p.190; RUBINO *Le associazioni non riconosciute*, MILANO 1952 p.38;

⁸ FALZEA, *Soggetto*, p.75; FALZEA, *Capacità*, p.8;

⁹ FERRARA *Le persone giuridiche* Torino 1956 pp.39-40 secondo cui tale impostazione sarebbe confermata dalle stesse parole di Falzea laddove afferma che "la qualità di soggetto giuridico consiste nella posizione in parte attuale e nella maggior parte potenziale di destinatario degli effetti giuridici dell'ordinamento" ammettendo così che la soggettività implica almeno in parte l'attuale destinatarietà degli effetti giuridici;

¹⁰ GIARDINA, *Capacità*, p. 284;

forte ruolo di centralità, in virtù della comune convinzione relativa alla posizione preminente dell'individuo nell'ordinamento giuridico, inteso come punto di congiunzione dell'intero sistema e della cui idoneità a divenire centro di imputazione di interessi e di norme nessuno ha mai seriamente dubitato.

Ciò premesso, con lo scopo di indagarne l'evoluzione verso l'attuale concezione della capacità giuridica e dei suoi riflessi nella determinazione di una nozione di soggettività, accolta in via per lo più generale, si farà cenno alle diverse teorie elaborate in materia.

1.2 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': TEORIE SULLA PERSONA GIURIDICA

La soluzione delle delicate questioni che pone il fenomeno della soggettività tributaria in un particolare ordinamento come quello tributario presuppone l'analisi dell'evoluzione del pensiero scientifico in tema di soggetto di diritto e di persona giuridica e dei collegamenti di essa con gli enti non personificati.

Nel linguaggio giuridico per persona non si intende soltanto l'uomo; sono persone (giuridiche) anche le organizzazioni collettive come gli enti pubblici e le associazioni, le fondazioni, le società, i consorzi e così via.

Mentre è pienamente riconosciuta la soggettività tributaria alle persone fisiche, maggiormente dibattuto è il medesimo problema con riferimento agli enti collettivi.

Tale squilibrio viene spiegato sulla base della circostanza che gli individui sono comunemente riconosciuti come punto di collegamento indeclinabile dell'intero sistema giuridico senza che ad essi siano riconducibili limitazioni quantitative o settoriali incidenti sulle loro capacità e quindi sulla qualifica di soggetto giuridico. Maggiori perplessità sono sorte sui soggetti collettivi¹¹.

Tali enti sono ai nostri giorni i principali veicoli di ricchezza sicchè spesso le persone fisiche sembrano incarnare il mero ruolo di erogatrici di forza

¹¹ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pag.10.

lavoro per le persone giuridiche¹².

Queste ultime sono considerate dal diritto persone (giuridiche) distinte dalle persone fisiche o giuridiche che le compongono e rispetto a cui esse si presentano quali terze.

L'evoluzione del concetto di persona giuridica è stato uno dei più complessi e travagliati del diritto che ha nutrito la dottrina già a partire dal 1600. In Italia nel codice del 1865 la nozione di persona non era impiegata nell'accezione più estesa, poi accolta nel codice del 1942, ma coincideva con il significato di uomo. La norma operava dunque sul presupposto che solo gli esseri umani fossero propriamente persone.

Su tale presupposto nella prima metà dell'800 avevano ragionato i giuristi di credo giusnaturalistico fautori della teoria della finzione secondo cui il legislatore finge, per soddisfare esigenze proprie del commercio giuridico, che entità diverse dall'uomo abbiano al pari dell'uomo l'attributo di persona. La categoria degli esseri umani viene così estesa dando vita ad una sorta di soggetti artificiali.

Il nome, poi divenuto di uso comune, di " persona giuridica" viene giustificato da Savigny, principale fautore di detta teoria, con la considerazione che tali soggetti sono ammessi nell'ordinamento solo per uno scopo giuridico ma sono in ogni caso persone in quanto nuovi soggetti di rapporti giuridici oltre l'uomo¹³.

Tale teoria venne superata dalla dottrina successiva in favore della teoria organica o della realtà, secondo cui le persone giuridiche sono da considerarsi organismi naturali dotati, al pari dell'uomo, di una propria volontà e portatori di un proprio interesse distinto da quello dei propri membri persone fisiche¹⁴.

¹² in questo senso GALGANO, *Persona giuridica* in Digesto Italiano delle discipline privatistiche p.392 e ss. osserva che solitamente chi esercita il commercio lo fa in nome di una società così come molte altre iniziative, ad esempio quelle benefiche, vengono poste in essere in nome di associazioni o fondazioni

¹³ Il problema delle persone giuridiche nel diritto romano Torino 1968;

¹⁴ in questo senso si segnala la nota sentenza Cass. 5642/1984 in cui il Supremo collegio sostiene che " *la soggettività delle persone giuridiche non corrisponde a quella delle persone fisiche, perché esse sono tali in senso traslato e la qualificazione viene richiamata per analogia. Ne consegue che la soggettività dei gruppi siano o no essi dotati di*

Scompare il dato naturalistico delle persone fisiche e le persone giuridiche rappresentano una nozione realistica senza ricorrere ad analogia o a finzione.

Tale ricostruzione, legata al concetto antropomorfo considera oltre al singolo anche la collettività di individui, organismi che perseguono fini sociali con vita autonoma. Tali organismi, pur trovando fondamento nella pluralità di persone fisiche, esprimono una realtà diversa da esse in quanto sono capaci di volontà ed azione e perciò godono di una soggettività giuridica che lo Stato attribuendola, riconosce¹⁵.

Il riconoscimento statale, mentre assume valore costitutivo della personalità giuridica nella teoria della finzione, nella teoria della realtà assume valore meramente dichiarativo ; lo Stato dunque si limita a prendere atto della esistenza di queste “ viventi unità sociali”¹⁶.

Anche tali ricostruzioni vengono pian piano superate. L’idea che nella realtà sociale esistessero entità diverse dall’uomo, per di più dotate di qualità umane, divenne improponibile già alla fine dell’Ottocento.

Prende piede la teoria degli interessi senza volontà secondo cui la volontà, essendo un fenomeno psichico, è irrifribile ad entità non umane.; anche l’interesse è una valutazione razionale pertinente anch’essa alla funzione intellettuale dell’uomo¹⁷.

Una dottrina più recente¹⁸ ha ipotizzato che tale teoria sia riconducibile alla teoria della finzione. Tale impostazione è stata contestata sulla base della considerazione che l’articolazione individuata nell’ambito dei diritti soggettivi non implica certamente una finzione ma viene in rilievo la natura di indispensabilità o meno di alcune delle componenti di cui essa si compone¹⁹.

personalità giuridica, è sempre un’incompleta soggettività diversa da quella delle persone fisiche”; Nello stesso senso Cass. 581/1971; Cass. 959/1971;228/1971.

¹⁵ in questo senso GIERKE *Das deutsche Genossenschaftsrecht*, Darmstadt 1902;

¹⁶ ASCARELLI *Problemi giuridici*, Milano 1959 p.235; FERRARA *Le persone giuridiche* Torino 1958, p.34 e ss;

¹⁷ Tale teoria ricondotta principalmente a Jhering, nella nostra letteratura viene ripresa da FERRARA *Teoria delle persone giuridiche* Napoli 1923 p. 368;

¹⁸ ORESTANO ,*Problema*, 159;

¹⁹ AMATUCCI *Soggettività tributaria* in Enciclopedia giuridica Treccani p. 1;

Successivamente il ripudio dell'antropomorfismo comportò la negazione dell'esistenza delle persone giuridiche .

I sostenitori di tale impostazione rivalutarono il dato di esperienza per il quale solo l'uomo è persona, rivendicando l'appartenenza della sola persona fisica alla categoria dei soggetti di diritto. I diritti ed i doveri delle persone giuridiche vennero ricondotti ai diritti ed ai doveri delle persone fisiche che le compongono²⁰.

In questo ambito si muovono le critiche di Kelsen il quale ha sostenuto che *"la corporazione come persona giuridica conclude negozi giuridici, stipula contratti, promuove azioni giudiziarie, e così via, che la corporazione , come persona giuridica, ha doveri e diritti, poiché l'ordinamento giuridico può imporre dei doveri e conferire dei diritti soltanto ad esseri umani, dato che soltanto il comportamento di esseri umani può essere regolato dall'ordinamento giuridico"*.

Kelsen rifiuta la visione antropomorfa della corporazione contestando l'esistenza di entità cui possono essere attribuiti atteggiamenti corrispondenti agli atteggiamenti umani e che possano pertanto essere paragonati all'uomo , rifiutando dunque l'esistenza di altri soggetti di diritto che non siano uomini²¹.

Della stessa convinzione in Italia è Ascarelli il quale ha ritenuto che il concetto di persona giuridica è privo di parallelismo in un dato prenormativo della realtà sociale e corrisponde ad una normativa che non trova riferimento in una tipica realtà pregiuridica ma in quella stessa realtà alla quale corrisponde il concetto di persona fisica²².

Tali critiche al concetto di persona giuridica non sono bastate a soppiantare la nozione di persona giuridica.

Le critiche Kelseniane vengono superate sulla base della considerazione che ogni forma di soggettività giuridica, anche quella delle persone fisiche,

²⁰ FALZEA , *Capacità*, p.31; BASILE, *Persona Giuridica* in Enciclopedia del diritto p. 264; ARANGIO RUIZ, *Gli enti soggetti dell'ordinamento internazionale* Milano 1951 p. 91; SCALFI, *L'idea di persona giuridica*, Milano 1968 p.84 e ss

²¹ GALGANO, *Persona*, p. 400;

²² ASCARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica* in Riv. Dir . Comm. 1954 I p.333 e ss ANTONINI, *Profili*, p. 103 e ss;

è creazione artificiale dell'ordinamento. Secondo tale ricostruzione uomo e persona fisica non incarnano un identico concetto essendo il primo substrato della seconda. Invece substrato delle persone giuridiche sarebbe talvolta l'esistenza di organizzazioni collettive, talvolta l'esistenza di interessi impersonali per loro natura non riferibili ad individui²³.

Secondo tale impostazione è evidente che il diritto non può regolare altro se non il comportamento umano.

Principalmente su tale argomentazione si fonda la teoria che distingue, all'interno della norma giuridica, tra il soggetto dell'azione, che è necessariamente l'uomo, ed il soggetto dell'interesse che può anche non essere l'uomo.

Tale ricostruzione valorizza però, senza metterla in discussione, la realtà della persona giuridica come entità capace di formare ed esprimere la propria volontà giustificandola con l'esistenza oltre che di interessi personali anche di interessi impersonali non necessariamente riferibili ad un individuo e pur protetti dal diritto. In tal modo avviene la legittimazione della esistenza di un soggetto giuridico diverso dall'uomo.

Gli stessi sostenitori di tali ipotesi ricostruttive ne evidenziano però un intrinseco limite che è quello di concepire l'interesse impersonale come condizione necessaria per l'identificazione della persona giuridica quando, invece, sussistono interessi impersonali, non entificati in persone giuridiche sia persone giuridiche alle quali non può ricondursi alcun interesse impersonale²⁴.

In conclusione, nella moderna teoria generale del diritto il concetto di soggettività giuridica degli enti collettivi è stato sottoposto ad una accurata revisione critica che ha portato a prendere le distanze rispetto all'annoso dibattito derivante dalla contrapposizione tra realisti e finzionisti²⁵.

Il problema in discorso è stato dunque affrontato secondo una diversa

²³ SCALFI, *Idea*, p.84 e ss; PUGLIATTI, *Gli istituti del diritto civile* Milano, 1943 FALZEA, *Capacità*, p.31

²⁴ FALZEA, *Capacità*, p.31; BASILE, *Persona*, P.265;

²⁵ D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche ed analisi del linguaggio* in scritti in memoria di Tullio Ascarelli MILANO 1969 P.375; GALGANO, *Persone*, p. 259 2 ss;

impostazione ed in qualche modo ridimensionato²⁶; il vero problema non è infatti comprendere se l'ente collettivo esista effettivamente o costituisca una mera finzione di diritto, ma è importante procedere al criterio normativo di imputazione di una fattispecie ad un centro soggettivo idoneo ad essere titolare di situazioni giuridiche soggettive.

Il concetto di soggettività giuridica viene degradato a fenomeno normativo; soggetto di diritto viene inteso il centro di riferibilità delle fattispecie giuridiche, indipendentemente dalla sussistenza di una determinata qualità soggettiva²⁷.

1.2.1 (segue) LA RELAZIONE TRA CAPACITA' E SOGGETTIVITA' ALLA LUCE DELLE TEORIE SULLA PERSONA GIURIDICA

Ciò posto, si evidenziano in sintesi i caratteri che accomunano le teorie sulla soggettività delle persone giuridiche, sopra esposte, in modo da poter meglio comprendere il rapporto tra soggettività e capacità giuridica.

Le opinioni riconducibili alle teorie c.d. "della finzione", con l'intento di andare al di là della sostanza della persona giuridica, ritengono che questa sia una semplice *fictio iuris*, poiché l'interesse collettivo non può che sostanziarsi nell'interesse dei singoli componenti dell'ente.

Secondo tale visione, non pare possibile ipotizzare delle situazioni giuridiche sussistenti in capo ad un ente che non siano, al contempo e soprattutto, situazioni giuridiche di singoli individui.

Il sistema normativo, inoltre, pare porre solo regole di comportamento che, in quanto tali, non possono che essere riferite ad individui: in tal senso, ancora una volta, la disciplina delle persona giuridiche inerisce soltanto le persone fisiche, che sono gli unici soggetti di diritto²⁸.

Di diverso avviso le altre tesi esposte c.d della realtà (o organica), secondo cui la qualificazione e l'attribuzione della personalità e della soggettività

²⁶ D'ALESSANDRO, *Persone*, p.164; ORESTANO, *Persone*, p.159;

²⁷ D'ALESSANDRO, *Persone*, p. 167; GALGANO, *Persone*, p.265 e ss;

²⁸ FERRARA, *Persone*, p. 39 e ss; GALGANO, *Persona*, p. 402 e ss; BASILE, *Persona*, p. 267;

avvengono ad opera del legislatore, il quale individua alcuni elementi comuni delle diverse fattispecie giuridiche e crea un soggetto diverso dalla persona fisica.

L'ordinamento giuridico diviene, quindi, la fonte che consente di attribuire alcune specifiche qualità ad un ente, collocandolo tra i soggetti di diritto ovvero negando tale collocazione, quand'anche in presenza dei tipici connotati di un soggetto portatore di interessi plurimi, quali, solo per citarne alcuni, i beni in comune e la pluralità di soggetti agenti per il tramite di quei beni. In questa ipotesi, è la volizione legislativa che connette alla pluralità di beni, persone ed interessi, alcune conseguenze, con in cima la qualificazione giuridica di soggetto differente dalle persone fisiche.

Simili teorie sono state però presto abbandonate in favore del pieno riconoscimento della soggettività anche degli enti collettivi ed, in particolare, delle persone giuridiche.

Anche gli enti sono considerati idonei a rappresentare punti di collegamento del sistema giuridico e centri di riferibilità per le norme.

Si è, infatti, riconosciuto che, anche rispetto alle entità non individuali, è possibile individuare un sostrato pregiuridico rappresentato dal complesso degli individui e da un minimo di patrimonio da destinarsi alle necessità dello stesso ente .

Poste tali premesse, è stato rinvenuto, nel riconoscimento di personalità giuridica ad opera del diritto civile, l'elemento discriminante per accertare se un dato soggetto possa essere o meno considerato quale autonomo centro di imputazione²⁹.

Per esaminare la relazione che intercorre tra soggettività e personalità giuridica occorre, in primo luogo, ribadire l'incontrovertibile assunto che tutte le persone fisiche siano titolari di capacità giuridica e che dunque tutti gli individui siano soggetti di diritto.

²⁹ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., pag. 45; FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano 1939, pag. 61; FALZEA., *Capacità (teoria gen.)*, in *Enc. dir.*, VI, Milano, 1960, pag. 8 ; FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Napoli, 2000, pag. 26.

Estremamente controverso, come sopra evidenziato, è invece il ruolo delle persone giuridiche quali soggetti di diritto, così come di difficile definizione appare la rilevanza soggettiva delle altre entità non personificate.

Il conferimento della personalità giuridica può definirsi quale giudizio di valore, previsto da una norma giuridica, in base al quale l'ordinamento stabilisce di attribuire ad un ente la personalità.

I requisiti che generalmente sono associati all'acquisto della personalità giuridica da parte di un ente sono: lo scopo, l'organizzazione, l'autonomia patrimoniale e l'alterità.

Per quanto riguarda lo scopo, esso, oltre a favorire la verifica sull'importanza e la liceità dell'ente, dovrebbe evidenziare l'esistenza di un centro di interessi collettivi e quindi di un interesse realizzabile soltanto attraverso un'attività comune.

Il requisito dell'organizzazione designa invece un insieme di organi attraverso i quali l'ente svolge la sua attività istituzionale.

Non costituisce, invece, fattore costitutivo degli enti, nonostante di regola sia necessaria, l'appartenenza all'ente di un patrimonio, l'autonomia patrimoniale. Quest'ultima non risulta fattore costitutivo generale degli enti, ed il legislatore lo indica quale requisito della personalità per accentuare il controllo pubblico sugli organismi societari costituendo, nel contempo, un mezzo di maggior tutela dei terzi con i quali entrano in rapporto.

L'alterità che distingue l'ente persona giuridica dagli individui che lo compongono viene genericamente indicata quale presupposto per la personificazione dell'ente stesso, prima ancora che come conseguenza giuridica legata al conseguimento della personalità.

Per tutti gli enti, riconosciuti e non, la soggettività è l'effetto dell'autonomia degli associati che, manifestandosi attraverso il contratto associativo, incontra i limiti generali dell'autonomia contrattuale, quali la necessaria liceità del contenuto contrattuale ed il perseguimento di interessi meritevoli di tutela³⁰.

³⁰ FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, cit., pag. 37; BASILE-FALZEA, *Persona giuridica (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, pag. 249; V.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Effetto dell'attribuzione della personalità, secondo la dottrina tradizionale (organica), è l'attribuzione della capacità giuridica, cioè dell'attitudine ad essere destinatari dell'intero sistema normativo; in tale prospettiva la persona giuridica non è considerata diversa dalle persone fisiche.

In definitiva, con l'attribuzione della personalità l'ordinamento attribuisce formalmente all'ente la capacità generale ed astratta, essendo in ogni caso ammissibile che l'ente esista ed abbia rilievo, quale centro di interessi collettivi, anche prima ed a prescindere da tale attribuzione³¹.

1.3 CAPACITA' GIURIDICA E SOGGETTIVITA': GLI ENTI PERSONIFICATI E QUELLI NON PERSONIFICATI

Il nostro Codice Civile, nel disciplinare la materia dei soggetti di diritto, contrappone la persona fisica a quella giuridica escludendo qualsiasi altra figura soggettiva ed attribuendo la personalità giuridica solo a quegli enti nei confronti dei quali intervenga un atto di riconoscimento statale³².

Tale costruzione codicistica sembra suffragare le convinzioni della dottrina tradizionale la quale ha ritenuto che l'acquisto della qualità di soggetti di diritto da parte delle organizzazioni di persone o di beni è condizionato dal riconoscimento che l'ordinamento giuridico faccia di questi enti come di "persone giuridiche".

Secondo tale concezione, l'attribuzione della personalità giuridica ha come presupposto necessario la soggettività dell'ente, intesa come particolare

FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma secondo, tuir n. 917/1986 (nota a Comm. Trib. Centr., Sez. XI 26 gennaio 1994, n. 270) in Riv. dir. trib.*, 1994, pag. 469. R. RASCIO, *Gli enti*, in *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. BESSONE, Torino, 2004, pag. 130.

³¹ FALZEA, *Capacità*, p.31; BASILE, *Persona*, P.265; GALGANO, *Persona*, p. 402 e ss

³² art. 1 d.p.r. 361/2000 prima della cui introduzione l'art 12 c.c. prevedeva che il riconoscimento fosse attribuito con decreto del presidente della repubblica. L'atto di riconoscimento, dotato di efficacia costitutiva era un atto discrezionale, subordinato a valutazioni di opportunità da parte della P.A. con riguardo allo scopo dell'ente ed alla sufficienza dei mezzi patrimoniali. Tale sistema era vivacemente contestato in quanto di tipo concessorio affidato alla discrezionalità della p.a. in generale si era più favorevoli al sistema normativo previsto per le società. La differenza tra vecchio e nuovo sistema consiste nel fatto che nel sistema precedente la registrazione non era requisito essenziale per l'acquisto della personalità ma assolveva ad una funzione di pubblicità; si trattava dunque di una mera pubblicità dichiarativa e non costitutiva.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

qualificazione dello stesso ad opera della norma giuridica, non essendo dunque sufficiente, per la nascita della figura soggettiva, la semplice imputazione di effetti giuridici in capo all'ente unitariamente considerato³³.

La soggettività e, quindi, la capacità spetterebbero pertanto esclusivamente alle persone fisiche e giuridiche con la conseguenza che gli enti non personificati non godrebbero di una propria capacità ma, semplicemente, di una autonomia patrimoniale. Conseguenza di ciò, sarebbe che titolare dei diritti e degli obblighi non sarebbe l'ente, bensì le persone fisiche che lo compongono³⁴.

Questa ricostruzione si è imbattuta nella facile obiezione che negli enti non personificati i beni sono sì di proprietà dei soci ma è una proprietà modificata, in quanto affetta da un onere di destinazione dalla quale non possono essere distolti e, pertanto restano distinti dagli altri beni dei soci³⁵.

Un altro tentativo è quello della dottrina che ha ammesso che gli enti non personificati siano, al pari delle società di capitali, altrettanti soggetti di diritto e tuttavia ritiene di dover stabilire tra la soggettività delle une e delle altre una differenza di ordine quantitativo, per cui gli enti non personificati si presenterebbero come soggetti di diritto di grado meno evoluto o dotate di una semi personalità, diversi dagli enti con personalità giuridica caratterizzate da una piena soggettività.

Anche tale risalente e superata dottrina, come quella in precedenza esaminata, è mossa dall'esigenza di fedeltà al linguaggio legislativo.

Essa distingue tra gradi diversi di soggettività per giustificare la circostanza che il legislatore non designa come persone giuridiche tutti gli enti che sono soggetti di diritto.

Tale dottrina ha come presupposto la considerazione che sono legislativamente designate come persone giuridiche solo quelle società la

³³ RUBINO, *Le associazioni non riconosciute* Milano 1952 p.64 ess; GANGI, *Persone fisiche e giuridiche* Milano 1948;

³⁴ FERRI, *Delle società in commentario del codice civile ad art 2247-2548* p.4; FERRI, *Manuale di diritto commerciale II vol* Torino 1960 p.207; GRECO, *Le società commerciali* p. 189;

³⁵ FERRARA JR, *Gli imprenditori e le società* MILANO p.167 ;

cui soggettività è identica a quella delle persone fisiche³⁶.

Neppure può accogliersi la tesi secondo cui gli enti non personificati sarebbero formalmente privi di personalità giuridica, ma si differenzierebbero rispetto alle persone solo per la diversa disciplina dell'organizzazione interna o della responsabilità³⁷.

I postulati della dottrina tradizionale vengono però ribaltati sulla base della inaccettabilità di una tesi che costringa alla mera alternativa tra persone fisiche e giuridiche, intendendosi per queste ultime soltanto quelle che siano riconosciute come tali dall'ordinamento, che abbiano una disciplina speciale ad esse dedicata e siano caratterizzate da una netta separazione della sfera giuridica dell'ente rispetto a quella dei singoli componenti.

Del resto all'impostazione tradizionale è agevole contestare che la definizione legislativa "senza personalità giuridica" non indica che l'ente sia privo di una propria capacità e disciplina legislativa.

Tali enti possono, infatti, esistere ed operare pur senza costituirsi come ente dotato di capacità giuridica generale.

E' il caso, ad esempio, delle associazioni la cui capacità processuale è espressamente stabilita dall'ordinamento(art. 36 comma II c.c.), le quali sono enti giuridici non personificati, dotati di personalità in quanto autonomi centri di imputazioni giuridiche, ma non sono persone giuridiche poiché prive di capacità di diritto generale attribuita dall'ordinamento alle persone giuridiche.

Autorevole dottrina ha osservato che le critiche all'impostazione tradizionale sono state conseguenza del superamento della netta contrapposizione tra persona giuridica e persona fisica anche alla luce delle suggestioni esercitate dalle impostazioni kelseniane.

Non è infatti opinabile che l'attribuzione della personalità giuridica spetterebbe anche agli enti non personificati in quanto la loro disciplina

³⁶ MESSINEO, *Per l'individuazione del soggetto collettivo non personificato* in Arch. Giur. 1952 p.3; POGGESCHI, *Le associazioni non riconosciute e gli altri gruppi con autonomia patrimoniale nel processo* MILANO 1952 p. 162; PUGLIATTI, *La proprietà nel nuovo diritto* p.178;

³⁷ ASCARELLI, *Problemi*, p.235;

parrebbe attestarne la capacità e quindi la personalità giuridica³⁸.

L'errore che condiziona molte impostazioni tradizionali è di ritenere che ogni figura soggettiva debba essere costruita sul calco della persona fisica e che, quindi, le sue caratteristiche debbano essere rispondenti a quelle dei soggetti umani.

L'infondatezza delle concezioni sopra esposte si evince con chiarezza esaminando in modo rigoroso il rapporto tra soggettività e personalità giuridica.

Gli enti giuridici possono distinguersi in persone giuridiche ed enti non personificati. Solo le prime sono dotate di capacità giuridica generale e di conseguenza fondazioni, associazioni riconosciute e società di capitali possono assumere tutte le posizioni giuridiche connesse ai loro interessi.

Gli enti non personificati, invece, posseggono una capacità giuridica ridotta che non impegna tutte le posizioni giuridiche connesse ai loro possibili interessi. Questi ultimi, associazioni non riconosciute, società senza personalità giuridica, comitati, consorzi e così via risultano comunque soggetti di quei rapporti di cui sono titolari.

Gli enti non riconosciuti si differenziano dalle persone giuridiche in quanto i primi godono di un'autonomia patrimoniale incompleta in quanto coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione rispondono personalmente, anche se solo in via sussidiaria, nei confronti dei terzi creditori dell'ente.

Gli enti non personificati sono però definibili soltanto soggetti di attività giuridica e non pure soggetti di diritto in quanto essi godrebbero della capacità di agire ma non di quella giuridica.

Non si comprende, infatti, come l'ordinamento possa riconoscere ad un soggetto l'idoneità ad acquistare ed esercitare diritti ed ad assumere obblighi, disconoscendogli nello stesso tempo l'attitudine ad essere titolare di diritti e doveri³⁹.

³⁸ GIARDINA, *Capacità*, p.278; CARNELUTTI, *Studi di diritto civile*, Roma 1916 p, 115;

³⁹ TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile* Padova p.286; RESCIGNO, *Manuale di diritto privato* NAPOLI 1991 P. 233; GALGANO, *Persona...* p.251 e ss; BASILE –FALZEA, *Persone...* p. 234 e ss;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A riguardo la dottrina civilistica ha osservato che i requisiti, precedentemente analizzati relativamente agli enti con personalità giuridica, e cioè lo scopo, l'organizzazione, l'autonomia patrimoniale e l'alterità possono essere evidenziati anche in capo agli enti non riconosciuti.

Anch'essi infatti si connotano per la presenza di una pluralità di individui stabilmente uniti ed organizzati per il raggiungimento di uno scopo comune non economico che li rende non difformi dagli enti riconosciuti.

Decisiva ai fini del pieno riconoscimento della soggettività di tali enti è stata la valorizzazione, in ambito costituzionale, delle formazioni sociali come luoghi di svolgimento della personalità dell'uomo⁴⁰.

L'art. 2 Cost., infatti riconosce come meritevoli di tutela "*tutte le formazioni sociali*", determinando strumenti e limiti della tutela, rafforzando le tutele del singolo nel gruppo oltre che garantendo la piena salvaguardia dell'interesse collettivo dell'organizzazione al raggiungimento dello scopo comune prefissato.

L'art 18 Cost. invece riconoscendo la libertà di associarsi concede ai gruppi una sfera di azione potenzialmente equivalente a quella dei singoli individui. Ciò fa sì che il riconoscimento costituzionale della libertà di associazione rappresenti la proiezione sul piano dell'azione collettiva della libertà individuale e delle rispettive tutele.

Inoltre le norme del codice civile in tema di enti non riconosciuti consentono di imputare a tali enti situazioni giuridiche soggettive.

Come si desume dall'art. 2659, comma 1, n. 1, cod. civ., che specifica le informazioni che devono essere fornite per procedere alla trascrizione di un atto, indicando quali devono essere fornite dalle associazioni non riconosciute presume che anche tali enti siano titolari di diritti che esercitano in funzione strumentale al perseguimento dello scopo cui è destinato il fondo di loro titolarità.

Significativa è stata anche la declaratoria di incostituzionalità dell'art. 2941, comma. 1, n. 7 cod. civ. nella parte in cui non prevedeva che la prescrizione

⁴⁰ RASCIO, *Gli enti, in Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. BESSONE, Torino, 2004, pag. 130

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

rimanesse sospesa anche tra un ente non riconosciuto ed i suoi amministratori⁴¹.

Tale complesso di norme consente di dimostrare che anche gli enti non riconosciuti abbiano una propria autonoma capacità giuridica e di agire, nonché processuale, distinta da quella dei loro membri che si manifesta con l'esistenza di una struttura organizzativa⁴².

Inoltre i beni degli enti non riconosciuti appartengono a soggetti distinti da ogni altro destinati alla soddisfazione esclusiva dei creditori con cui gli enti entrano in contatto.

Anche questi enti godono quindi di autonomia patrimoniale. Il fatto che tale autonomia patrimoniale possa considerarsi "imperfetta" non è una circostanza tale da escludere la soggettività di tali enti.

La differenza tra l'autonomia patrimoniale "imperfetta" degli enti non riconosciuti si differenzia da quella "perfetta" degli enti riconosciuti in quanto i soggetti ed il rispettivo patrimonio degli appartenenti a quest'ultimi restano del tutto insensibili alle vicende patrimoniali dell'ente.

Gli enti non riconosciuti, in definitiva, possono considerarsi soggetti di diritto in quanto autonomi centri di imputazione di situazioni giuridiche soggettive.

Soggettività e personalità giuridica descrivono situazioni differenti; il riconoscimento di personalità giuridica implica il possesso di soggettività giuridica, ma il mancato riconoscimento della prima non esclude la seconda.

Un ente, dunque, può considerarsi soggetto anche senza avere la personalità che assicura esclusivamente la piena distinzione degli individui rispetto all'ente.

L'interesse di questa questione per il diritto tributario appare evidente già

⁴¹ TRABUCCHI, *Istituzioni*, p. 152;

⁴² in questo senso: Cass., sent. 11 marzo 1998, n. 2676 ; Cass., sent. 23 maggio 1997, n.462; Cass., sent. 7 agosto 1996, n. 7228

solo tenendo presente come la considerazione unitaria di collettività di persone o di beni sia limitata in alcuni casi solo al campo tributario; in esso, infatti, detti aggregati potrebbero acquisire la qualità di soggetti giuridici venendo in rilievo come figure soggettive, mentre negli altri campi del diritto vengono in rilievo solo i loro componenti⁴³.

1.3.1 LA SOGGETTIVITA' DEGLI ENTI ASSOCIATIVI NEL DIRITTO COMMERCIALE – LE SOCIETA' DI CAPITALI E LE SOCIETA' DI PERSONE

Con riferimento specifico alle società di capitali, il riconoscimento dell'elemento caratterizzante della personalità giuridica⁴⁴, a parere della dottrina tradizionale consente di considerare una società quale soggetto di diritto distinto dalle persone dei soci e, perciò, terzo rispetto a questi; dire invece che una società non ha personalità giuridica significa al contrario affermare che essa si risolve nella pluralità dei soci e che i diritti e le obbligazioni della

⁴³ GIARDINA, *Capacità*, p. 284; GIOVANNINI, *Soggettività*, p.191; ANTONINI, *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, P. 90 e ss;

⁴⁴ Che come noto si acquista per effetto dell'iscrizione della società nel registro delle imprese, e cioè quando si è compiuto il processo costitutivo della società (art. 2331 cod. civ.) . Per effetto del riconoscimento della personalità giuridica si determina una completa autonomia della società dalle persone dei soci, sia nei rapporti interni che nei rapporti esterni. L'acquisito di personalità giuridica dipende temporalmente dall'iscrizione nel registro dell'impresa. L'iscrizione in quanto tale ha effetti differenti in funzione della tipologia societaria: per la società semplice, "l'iscrizione nelle sezioni speciali ha funzione di certificazione anagrafica e di pubblicità notizia, oltre agli effetti previsti dalle leggi speciali" (art. 8, comma 5°, legge n. 580 del 1993); per le altre società di persone – società in nome collettivo e in accomandita semplice –, l'iscrizione dell'atto costitutivo nel registro delle imprese (art. 2296 cod. civ.) ha efficacia dichiarativa, nel senso che, pur prescritta e penalmente sanzionata, non è adempimento cui l'ordinamento giuridico subordini la nascita della società come soggetto autonomo di diritti e di obblighi o, tanto meno, la validità del contratto; di conseguenza, la mancata iscrizione determina, da un lato, una situazione di irregolarità e, dall'altro, una parziale modificazione della disciplina dettata per le società regolarmente iscritte (artt. 2297 e 2317 cod. civ.); per le società di capitali – società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata – e per le società cooperative, l'iscrizione dell'atto costitutivo nel registro delle imprese ha efficacia costitutiva: l'art. 2331, comma 1, cod. civ. (e anche artt. 2454, 2463, comma 3, 2519 cod. civ.), stabilisce con chiarezza che "con l'iscrizione la società acquista la personalità giuridica". Anche le società di persone, prive di personalità giuridica, devono, quindi, provvedere all'iscrizione nel registro delle imprese; l'acquisito di personalità giuridica è, invece, un effetto ulteriore che può sì derivare da tale adempimento, ma solo se previsto dalla legge. CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale* Torino 2006 p.183; BUONOCORE, *L'imprenditore società*, in *Manuale di diritto commerciale*, a cura di V. BUONOCORE, Torino, 2006, pag. 153;

società altro non sono se non diritti ed obbligazioni dei soci.

Come osservato da Autorevole dottrina⁴⁵, una distinzione così netta necessita di alcune precisazioni.

Con riferimento alle società di persone, la conclusione che la società si identifichi con la pluralità dei soci non appare coerente con la disciplina dei singoli tipi che, relativamente ai differenti regimi di responsabilità per le obbligazioni sociali, consente che il gruppo sociale e il patrimonio sociale siano distinti dai singoli e dai loro patrimoni.

Al contempo nemmeno la contrapposta categoria delle società di capitali è sempre regolata in modo da rendere la società terza rispetto ai soci.

A sostegno di tali conclusioni si può analizzare la condizione giuridica del patrimonio sociale relativamente alla responsabilità per i debiti dei soci: nelle società di persone, la disciplina di questo, per essere coerente con l'idea della mancanza di personalità giuridica, sarebbe dovuta corrispondere alla disciplina della comunione di diritti reali, con la conseguenza che i beni sociali, in quanto beni comuni a più persone, sarebbero dovuti essere esposti all'azione esecutiva dei creditori personali di ciascuna di esse.

Al contrario, l'art. 2270 cod. civ. esclude, per la stessa società semplice, che il creditore particolare del socio possa agire sul patrimonio sociale, mentre l'art. 2305 cod. civ. esclude, per la società in nome collettivo, che egli possa chiedere la liquidazione della quota del socio debitore; ciò rende la condizione giuridica del patrimonio sociale corrispondente a quella del patrimonio di una società di capitali.

Neppure la disciplina della responsabilità per i debiti sociali è, nei diversi tipi di società, sempre rispondente alla distinzione di esse in società dotate o meno di personalità giuridica.

L'assenza di personalità giuridica avrebbe dovuto comportare la corretta

⁴⁵ GALGANO, *Le società in genere – Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, P. SCHLESINGER, Milano, 2007, pag. 129; G. VISENTINI, *La teoria della personalità giuridica ed i problemi della società per azioni*, in *Riv. soc.*, 1999, pag. 89.

applicazione del principio secondo cui i soci di società di persone sono personalmente responsabili delle obbligazioni sociali in qualità di debitori. Ciò rende problematico collocare la mancanza di responsabilità personale dei soci accomandanti di società in accomandita semplice e, in virtù di apposito patto, i soci non amministratori di società semplice.

Diversamente, il fatto che i soci di società di capitali non assumano responsabilità personale per le obbligazioni sociali perché essi sono terzi rispetto alla società, non spiega la presenza di accomandatari illimitatamente responsabili nella società in accomandita per azioni oltre che il fatto che, ricorrendo talune condizioni, anche il socio di società per azioni o a responsabilità limitata può essere chiamato a rispondere personalmente delle obbligazioni sociali (artt. 2362, 97, comma 2, cod. civ.).

Con riferimento alle società di capitali, tali osservazioni consentono alla dottrina⁴⁶ di non esasperare il dogma della personalità giuridica della società per azioni.

La personalità non la estrania dai particolari interessi dei soggetti che sono in essa implicati. La società resta espressione della collettività dei soci, con la conseguenza che la persona giuridica ha una funzione strumentale per la realizzazione degli interessi dei soci, i quali rimangono pur sempre, sia nella fase attiva sia nella fase di liquidazione, i cardini della società.

1.3.1.2 I TRATTI DISTINTIVI LE SOCIETA' DI PERSONE DALLE SOCIETA' DI CAPITALI

1.3.1.2.1 LE SOCIETA' DI PERSONE

Le società organizzate su base personale godono di un'autonomia patrimoniale in funzione della destinazione dei beni ad uno scopo comune; la società diviene così un'espressione sintetica per indicare la collettività dei

⁴⁶ GALGANO, *Le società in genere – Le società di persone*, cit. pag. 129; FERRI, *Società per azioni*, in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993, pag. 2.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soci⁴⁷. Con il contratto i soci regolano la loro reciproca posizione, dandosi un ordinamento per lo svolgimento dell'attività sociale al fine della realizzazione di uno scopo comune e, a tale ordinamento, la legge riconosce efficacia anche nei confronti dei terzi.

I rapporti sociali restano, tuttavia, sia all'interno che nei confronti dei terzi, rapporti che fanno capo alle singole persone dei soci. Particolari deviazioni sono poste rispetto ai principi della comunione in considerazione dello scopo perseguito, ma la sostanza rimane quella di una comunione sia pure qualificata.

Per spiegare il fenomeno delle società di persone, la dottrina⁴⁸ ricorre ai concetti di contitolarità, di coobbligazione e di comunione per individuare la situazione giuridica conseguente al contratto di società nella società organizzata su base personale.

Nel caso di società di persone si tratta di comunione contrattuale che diverge dal regime normale della comunione per quanto riguarda lo scioglimento (art. 2272 cod. civ., in relazione all'art. 1111 cod. civ.), la cedibilità della quota (art. 2300 cod. civ. in relazione all'art. 1103 cod. civ.), l'uso dei beni comuni (art. 2256 cod. civ. in relazione all'art. 1102 cod. civ.), ed altre che trovano fondamento nella diversa struttura che i rapporti tra i soci, e quelli tra questi ed i terzi, vengono ad assumere in conseguenza del particolare oggetto del contratto di società.

Nelle società di persone la realizzazione dello scopo comune presuppone una permanente destinazione dei beni allo scopo e cioè una unificazione dei soggetti e dei beni, in vista della prosecuzione di esso, che non consente il separato godimento dei beni stessi o la separata disposizione.

La caratteristica essenziale della società consiste nella obbligatorietà per i soci e per i terzi della destinazione dei beni allo scopo. Da questa dipende la limitazione dei diritti dei soci, e dei creditori particolari di questi, sui beni destinati allo scopo fin quando questo non sia realizzato.

⁴⁷ FERRI, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2006, p. 210.

⁴⁸ GALGANO, *Società*, p. 129.

L'obbligatorietà della destinazione dei beni allo scopo determina una particolare struttura dei rapporti interni ed esterni. Dei rapporti interni, in quanto diritti e poteri competono al socio non *uti singulus*, ma *uti socius*, cioè come membro della collettività sociale e con quei limiti che dalla partecipazione alla collettività sociale derivano. Dei rapporti esterni, invece, in quanto i diritti e gli obblighi nei confronti dei terzi sorti nell'esplicazione dell'attività sociale fanno immediatamente capo alla collettività e soltanto mediamente al socio, come membro della collettività stessa.

I rapporti tra società e terzi sono rapporti tra la collettività dei soci e i terzi e le obbligazioni sociali altro non rappresentano che le obbligazioni di tutti i soci. Conseguenza di ciò è il principio della responsabilità illimitata e solidale di tutti i soci o quanto meno di coloro che agiscono per conto comune.

1.3.1.2.2 LE SOCIETÀ DI CAPITALI

Nelle società di capitali la collettività dei soci scompare per dar luogo, attraverso i conferimenti, ad una persona giuridica nuova.

Si crea in tal modo uno schermo tra singoli soci e tra i soci e i terzi e tutti i diversi rapporti, interni ed esterni, debbono necessariamente passare attraverso lo schermo societario.

Inoltre i beni conferiti non rimangono proprietà comune dei soci, ma costituiscono il patrimonio della persona giuridica società e su tale patrimonio i soci non hanno diritti né poteri di amministrazione né i soci assumono obbligazioni in conseguenza dell'attività sociale. La società agisce a mezzo dei propri organi, risponde delle obbligazioni sociali con il proprio patrimonio e, anche quando sia prevista una responsabilità di taluni soci per le obbligazioni sociali (come nel caso della società in accomandita per azioni), questa responsabilità ha necessariamente carattere sussidiario. Esiste, pertanto, tutta un'organizzazione giuridica della persona; esistono organi deliberativi, esecutivi e di controllo; esiste un ordinamento della persona giuridica contenuto nello statuto il quale fissa le norme fondamentali per il funzionamento degli organi sociali e per l'attività sociale. Anche quando al socio è dato di influire sull'attività sociale, singolarmente o

collegialmente, ciò egli fa non in quanto contitolare del patrimonio, ma in quanto organo della società.

I poteri sociali che spettano al socio non sono conseguenza di un rapporto sul patrimonio della società, ma sono conseguenza di una previsione nell'ordinamento della società; la responsabilità illimitata che talora incombe sul socio non è la conseguenza dell'essere quest'ultimo personalmente obbligato, bensì conseguenza di una data conformazione del contratto sociale e cioè della espressa assunzione da parte sua di tale responsabilità.

I rapporti esterni si pongono tra società e terzi; i rapporti interni tra soci e società e non anche tra soci, per modo che i diritti e gli obblighi di ciascun socio sussistono nei confronti della società e non anche, almeno direttamente, nei confronti degli altri soci.

La disciplina delle società a responsabilità limitata è stata notevolmente modificata dalla novella del 2003 (d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6).

Precedentemente a tale riforma, la società a responsabilità limitata veniva considerata e disciplinata in modo residuale rispetto alla società per azioni⁴⁹. La riforma citata, invece, effettua un' integrale revisione del detto modello societario nell'intento di "offrire agli operatori economici uno strumento caratterizzato da una significativa ed accentuata elasticità che, imperniato fondamentalmente su una considerazione delle persone dei soci e dei loro rapporti personali, si volge a soddisfare esigenze particolarmente presenti nell'ambito del settore delle piccole e medie imprese"⁵⁰.

Con tale intervento il legislatore ha collocato la società a responsabilità limitata al centro dell'intero sistema societario come il modello base dell'esercizio collettivo e individuale dell'impresa con il beneficio della responsabilità limitata, tant'è che anche nell'ipotesi in cui l'intera

⁴⁹ BUONOCORE, *La società a responsabilità limitata*, in *Manuale di diritto commerciale*, a cura di V. BUONOCORE, Torino, 2006, pag. 345 paragona la società a responsabilità limitata ad una "sorella minore" della società per azioni, ID., *L'organizzazione interna della società a responsabilità limitata riformata*, in *Riv. not.*, 2004, p. 589; CAPO, *Il governo dell'impresa e la nuova era della società a responsabilità limitata*, in *Giur. comm.*, 2003, pag. 501.

⁵⁰ Relazione di accompagnamento al d.lgs. n. 6 del 2003.

partecipazione sia concentrata nelle mani di una sola persona questa risponde illimitatamente per le obbligazioni sociali solo in caso di insolvenza della società e sempre che non siano state rispettate le disposizioni sulle modalità dei conferimenti (art. 2464 cod. civ.) e non sia stata attuata la regola in tema di pubblicità dei trasferimenti delle quote (art. 2474 cod. civ.). Gli elementi caratterizzanti il tipo societario in questione sono la concessione ai soci di una reale autonomia statutaria e l'aver predisposto un tipo di società che, pur mantenendo almeno in prevalenza i caratteri propri delle società di capitali, "ridimensiona" la distinzione tra società di persone e società di capitali⁵¹.

Dal dettato dell'art. 2475 c.c. il quale testualmente dispone che *"l'amministrazione della società è affidata a uno o più soci nominati con decisione dei soci presa ai sensi dell'art. 2479"* (comma 1) e che *"quando l'amministrazione è affidata a più persone queste costituiscono il consiglio di amministrazione. L'atto costitutivo può tuttavia prevedere, salvo quanto disposto nell'ultimo comma del presente articolo, che l'amministrazione sia ad esse affidata disgiuntamente o congiuntamente; in tali casi si applicano gli artt. 2257 e 2258 c.c."* (comma 3), consegue che il modello di organizzazione resta quello corporativo, tipico delle società di capitali, solo se l'atto costitutivo non adotta quello tipico delle società di persone.

Viene valorizzato, evidentemente, il ruolo che la persona del socio ha nella vita della società con l'introduzione di regole finora riservate alle società di persone⁵². Vengono, infatti, inseriti elementi personalistici che ridimensionano il ruolo che l'assemblea e gli amministratori hanno

⁵¹ BUONOCORE, *Società*, p. 347;

⁵² Così l'art. 2468 cod. civ. che, nella parte in cui, dopo aver disposto che, salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili, i diritti sociali spettino ai soci *"in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta"*, relega al rango di norma suppletiva il criterio della proporzionalità fra la misura della partecipazione del socio e il conferimento da questo effettuato; gli artt. 2473 e 2473-bis cod. civ. che ammettono il recesso statutario e al contempo ampliano significativamente i casi di recesso legale e introducono l'istituto dell'esclusione, tipico delle società di persone e parzialmente esteso alle società cooperative soprattutto come misura disciplinare; l'art. 2475, comma 1, cod. civ. che, salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo, riserva ai soli soci l'amministrazione della società.
BUONOCORE, *Società*, p. 348.

tradizionalmente nelle società di capitali e rende addirittura eventuale l'organo di controllo.

In altri termini scompaiono caratteri propri di ciascuno dei tre organi tradizionali nel senso che, pur restando immutata la figura dell'amministratore, può non esserci un consiglio di amministrazione, e cioè la collegialità nell'amministrazione (art. 2475, comma 3. cod. civ.), con la conseguenza che in questo caso possono subentrare i sistemi di amministrazione propri delle società personali, sì che le operazioni sociali possono essere pensate e portate a termine anche da un singolo amministratore nell'ipotesi in cui viga il sistema di amministrazione disgiuntiva regolato dall'art. 2257 cod. civ.. Viene inoltre ridimensionato il ruolo dell'assemblea, nel senso che la deliberazione assembleare non rappresenta più il modo esclusivo di espressione della volontà della società, ma diventa uno dei modi in cui tale volontà si esprime (art. 2479, comma 4, cod. civ.)⁵³.

Il modello delle società a responsabilità limitata resta, invece, affine a quello delle società di capitali nei settori in cui accanto agli interessi dei soci sono parimenti presenti rilevanti interessi dei terzi come, ad esempio, le modificazioni dell'atto costitutivo con particolare riguardo alle modificazioni del capitale sociale.

1.3.1.3 IL DIRITTO ALLA RIPARTIZIONE DEGLI UTILI

Poste le brevi considerazioni che precedono sui due modelli associativi, occorre analizzare alcuni aspetti specifici della disciplina societaria che consentono di comprendere ed analizzare le differenze nelle modalità di tassazione delle società di persone rispetto alle società di capitali.

In particolare, per il prosieguo dell'analisi, occorre tornare al quadro civilistico di riferimento per verificare le regole che presiedono alla ripartizione degli utili. Particolare rilievo assumono gli artt. 2262 e 2243 che, rispettivamente per le società di persone e per le società di capitali,

⁵³ BUONOCORE, *Società*, p. 348;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

regolano tale aspetto del rapporto sociale giocando un peso rilevante sulle scelte del legislatore tributario.

L'art. 2262 c.c. stabilisce, infatti, il diritto del socio di società personale alla divisione periodica degli utili; tale diritto sorge per effetto dell'approvazione del rendiconto annuale, nel senso che il socio ha diritto di pretendere immediatamente quanto gli spetta, una volta che sia stata accertata, attraverso tale strumento, la presenza effettiva dell'utile stesso, senza possibilità che all'atto dell'approvazione del documento contabile sia possibile discutere sulla ripartizione.

L'importanza in materia tributaria dell'art 2262 c.c. è dovuta alla circostanza che l'applicabilità del meccanismo di tassazione per trasparenza alle società di persone si basa proprio sull'art 2262 c.c.⁵⁴.

Se il socio ha diritto alla ripartizione periodica integrale degli utili prodotti in un esercizio, ne consegue la necessità che ogni deviazione da questo schema richieda il consenso singolo del titolare del diritto e quindi di ogni socio. È evidente, pertanto, l'importanza delle pattuizioni contrattuali sulla ripartizione degli utili e dei limiti posti a tali pattuizioni.

La dottrina⁵⁵ ritiene, infatti, nulli non solo i patti, diretti o indiretti, con i quali uno o più soci vengono esclusi da ogni partecipazione agli utili o alle perdite⁵⁶, ma anche i patti che stabiliscono devoluzioni dell'utile contrastanti con la causa del contratto sociale come, ad esempio, la devoluzione in beneficenza. Né, spostando l'angolo visuale sui soggetti, potranno ritenersi ammissibili, e per gli stessi motivi, rinunce preliminari del socio a percepire utili, quand'anche per destinarli ad altri scopi previamente individuati. Il socio potrà solo rinunciare ad esigere il dividendo che gli spetta dopo che sia stato approvato il rendiconto, poiché in tal caso egli rinuncia ad un diritto di credito già esistente e comunque tale rinuncia è condizionata alla

⁵⁴ RASI *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria – profili ricostruttivi di un modello impositivo* CEDAM 2012 P. 28;

⁵⁵ BUONOCORE, *L'impresa societaria a base personale – La società semplice*, in *Manuale di diritto commerciale*, a cura di V. BUONOCORE, Torino, 2006, pag. 190.

⁵⁶ E' espressione di tale principio il divieto di patto leonino di cui all'art. 2265 cod. civ.

concorde volontà di tutti i soci⁵⁷.

Diversamente, nelle società di capitali l'apprensione da parte del socio dell'utile della società deriva dall'assunzione di una formale delibera di distribuzione degli utili. Essi sono dovuti al socio sulla base del numero delle azioni possedute. È l'azione che attribuisce al socio il diritto a percepire un utile. Le azioni rappresentano una frazione del capitale sociale che è l'indice attraverso il quale si determina la posizione del socio, cioè la partecipazione sociale di cui è titolare, articolata in diritti di natura patrimoniale (il diritto agli utili e alla quota di liquidazione) e amministrativa (l'intervento alle assemblee, il voto, l'impugnativa delle deliberazioni, ecc).

Dunque, nelle società di capitali la distribuzione dell'utile è un atto della società stessa poiché è necessario che sia deliberata dall'assemblea ordinaria, (art. 2433, comma 1°, cod. civ.). Il solo fatto che l'esercizio si sia chiuso in utile non comporta che il socio ne benefici automaticamente ed immediatamente. L'incremento patrimoniale è della società (persona giuridica) e spetterà al socio soltanto sotto forma di dividendo (utile distribuito), se ne viene decisa la ripartizione, in proporzione al numero di azioni nella sua titolarità. In mancanza dell'atto deliberativo che lo destina agli azionisti il detto utile rimarrà nel patrimonio sociale che si accresce.

Le diverse modalità di distribuzione degli utili manifestano una ulteriore profonda differenza fra società di persone e società di capitali: nelle prime ciascun socio ha, a norma dell'art. 2262 cod. civ., un diritto alla divisione annuale degli utili ed un diritto alla loro integrale divisione; per le seconde vale, all'opposto, la regola secondo la quale l'assemblea che approva il bilancio delibera sulla distribuzione degli utili ai soci.

1.3.1.3.1 RIFLESSI FISCALI DEL DIRITTO ALLA PERCEZIONE DEGLI UTILI NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI E NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

Quanto detto costituisce presupposto necessario per l'esame, in riferimento

⁵⁷ BUONOCORE, *Impresa*, p. 190.

alle società di persone, del meccanismo della trasparenza, che si esaminerà in seguito, in quanto tale meccanismo trova, nella automatica distribuzione degli utili ai soci, una giustificazione conforme alla Costituzione.

Tali società, infatti, devono essere considerate mere forme di produzione del reddito destinato ai soci sulla base di un modello diverso da quello delle società di capitali che si giustifica proprio per la differente disciplina prevista dal codice civile in tema di distribuzione degli utili⁵⁸.

Alla luce di quanto detto il problema che emerge è quello di verificare se in relazione alle società di capitali l'applicazione della tassazione per trasparenza introdotto con la riforma del 2003 anche per le società di capitali a ristretta base proprietaria sia conforme ai dettami costituzionali.

Per le società di persone, infatti, la struttura civilistica, ovvero il particolare assetto che caratterizza tale tipologia societaria, costituisce la più valida giustificazione per ricorrere alla trasparenza. Si configura a favore dei soci una posizione giuridicamente tutelata che li rende i reali titolari dell'obbligazione tributaria. Il risultato dell'attività svolta dalla società risulta in maniera immediata riferibile ai soci pur non essendo essi titolari di un diritto reale sulla parte del patrimonio societario corrispondente alla quota di utili da distribuire.

Tali considerazioni unitamente ad altre che si proporranno in seguito, consentono di suffragare la conclusione secondo cui i soci "possiedono" nel senso tributario del termine i redditi delle società di persone⁵⁹.

Diversamente, come si vedrà, non è possibile giungere alle stesse conclusioni nel caso di società di capitali, la cui particolare struttura comporta che esse debbano considerarsi "naturali" soggetti passivi dell'imposta. Le società di capitali si pongono, infatti, quali soggetti "altri" rispetto alla compagine sociale che li compone sicchè l'attività svolta deve essere loro direttamente imputata⁶⁰. Non sono, dunque, i soci a possedere

⁵⁸ PAPARELLA *L'imposta sul reddito delle persone fisiche, D) Redditi di impresa*, in A. FANTOZZI, p.788;

⁵⁹ RASI, *Tassazione*, p.30;

⁶⁰ RASI, *Tassazione*, p.35;

il reddito prodotto con l'attività della società ma è quest'ultima a possederlo e quindi è a quest'ultima che deve essere riferito il presupposto d'imposta. Risultano, infatti, diverse le modalità di distribuzione previste per le società di persone e per le società di capitali. Nelle prime ciascun socio ha a norma dell'art.2262 c.c. un diritto alla divisione annuale degli utili ed un diritto alla loro integrale divisione; nelle seconde vale all'opposto la regola secondo la quale l'assemblea che approva il bilancio delibera sulla distribuzione degli utili ai soci.

Tale diversità sul piano tributario giustifica la divergenza di impostazione quanto ai meccanismi di tassazione. Il legislatore tributario, interessato a imputare correttamente l'obbligazione tributaria in capo a chi manifesta una posizione giuridicamente rilevante nei confronti del reddito, ha potuto riservare in via immediata e diretta il meccanismo di tassazione per trasparenza alle sole società di persone. Lo stesso non è possibile per le società di capitali ove la necessità di una formale delibera di distribuzione appare elemento ineludibile⁶¹.

Emerge, dunque, un ulteriore problema nell'analisi che si svolge in quanto le seppur solo accennate considerazioni, che precedono, porterebbero ad escludere l'applicazione del principio di trasparenza alle società di capitali in quanto in esse non si verificano per legge le condizioni che consentono il ricorso alla trasparenza per le società di persone.

1.4 SOGGETTIVITA' NEL DIRITTO TRIBUTARIO: PREMESSE E PRESUPPOSTI DI ANALISI

Argomento caro ai sostenitori dell'autonomia del diritto tributario è quello della c.d. soggettività passiva tributaria⁶², dell'attitudine a sopportare il carico fiscale dal punto di vista del soggetto collettivo.

Alla luce dell'annoso dibattito dottrinale in materia è opportuno affrontare la tematica, poste alcune precisazioni ed evidenziate alcune problematiche.

⁶¹ BORIA, *Il principio di trasparenza nell'imposizione delle società di persone*, Milano, 1996, p. 190;

⁶² MICHELI *Soggettività tributaria e categorie civilistiche* in Riv dir trib e sc fin 1977 I p.419;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Preliminarmente, infatti occorre precisare che parlare di soggettività tributaria significa individuare i requisiti speciali richiesti dal legislatore tributario per il riconoscimento di una astratta titolarità dell'obbligazione tributaria ed eventualmente individuare degli elementi che differenzino l'ambito della soggettività (speciale) tributaria da quella di diritto comune⁶³.

Con l'espressione soggettività tributaria si indicano tutti i presupposti o figure di titolarità di situazioni giuridiche soggettive passive che hanno come fonte una norma tributaria⁶⁴.

A riguardo si riporta la considerazione preliminare e oltremodo chiarificatrice di Autorevole dottrina che ha osservato che i soggetti passivi del diritto tributario sono considerati dalla legge come soggetti tenuti a comportamenti dovuti, obblighi e obbligazioni e talvolta muniti di poteri e di diritti soggettivi.

Al contrario, i soggetti di diritto civile vengono considerati dalla legge nella loro unità e completezza e cioè come soggetti muniti di diritti, di poteri, di soggezioni e di obblighi.

Questa diversa qualificazione della soggettività è rilevante ai fini della funzione strumentale che assume la qualifica di soggetto nell'ordinamento tributario che mira a colpire il più gran numero di soggetti e di situazioni di fatto rilevanti per l'imposizione⁶⁵.

Del resto come anticipato nel par. 1.1. nel diritto tributario il soggetto è da considerarsi punto di arrivo della pretesa impositiva la quale sorge dal

⁶³ CASTALDI, *Soggettività*, p.5612;

⁶⁴ FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del "presupposto di fatto del tributo"*, cit., pag. 455; CASTALDI, *Soggettività*, pag. 5611; CASTALDI., *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, pag. 216; GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, pag. 385; GIANNINI, *I concetti fondamentali di diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 206; ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965.; MICHELI, *Soggettività*, pag. 331; MICHELI *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981, pag. 45; SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 151; J. L. PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in *Trattato di diritto tributario - Il rapporto giuridico tributario*, diretto da A. AMATUCCI, II, Padova, 1994, pag. 371.

⁶⁵ MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche* in *Riv dir trib e sc fin* 1977 I p.419

verificarsi di un presupposto.

Il legislatore tributario risponde a finalità specifiche della materia, funzionali per lo più al prelievo coattivo, e non si preoccupa di sentirsi legato alle norme comuni del diritto pur di garantire il corretto raggiungimento delle finalità legislative.

Stesso discorso vale laddove vengano impiegati in ambito tributario termini ed istituti propri di altri rami del diritto con significati talvolta equivalenti e talvolta divergenti a quelli che assumono nel ramo del diritto da cui sono mutuati. L'eventuale divergenza si giustifica proprio sulla base del necessario soddisfacimento dell'interesse finanziario dell'ente pubblico.

Tale impostazione evidenzia un ulteriore punto di riflessione riguardante la concreta individuazione dei soggetti passivi del tributo tenuto conto dei particolari interessi tutelati.

A riguardo ritornano utili le discettazioni in merito di “ estensione” e “disconoscimento” della persona giuridica: se si possa dunque ammettere insieme alla persona giuridica il soggetto collettivo e se, oltre alla persona giuridica ed al soggetto collettivo con capacità generale, possa ammettersi un soggetto collettivo con capacità esclusivamente settoriale. E ammettendo la seconda ipotesi, se disposizioni riguardanti i singoli possano applicarsi anche agli stessi nella condizione di associati e se la responsabilità dei singoli che, visto il rapporto associativo, dovrebbe essere esclusa, ricorra ugualmente venendo meno la causa per cui l'ordinamento consentirebbe l'esclusione della responsabilità del singolo in virtù del rapporto associativo⁶⁶.

Ciò posto, la soggettività tributaria può venire in considerazione sotto ulteriori profili, il più importante dei quali è senz'altro quello che individua il soggetto passivo del tributo, cioè il soggetto su cui grava il peso tributario in forza dell'esistenza, in capo ad esso, di una manifestazione di capacità

⁶⁶ ANTONINI, *Profili*, p. 95; La questione del c.d. disconoscimento emerge spesso in ambito tributario in quanto la scelta da parte dell'operatore di forme giuridiche e più in particolare della tipologia di persona giuridica con cui agire possa consentire di risparmiare in tutto o in parte le imposte.

contributiva.

Come in precedenza evidenziato, mai si è posto in dubbio che la piena soggettività spettasse a tutte le persone fisiche, in via del tutto generale ed incondizionata; Abbiamo evidenziato come essa spetti anche alle persone giuridiche la cui attitudine alla titolarità di rapporti tributari non è che la proiezione in materia tributaria della capacità ad esse riconosciuta ai fini generali dall'ordinamento giuridico. Tale soggettività è stata estesa dal legislatore tributario oltre che alle società di persone regolarmente costituite anche talvolta ad una serie di unità non personificate individuabili in relazione alla loro idoneità ad assumere obbligazioni di natura patrimoniale⁶⁷.

1.4.1 (segue) LA COMPONENTE SOGGETTIVA DEL RAPPORTO D'IMPOSTA

Appare dunque chiaro che il vero problema dell'individuazione esatta della componente soggettiva del rapporto d'imposta si pone con riguardo agli enti collettivi ed a quelle situazioni in cui nel rapporto tra il soggetto passivo – anche se persona fisica – e lo Stato si ritrovi un ulteriore passaggio che, per effetto di una disposizione di legge ovvero mediante un'interposizione, renda meno diretta l'individuazione dell'obbligato ad adempiere.

Nelle diverse configurazioni dei rapporti che si possono prospettare emerge dunque la particolarità della soggettività tributaria; il soggetto può dunque venire in considerazione “come centro di imputazione dell'obbligazione di pagare il tributo”, oppure come soggetto tenuto a rendere la dichiarazione, o a tenere la contabilità, oppure ancora come soggetto responsabile per l'imposta dovuta dal soggetto passivo del tributo⁶⁸.

La dottrina che si è occupata *ex professo* del tema ha così ritenuto correttamente di poter enucleare una duplice nozione di soggetto passivo potendo per tale intendersi “sia il soggetto nei cui confronti si verifica la

⁶⁷ POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in Enciclopedia del diritto p. 1241;

⁶⁸ MICHELI, *Soggettività*, p. 435;

fattispecie tributaria in senso stretto” (contribuente) sia, “più genericamente, colui che può essere tenuto a rispondere verso l’ente creditore di adempimenti a rilevanza tributaria, siano essi di natura sostanziale che meramente formale”⁶⁹.

Si distingue così la “*soggettività passiva in senso sostanziale*”, che concerne l’individuazione del soggetto che sopporta concretamente il peso economico del tributo, dalla “*soggettività passiva in senso formale*” che, invece, concerne la possibilità di considerare un soggetto quale destinatario di un complesso di obblighi quali la tenuta delle scritture contabili e la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

La soggettività giuridica, quale principio generale dell’ordinamento, assume rilievo, quindi, in una prospettiva di tutela della personalità dell’individuo, sia come singolo che nelle sue manifestazioni collettive.

Il soggetto di diritto, seppur concetto di elaborazione civilistica, non può che trovare posto anche in ambito tributario.

Le particolarità della materia tributaria pongono però qualche difficoltà, posto che in tale ambito l’imputazione soggettiva emerge quale attribuzione di una situazione di sicuro svantaggio, operata *ex lege*. Come accennato nella materia tributaria, infatti, a fronte di un interesse generale alla corretta realizzazione del sistema impositivo proprio dello Stato, l’integrazione della fattispecie impositiva avviene mediante un collegamento con una figura non portatrice di un interesse collettivo: il contribuente.

Del resto l’ampia discrezionalità legislativa, nei limiti dei principi costituzionali, in merito all’identificazione dei soggetti passivi degli obblighi tributari è originata, oltre che dalla supremazia dello Stato, dalla finalità di

⁶⁹ POTITO, voce *Soggetto passivo d’imposta*, in Enc. dir., vol. XLII, Milano, 1990, p. 1226. Lo stesso concetto è espresso da VANONI, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in Foro it., 1935, IV, pag. 324; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, il quale, nell’affrontare il tema della nozione di soggetto passivo (pag. 17 ss.), distingue tra soggetti “titolari di situazioni giuridiche strumentali” e soggetti titolari “di situazioni giuridiche finali” (pag. 36); J. L. PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Tratt. di dir. trib. (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994, p. 371 ss.; LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1961, I, p. 10 il quale afferma: “qualunque figura può atteggiarsi a soggetto di diritto tributario, solo che appaia dotata di una funzione soggettiva, in senso tecnico, rispetto ad un qualsiasi sistema di norme tributarie: generale o particolare, sostanziale o strumentale, principale o accessorio”

garantire adeguatamente l'attuazione del tributo.

Ed infatti, attesa la riconducibilità di tutte le ipotesi di soggettività passiva alla categoria delle "prestazioni imposte" di cui all'art. 23 della Costituzione, la legge sembra avere grande libertà nel delineare i requisiti che di volta in volta devono essere posseduti per essere soggetti passivi d'imposta .

Quindi le molteplici situazioni soggettive che possono venire ad esistenza, nell'ambito del rapporto d'imposta, rispondono ad esigenze e finalità peculiari e specifiche, di cui occorre cogliere consistenza, natura ed effetti al di là dell'obbligo principale di concorrere alla spesa pubblica in rapporto alle proprie sostanze, che implica la sussistenza della capacità a concorrere riferibile al soggetto passivo⁷⁰.

L'attribuzione di una soggettività tributaria dipende, inoltre, dalle singole norme di settore che mirano a modificare i punti di riferimento soggettivi delle norme di imputazione in vista delle finalità del legislatore che a volte mira a colpire i cittadini *uti singuli* altre volte invece nei complessi associativi.

Inoltre, come osservato da Autorevole dottrina, la soggettività tributaria è una tecnica che persegue finalità differenti a seconda della struttura del tributo⁷¹.

Generalmente consente di delineare il presupposto con riferimento ad un entità collettiva anche non personificata, altre volte attiene alla costituzione della fattispecie impositiva senza riguardare la responsabilità del soggetto passivo; in altri casi permette un allargamento dell'ambito della responsabilità a carico di soggetti che non sono più in un determinato rapporto con il presupposto che non erano ancora in quel rapporto nel momento in cui si è verificato il presupposto stesso.

Ciò posto, si delineano le diverse posizioni della dottrina in materia.

⁷⁰ LAVAGNA, *Capacità di diritto pubblico*, in Enc. Dir., VI, Milano, 1960, p. 94; FEDELE, *La riserva di legge*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci, Padova, 1994, I, p. 157 e ss. ; RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci, Padova, 1994, vol. II.; SALVATI, *Sugli attuali orientamenti della Corte Costituzionale in tema di capacità contributiva*, in Rass. Trib., 1998, p. 507 e ss.

⁷¹ MICHELI, *Soggettività*, p. 437;

1.4.2 SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA: LE POSIZIONI DELLA DOTTRINA

La tradizionale contrapposizione tra soggettività tributaria e soggettività civilistica, più volte ribadita, impone di verificare se l'imputabilità dell'obbligazione tributaria possa prescindere dalla verifica della idoneità alla imputazione di situazioni giuridicamente rilevanti nel diritto comune o al contrario se alla capacità giuridica di diritto comune possa far riscontro un'incapacità giuridica di diritto tributario.

Le varie dispute dottrinali hanno riguardato non solo il tema della soggettività ma anche quello connesso della sussistenza o meno di una capacità giuridica di diritto tributario differente da quella generale.

Secondo l'orientamento dottrinale più risalente la soggettività impositiva dovrebbe andare disgiunta dalla capacità giuridica di diritto comune⁷².

Il mancato riconoscimento della capacità giuridica in capo a soggetti non personificati, non ne consentiva infatti l'inquadramento tra i soggetti di diritto e dunque nemmeno tra i soggetti passivi del rapporto impositivo.

La capacità di diritto tributario aveva quindi come presupposto imprescindibile quella di diritto civile, in assenza della quale non si poteva consentire alla norma tributaria di creare nuovi soggetti di diritto.

Tale impostazione prendeva le mosse dalla considerazione circa l'impossibilità, per i soggetti privi di personalità, di adempiere a qualsivoglia obbligazione, quindi anche a quella tributaria, per l'adempimento della quale era necessaria una somma di denaro ed il compimento di atti giuridici volti a procurarsela⁷³.

⁷² MICHELI, *Soggettività*, p. 436 e ss.; GALLO, *Il problema della soggettività ai fini Iva dei fondi comuni d'investimento* in Riv. Dir. Fin., 1987, p. 502; FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni* in Riv. Dir. Trib., 1995, I, p. 327 e ss.; GIANNINI *I concetti fondamentali del diritto tributario* Torino 1956 p.208; VANONI *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario* in Opere giuridiche Milano 1961 p.267 e ss;

⁷³ BERLIRI, *Capacità tributaria e concorso dei debitori d'imposta*, in Riv. It. Dir. Fin., 1940, I, p. 237 e ss; GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati* p. 303.

All'interno della citata corrente di pensiero, cioè tra chi riteneva la capacità di diritto tributario indissolubilmente legata a quella di diritto civile, vi era chi⁷⁴ supportava la teoria secondo la quale soltanto gli individui potessero essere soggetti di diritto, riconducendo la soggettività degli enti collettivi ad uno schema che ne disciplinava con precisione l'organizzazione interna, le regole di formazione della volontà, la rappresentanza e tutto quanto necessario alla vita ed alla gestione dell'ente, come attività poste in essere dai soggetti componenti l'ente medesimo.

Tale dottrina negava inoltre che le norme tributarie potessero individuare alcuni soggetti giuridici collettivi ed attribuire agli stessi la capacità, poiché le norme tributarie non disciplinano gli aspetti della vita dell'ente rinviando, per tali aspetti, alle norme di matrice civilistica.

La pretesa impositiva di diritto tributario non poteva quindi determinare l'esistenza di nuovi soggetti di diritto, ma soltanto un autonomo centro d'imposizione.

In questo stesso senso si sono espresse anche le Sezioni Unite della Corte di Cassazione⁷⁵.

Un'altra parte della dottrina ha invece ritenuto che l'attribuzione della soggettività passiva ai fini dell'imposizione non richiedeva la necessaria sussistenza della capacità generale di agire né richiedeva l'attribuzione ad un determinato soggetto di altre caratteristiche privatistiche.

Tale impostazione consentiva di attribuire la soggettività passiva anche a soggetti privi di capacità generale, mediante il riconoscimento di una capacità giuridica "speciale", limitata al solo ramo del diritto tributario⁷⁶.

I sostenitori di questa teoria ritenevano inoltre che il fatto che gli enti privi di personalità non avessero un patrimonio che gli consentisse di pagare le imposte, doveva essere rivista alla luce del fatto che la legislazione

⁷⁴ ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965. p. 231 e ss.;

⁷⁵ SS.UU. 19741/1939 in *Giur. Imp. Dir.* 1940 n.98; SS.UU. 8711/1943 in *Foro it. Mass.*1943, c.220; SS.UU. 3341/1954 N.2246;

⁷⁶ MICHELI, *Soggettività*, p.435; BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1967, p. 330 e ss.; GIANNINI *Concetti*...p. 206 e ss.; VANONI, *Del rapporto giuridico tributario*, in *Opere giuridiche*, II, p. 123 e ss; VANONI *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in *Foro It.*, 1935, IV, p. 323 e ss.

civilistica consentiva, tramite i suoi strumenti, che i creditori di tali enti, inclusa l'A.F. fossero soddisfatti.

Dunque l'attribuzione della capacità giuridica ad enti che ne erano del tutto privi, per assenza di qualcuno dei requisiti, veniva considerata una sorta di espediente per attribuire a tali soggetti dei rapporti giuridici che altrimenti non gli sarebbero stati attribuiti.

Nel diritto tributario si stabiliscono, infatti, centri di imputazione di effetti impositivi che prescindono non solo dalla personalità giuridica ma anche da una autonomia patrimoniale consentendo così di riconoscere soggetti atipici quali organizzazioni senza personalità giuridica non operanti nel diritto civile.

L'estensione della soggettività nel diritto tributario consentiva di ricondurre dunque a tassazione anche enti privi di personalità civilistica titolari di un patrimonio a garanzia dell'obbligazione tributaria e ciò perché la norma tributaria si propone prima di fissare il presupposto tributario e poi di stabilire il rapporto d'imposizione tra fatto e soggetto. Questa esigenza, come osservato da Autorevole dottrina, porta il legislatore tributario ad ipotizzare soggetti passivi dell'obbligazione tributaria che non siano soggetti passivi del tributo⁷⁷.

Tale estensione poteva dunque avvenire per tutte le imposte in relazione al loro oggetto, a prescindere dall'assoggettamento a tassazione di soggetti giuridicamente capaci secondo il diritto civile o meno⁷⁸.

Il riconoscimento di una soggettività tributaria "speciale", rendeva la stessa strumentale rispetto all'obiettivo della realizzazione concreta del rapporto impositivo; la specifica finalità delle norme regolatrici del rapporto d'imposta, rivolte a garantire un'ampia ed efficace assoggettabilità al tributo di determinate manifestazioni di ricchezza, portavano a creare una particolare soggettività che fosse libera ed autonoma rispetto ai limiti degli altri rami del diritto, come un espediente di natura tecnica atto a garantire le

⁷⁷ MICHELI, *Soggettività*, p. 432;

⁷⁸ GIANNINI, *Istituzioni*, p. 135;

esposte finalità⁷⁹.

Le considerazioni svolte nell'ambito del citato dibattito hanno assunto rilievo ogni qualvolta è stato necessario mutuare da altri rami dell'ordinamento concetti di natura generale o, comunque, extrafiscale, come pure dinnanzi all'introduzione di figure soggettive nuove, verificatasi la prioritaria necessità del legislatore di colpire le manifestazioni di capacità contributiva, senza doversi attenere agli stretti limiti di derivazione privatistica circa i soggetti da incidere.

Tali riflessioni non hanno mai perso di vista i dettami costituzionali che vincolano ad indirizzare il prelievo impositivo nei confronti di colui che appare essere il titolare della capacità contributiva⁸⁰.

E' pur vero che il legislatore fiscale è parso più attento a verificare che agli enti, a cui sono attribuibili le diverse situazioni giuridiche, sia riferibile l'attitudine alla contribuzione, quale possesso o produzione di redditi suscettibili di essere tassati piuttosto che verificare se essi siano dotati o meno di capacità contributiva.

Alla base del rapporto tributario viene posto quindi l'elemento oggettivo, cioè quello economico, riconoscendo alla capacità contributiva il potere di vincolare il legislatore nella ricerca dei presupposti di natura fattuale, che potessero manifestare quella capacità del soggetto di concorrere alle spese pubbliche e di sopportare il carico delle imposte⁸¹.

A riguardo si riporta l'opinione di chi ha ritenuto che, un forte contributo alla ricostruzione della soggettività tributaria è stato dato da chi ha adottato un'impostazione tesa ad elaborarne gli elementi alla luce dei principi generali dell'ordinamento. In tal modo, nell'individuazione dei soggetti passivi del tributo, è stato effettuato uno sdoppiamento della categoria, con

⁷⁹ LAVAGNA, *Teoria*, p. 3 e ss.

⁸⁰ FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 123 e ss.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1967; GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, p. 464 e ss.; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, p. 12 e ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1973; F. MOSCHETTI - G. LORENZON - R. SCHIAVOLIN - TOSI, *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993.

⁸¹ MICHELI, *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1964, I, p.

l'intento di distinguere tra il soggetto-contribuente inteso come colui il quale dimostra la capacità contributiva e realizza il presupposto e una diversa figura rappresentata da colui il quale è individuato dal legislatore al fine di coinvolgere un maggior numero di soggetti nell'adempimento del tributo stesso, sulla base non di un autonomo presupposto, ma di un collegamento con il soggetto-contribuente: è il caso del sostituto e del responsabile d'imposta⁸².

Centrale nel dibattito sulla soggettività è stata l'interpretazione del secondo comma dell'art. 73(ex art. 87)⁸³ del D.P.R. 22 dicembre 1986 (nel seguito, TUIR), che, dopo aver elencato alcuni dei soggetti cui si applica certamente l'Ires, fa riferimento, con nota espressione, ad *“altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo”*.

Tale espressione, come ricordato da alcuni⁸⁴ e come meglio si vedrà nel prosieguo, ha spinto una parte della dottrina a fare leva sulla non appartenenza ad altri soggetti passivi e sul presupposto unitario ed autonomo (intesi come alterità ed autonomia patrimoniale), per fondare non

⁸² ci si riferisce a GALLO, *La soggettività tributaria*, in Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa, convegno tenutosi presso l'Università di Roma "La Sapienza", 26 settembre 2008; MICHELI *Soggettività...* p.48 e ss;

⁸³ L'art. 73, commi 1 e 2, nel loro tenore letterale, prevedono che “1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. 2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali”.

⁸⁴ FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, p. 55. GALLO, *Soggettività*, p. 48 e ss.

soltanto l'assoggettamento ad imposta, ma anche, più in generale, l'attribuzione di soggettività ad enti sforniti della stessa per il diritto civile.

In questo senso la dottrina più recente convinta che l'attribuzione di un' autonoma soggettività alle organizzazioni di beni che non siano soggetti di diritto privato sia un mero artificio verbale del legislatore che dunque aderirebbe con il dettato di tale norma alla teoria della coincidenza della soggettività civile e tributaria.

Quest'ultimo orientamento rafforza le sue posizioni basandosi sulla circostanza che il legislatore nell'individuare i soggetti passivi Irpeg assuma una specifica posizione richiedendo l'essenziale condizione che tali organizzazioni "non siano appartenenti a terzi" e tale criterio è lo stesso che quella parte della dottrina civilistica che non limita la soggettività a soggetti personificati ed alle persone umane assume come requisito minimo per sancire l'esistenza di un soggetto di diritto comune.

Di convinzioni opposte l'orientamento più risalente secondo cui il legislatore con la citata norma avrebbe aderito alla ricostruzione della divergenza della soggettività civile e tributaria. I sostenitori di tale impostazione, ritenendo che la soggettività debba coincidere con la personalità giuridica non includono nella categoria dei soggetti quei centri di imputazione di situazioni soggettive che invece sono provvisti dei requisiti per l'attribuzione della soggettività.

A riguardo Autorevole dottrina⁸⁵ ha osservato, anticipando una posizione su cui successivamente convergerà la dottrina maggioritaria, che il fatto che una data norma assuma come soggetti passivi d'imposta dei centri d'imputazione che prescindano dalla persona giuridica e talvolta dall'autonomia patrimoniale, non sta a significare che tali soggetti debbano essere soltanto soggetti passivi di diritto tributario e non anche soggetti di diritto comune.

Secondo tale impostazione affinché un soggetto assurga a soggetto passivo d'imposta, il legislatore tributario richiede l'essere centro d'imputazione di effetti giuridici, l'essere entità separata da altre e titolare di

⁸⁵ MICHELI, *Soggettività*, p. 426;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

un potere di disposizione su cose e rapporti che la costituiscono; tali elementi coincidono con quei requisiti che l'ordinamento generale richiede affinché possa parlarsi di un soggetto di diritto comune non personificato e non tipizzato.

E' pertanto evidente che, secondo tale dottrina, la soggettività speciale di diritto tributario, può sussistere – in via solo eccezionale – laddove ci si accontenti di accogliere una nozione di soggettività di diritto comune decisamente ristretta.

In altri termini, il legislatore fiscale è stato indotto dalla peculiarità della materia in cui si è trovato ad operare a scegliere alcuni centri d'imputazione civilistica piuttosto che altri.

La specificità del diritto tributario non esclude, quindi, che la soggettività debba pur sempre essere identificata sulla base dei requisiti generali derivanti dal diritto civile e dall'ordinamento in generale, poiché i connotati della soggettività tributaria stessa sono, nella sostanza, gli stessi richiesti dall'ordinamento generale per qualificare la soggettività di diritto comune, con la specificazione che, seppure la capacità giuridica generale si ponga come limite invalicabile alla creazione di nuovi soggetti esclusivamente tributari, ciò non esclude che il diritto tributario abbia le sue regole tecniche e i suoi strumenti per individuare i soggetti passivi con autonomia e pienezza di poteri⁸⁶.

Tale ricostruzione muove, dunque, dal presupposto in base al quale è ipotizzabile un soggetto passivo del tributo senza che abbia personalità giuridica sempre che la legge tributaria lo stabilisca. La soggettività rappresenta un elemento indispensabile del rapporto obbligatorio ed il semplice riferimento all'organizzazione priva di personalità giuridica significa riconoscimento di tale qualità in termini speciali. La legge tributaria collegandosi autonomamente ad una capacità economica tributaria prevede che tali entità senza personalità giuridica generale diventino soggetti passivi di obbligazione tributaria.

Le critiche a tale impostazione muovono dalla considerazione che vi sia una

⁸⁶ MICHELI, *Soggettività*, P.440 e ss; GALLO, *Soggettività*, p. 51;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

confusione tra soggettività e capacità giuridica considerando solo le persone fisiche e giuridiche soggetti di diritto e perciò giuridicamente capaci, per cui la dottrina è costretta a riconoscere una personalità giuridica speciale, ritenendo centro d'imputazione l'organizzazione e non gli individui⁸⁷.

1.4.3 SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA: CONCLUSIONI

E' sulla base della considerazione che precede che la dottrina più recente ha prevalentemente ricondotto la soggettività tributaria a quella di diritto comune, anche oltre la tradizionale bipartizione tra persone fisiche e persone giuridiche⁸⁸.

Se si riflette, infatti, sul significato di capacità giuridica, intesa quale attitudine ad essere titolari di situazioni giuridiche, la detta attitudine può essere estesa anche a tutti quegli enti che sono rilevanti per la legislazione fiscale.

Tale considerazione renderebbe poco fruibile una capacità di diritto tributario speciale rispetto a quella comunemente assunta nell'ordinamento poiché, come evidenziato dalla dottrina più remota, la capacità di diritto tributario può perfettamente essere assimilata a quella di origine privatistica. E' stato a riguardo evidenziato, infatti, che la capacità giuridica di diritto privato, intesa come titolarità di rapporti giuridici, non differisce da quella di diritto tributario, seppure quest'ultima presenti alcune peculiarità, le quali, comunque, non sono sufficienti a farla assurgere a capacità speciale⁸⁹.

Ad ogni modo è certo che sia necessaria una ridefinizione ed un adattamento delle categorie civilistiche alla particolare materia tributaria,

⁸⁷ AMATUCCI, *Soggettività*, p. 5;

⁸⁸ CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)*, in Nov. Dig. It., Appendice, Torino, 1986, p. 415 e ss.; GALLO, *I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in Riv. Dir. Trib., 1993, p. 345 e ss.; POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. Dir., vol. XLII, Milano, 1990, p. 1226 e ss.; J. L. PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Trattato di Diritto Tributario, II, diretto da Amatucci, Padova, 1994, p. 371 e ss.; FEDELE, *Profili fiscali delle società di persone*, in Riv. Not., 1988, I, p. 549 e ss.; FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, p. 327 e ss.

⁸⁹ L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1979, p. 93.

poiché una mera traslazione delle nozioni del diritto privato nel diritto tributario renderebbe difficoltosa l'attuazione degli interessi dell'ordinamento e dei singoli nell'obbligazione tributaria⁹⁰.

Dunque mentre nelle teorie più risalenti taluno ha ammesso che la soggettività impositiva potesse andare disgiunta dalla capacità giuridica di diritto comune, viceversa, successivamente è venuto diffondendosi e consolidandosi il convincimento che la soggettività tributaria non possa prescindere da – ma anzi presupponga – quella civilistica in considerazione del fatto che l'integrazione della fattispecie impositiva implica, a livello sostanziale, la giuridica riferibilità degli eventi, situazioni, atti o attività assunti dal legislatore a presupposto d'imposta⁹¹.

1.5. IL PRESUPPOSTO D'IMPOSTA

Il presupposto d'imposta, fondamentale per la costruzione del procedimento impositivo, partecipa, in concorso con altri elementi, alla corretta configurazione della fattispecie tributaria, in qualità di risultato di una qualificazione normativa.

La legge d'imposta accoglie, infatti, tale concetto per indicare *“il fatto o le circostanze al verificarsi delle quali scatta il congegno di applicazione del tributo”*⁹².

In altre parole, al presupposto è affidato il compito di individuare *“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*

⁹⁰ GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, p. 173 e ss., afferma infatti che la soggettività, pur avendo radici solide in tutti i rami dell'ordinamento, assume “intensità” difformi a seconda dei presupposti e delle volizioni legislative, intese a determinare la legittimazione di figure destinate a divenire centri di aggregazione rilevanti per l'ordinamento. L'Autore prosegue, a p. 175, facendo un esempio, che può essere utile riassumere. Le società di persone, le quali godono di soggettività giuridica nei rapporti con i terzi secondo il diritto privato, sono certamente soggetti separati dai membri che le compongono anche secondo il diritto tributario. Ciò avviene nonostante il fatto che l'art. 5 del TUIR paia attribuire alle società semplici una soggettività, per così dire, ridotta, o parziale.

⁹¹ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5613.

⁹² MICHELI, *Corso*, p. 158; Si precisa a riguardo che tale terminologia non è stata seguita al momento di introduzione di alcune imposte quali IVA, registro, bollo, successioni, ipotecaria e catastale, concessioni amministrative ove si parla di oggetto dell'imposta o di applicazione della medesima per indicare il fatto costitutivo del tributo.

soggetto, quale titolo giustificativo dell'imposizione a carico di costui"⁹³.

La dottrina più eloquente negli anni ha utilizzato sempre termini nuovi per designare tale elemento centrale nella teoria giuridica dell'imposta.

Così Giannini A.D. ha parlato di "*situazione di fatto*" e di "*presupposto d'imposta*", Allorio di "*fattispecie imponible*" o di "*situazione base*", Berliri di "*fatto generatore*" o di "*fatto tributario*", Vanoni di "*fattispecie d'imposta*"⁹⁴.

Queste oltre che altre locuzioni variamente utilizzate da altri Autori e dal legislatore assumono secondo i vari giuristi un significato sostanzialmente analogo e le divergenze sorgono soprattutto rispetto alla rilevanza da attribuire al presupposto di fatto o fattispecie imponible rispetto alla nascita dell'obbligazione tributaria.

La teoria del presupposto assume un diverso andamento a seconda della diversa qualificazione che si attribuisce al concetto di prestazione imposta.

Infatti chi ha ritenuto, ed è questa l'opinione maggiormente condivisa, che l'imposta si risolva nella nascita ed estinzione di un'obbligazione pecuniaria, ha asserito che il presupposto consista nei fatti e nelle circostanze previste dalle singole leggi d'imposta riferibili ad un soggetto e verificatesi in un certo spazio ed in un determinato lasso di tempo che fungono da fonte, immediata o mediata, dell'obbligazione.

Al contrario, chi ha ritenuto che la definitiva acquisizione della somma che rappresenta il tributo avvenga non per il tramite di un rapporto obbligatorio in senso tecnico ma attraverso la nascita di altri effetti, definisce il presupposto facendo leva su questi specifici effetti.

La teoria del presupposto non può non essere studiata se non in concomitanza con la teoria dei soggetti e cioè quelli nei cui confronti quei fatti, quelle circostanze debbano verificarsi.

Difatti la maggioranza delle leggi d'imposta, non appena indicato il presupposto, procedono con l'elencazione dei soggetti passivi i quali non

⁹³ RUSSO, *Manuale di diritto Tributario*, Giuffrè, 2002, p. 130. Tale illustre Autore, descrive la fattispecie impositiva come composta dal presupposto e dalla base imponible, intesa come "parametro di commisurazione del tributo così come individuato e delimitato dalla situazione (...) che configura e realizza il presupposto del tributo medesimo".

⁹⁴ FALSITTA, *Manuale*, p. 209;

sempre, come già anticipato e come meglio si vedrà in seguito, si trovano in una diretta relazione giuridica con i fatti posti dalla legge a presupposto d'imposta pur potendo essere connessi indirettamente con i fatti stessi.

Dunque nell'ambito del presupposto si può individuare una situazione di base per indicare quei fatti quali, ad esempio, il possesso di redditi, al cui verificarsi si ricollegano le varie situazioni soggettive attive e passive riguardanti i fatti stessi ed una situazione più ampia che impone di ricondurre all'istituto anche altri soggetti non in rapporto diretto con il presupposto.

Nel presupposto si possono distinguere, dunque, un elemento materiale ed un elemento personale, di cui il primo identifica il fatto assunto dalla norma quale indice cui connettere il prelievo e l'altro, quello personale, consente di associare l'indice descritto dalla norma ad un soggetto passivo nei confronti del quale si verificherà il prelievo⁹⁵. Tale considerazione non deve far confondere l'elemento soggettivo del presupposto con il soggetto passivo in quanto trattasi di figure diverse; è attraverso l'elemento soggettivo del presupposto che si perviene infatti all'individuazione del soggetto passivo.

Può quindi ritenersi come un fatto, un atto, un contratto e tutto ciò che realizza la parte oggettiva del presupposto di un'imposta, debba certamente essere riferibile ad un soggetto determinato, altrimenti la funzione descritta non avrebbe alcuna realizzazione⁹⁶.

Riguardo al presupposto, occorre precisare, che le singole leggi d'imposta ne fissano una misura individuata nella base imponibile, determinata *ex lege*, alla quale viene applicato un tasso d'imposta che consente la determinazione dell'*an debeat*.

Tale operazione di liquidazione dell'imposta non si riduce all'operazione in

⁹⁵ LA ROSA, *Riflessioni sugli "interventi guida" della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in *L'Evoluzione dell'Ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "i settanta anni di Diritto e pratica tributaria" in Genova, 2-3 luglio, Padova, 2000, p. 185.; GIANNINI, *Concetti*, p. 152;

⁹⁶AMATUCCI, *Soggettività*, p. 6;

sé ma implica una serie di giudizi e quindi la formulazione di una complessa operazione logica attraverso la quale si risolvono questioni che attengono alla corretta applicazione del diritto.

Per assicurare la legittimità del procedimento indicato è evidente che occorre agire secondo i dettami dell'art 53 Cost..

La necessità che il presupposto sia in massima parte, aderente all'individuazione di un indice di capacità contributiva, non esaurisce la funzione del presupposto medesimo. Ed infatti, se da un lato esso deve identificare un tale indice, dall'altro deve parimenti collegare quel fatto o atto con un dato soggetto, in maniera tale da renderne palese la partecipazione alle spese pubbliche e la legittimazione passiva ad essere parte del rapporto d'imposta.

Una criticità è che sovente le norme tributarie, in sede di configurazione del presupposto, omettono di connotare in maniera espressa la riferibilità soggettiva dello stesso rendendo necessario analizzare l'elemento oggettivo dell'imposta, al fine di rinvenire un collegamento con chi ha posto in essere il presupposto.

Ciò non toglie che talvolta, seppur la norma indichi in modo specifico il soggetto d'imposta, sia opportuno indagare, alla luce dei principi costituzionali, l'effettiva coerenza del rapporto tra elemento soggettivo e elemento oggettivo del presupposto.

1.5.1. IL PRESUPPOSTO ED IL RUOLO DEL PRINCIPIO DI CAPACITA' CONTRIBUTIVA

La legittimità costituzionale di un prelievo impositivo implica la sua necessaria correlazione ad indici di capacità contributiva e quindi, è evidente che la legittimazione passiva di un soggetto al detto prelievo dovrà certamente essere determinata sulla base della riferibilità ad esso dei citati indici.

Tale premessa implica la necessaria analisi del significato e dell'incidenza del principio di capacità contributiva oltre che della sua relazione con la

titolarità dell'obbligazione d'imposta.

La lettera dell'art. 53, comma 1, Cost. per cui – *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”* – impone che l'obbligazione tributaria venga riferita a figure idonee all'adempimento. La legge può dunque legittimamente riferire l'obbligazione d'imposta o altre obbligazioni pecuniarie strumentali al procedimento, soltanto a figure che siano potenzialmente titolari di un patrimonio⁹⁷.

Tali osservazioni risultano particolarmente utili per la comprensione degli istituti della sostituzione e della responsabilità d'imposta oltre che in tutti quei casi in cui, insieme ad un soggetto normativamente individuato come soggetto passivo, si ponga un contribuente di fatto, vale a dire un diverso soggetto il quale, pur non intrattenendo alcun rapporto con l'Amministrazione Finanziaria, resta inciso dall'onere economico dell'imposta⁹⁸.

A riguardo è stato evidenziato che il concetto di capacità contributiva indica una relazione tra il soggetto e il presupposto di fatto stabilito dal legislatore perché la prestazione coattiva sia dovuta.

La capacità contributiva non indica dunque la concreta possibilità di adempiere la prestazione bensì la generale e astratta valutazione del legislatore della possibilità che un soggetto possa adempiere la prestazione tributaria.

Il legislatore rimane comunque libero, sulla base delle esigenze finanziarie, economiche, politiche e sociali, di prendere in considerazione questo o quel fatto per considerarli idonei a concorrere alle spese pubbliche in una data misura⁹⁹.

La nozione dettata dall'art 53, I comma Cost. consente di ancorare il tributo alla necessità che il legislatore deve scegliere il presupposto di fatto al cui verificarsi è dovuta la prestazione coattiva in modo che esso possa essere

⁹⁷ MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in Enc. Giur. Treccani, p. 7

⁹⁸ VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in Opere Giuridiche, II, Milano, Giuffrè, 1962, p. 125 e ss

⁹⁹ MICHELI *Profili critici in tema di potestà d'imposizione* in Riv Dir fin 1964 p. 24; BERLIRI, *Appunti*, p.465;

assunto quale indice di valutazione della idoneità a sopportare un dato carico fiscale.

Seppur tale valutazione lasci spazio alle scelte legislative, impedisce che si possa assumere a presupposto un fatto che in nessun modo possa costituire sintomo di capacità contributiva¹⁰⁰.

Il requisito della capacità contributiva va dunque ricondotto alla struttura del presupposto cui la legge ricollega l'obbligazione di pagare il tributo.

Tale presupposto può consistere in fatti di contenuto vario anche riferibili al soggetto passivo per una relazione che li lega e qualificata dal diritto tributario anche in modo differente da quello di altri rami del diritto.

A riguardo, l'influenza delle teorie sulla soggettività precedentemente analizzate, hanno fatto sì che alcuni Autori ritenessero che dei soggetti, pur non realizzando il presupposto, rimanessero investiti dell'effetto e che, rispetto a ciò, potessero essere qualificati come soggetti passivi, mentre altri, pur realizzando il fatto, rimanessero estranei all'effetto giuridico, quali soggetti terzi¹⁰¹.

Diversamente alcuni¹⁰² hanno sostenuto che non sia possibile ipotizzare il caso in cui il nesso di causalità principale da cui discende l'obbligazione d'imposta possa subire delle interruzioni per l'intervento di soggetti terzi e ciò perché la legge riferisce le conseguenze derivanti dalla realizzazione del presupposto oggettivo a quella figura che concretizza il presupposto stesso.

Alla luce di tale ricostruzione, la categoria di soggetti terzi si riduce a coloro i quali sono titolari di obblighi finalizzati all'attuazione del rapporto d'imposta.

Ritornando alle problematiche di coincidenza o meno tra la soggettività tributaria e quella civilistica si riporta a riguardo l'opinione di chi, ritenendo che il legislatore tributario possa riferire la soggettività passiva del tributo

¹⁰⁰ FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta* n. Rass. trib., 1986, I, p. 123; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano* Torino, 1965, p. 12 e ss ;

¹⁰¹ PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in Trattato di Diritto Tributario diretto da Amatucci, II, Padova, 1994, p. 404 e ss.; COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990, p. 31 e ss.

¹⁰² A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., p. 296 e ss.

anche a soggetti non riconosciuti come tali in altri rami dell'ordinamento, sottolinea lo stretto contatto tra l'imputazione soggettiva dell'obbligo di pagare il tributo e la sussistenza, in capo a questi soggetti, di un potere, quantomeno fattuale, sulle manifestazioni di ricchezza colpite dall'imposizione¹⁰³.

Tale affermazione conferisce all'elemento soggettivo del presupposto una valenza di tipo sostanzialmente economico, forse non estensibile come elemento generale ad ogni tipo di rapporto, escludendo la necessità che la normativa fiscale debba risalire agli effettivi destinatari dell'interesse sostanziale sul piano civilistico, la cui manifestazione è colpita dal legislatore tributario.

L'ampliamento della distanza tra soggettività tributaria e soggettività di diritto civile potrebbe avvenire qualora la normativa tributaria ritenesse soggetto passivo un ente dotato esclusivamente di rilevanza economica e sprovvisto di alcuna soggettività civilistica.

Ciò potrebbe trovare un fondamento nelle esigenze legate all'accertamento ed alla riscossione delle imposte, con l'imputazione degli obblighi formali e sostanziali al soggetto materialmente produttore della ricchezza da tassare ma vi sarebbe un sostanziale e necessario riferimento di diritti e doveri alle persone fisiche necessariamente interessate della gestione di tale ente economicamente rilevante.

In tale prospettiva il principio di capacità contributiva assume notevole importanza nell'identificazione dei soggetti passivi fungendo da nesso tra il presupposto oggettivo ed il soggetto passivo; tutti i soggetti che invece non integrano il presupposto oggettivo, non possono essere ricondotti nella categoria dei soggetti passivi, pur partecipando in qualche modo alla corretta realizzazione della fattispecie.

Occorre dunque distinguere il profilo oggettivo, consistente nell'atto, fatto

¹⁰³ R. SCHIAVOLIN, Il collegamento soggettivo, in Trattato di Diritto Tributario, diretto da Amatucci, I, Padova, 1994, p. 274; CROXATTO, Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (IRPEG) p. 417.

o insieme di fatti alla base del presupposto, da quello soggettivo, integrato da colui il quale pone in essere l'atto, il fatto o l'insieme di fatti che manifestano la sua capacità contributiva.

In termini diversi, l'imputazione della ricchezza che è manifestazione di quella capacità alla contribuzione è la riferibilità dell'elemento materiale del presupposto ad un soggetto.

Alla luce delle considerazioni svolte si può concludere che la soggettività passiva è attribuita a colui al quale sia riferibile giuridicamente la manifestazione di ricchezza assunta dal legislatore nell'identificazione del presupposto; tale manifestazione si riconnette all'attitudine alla contribuzione che legittimamente consente il prelievo a carico di un soggetto passivo, al fine di garantire allo Stato le entrate necessarie per far fronte alle spese pubbliche.

Per soggetto passivo deve essere inteso, dunque, quello nei cui confronti si verifica il presupposto d'imposta che deve essere tenuto distinto dall'altra molteplicità di soggetti che sono tenuti allo svolgimento di una serie di adempimenti rilevanti per il diritto tributario, siano essi formali o sostanziali.

Si riporta, a riguardo, l'opinione di Autorevole dottrina che ha elaborato¹⁰⁴ una nozione di "soggetto passivo di imposta" in cui trova collocamento sia il soggetto nei cui confronti si verifica la fattispecie tributaria in senso stretto (o presupposto di fatto del tributo) tenuto pertanto al pagamento in via definitiva dell'imposta (contribuente o soggetto passivo del tributo), sia, più genericamente, colui il quale può essere tenuto a rispondere verso l'ente creditore di una vasta congerie di adempimenti, siano essi di natura sostanziale o meramente formale.

Tale impostazione distingue tra "*soggettività passiva in senso sostanziale*", che concerne l'individuazione del soggetto che sopporta concretamente il peso economico del tributo e "*soggettività passiva in senso formale*" che, invece, concerne la possibilità di considerare un soggetto quale destinatario di un complesso di obblighi quali la tenuta delle scritture contabili e la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi.

¹⁰⁴ POTITO, *Soggetto*, p.1290

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Si aderisce all'opinione della dottrina maggioritaria concorde nel ritenere soggetto passivo soltanto chi realizza il presupposto di fatto del tributo, ed è tenuto alla corresponsione della pretesa impositiva¹⁰⁵.

Tale considerazione si evince già solo partendo dal tenore letterale dell'art. 53 della Costituzione che, stabilendo il concorso alle spese pubbliche in ragione capacità contributiva, predispone un collegamento diretto tra la titolarità della capacità contributiva e la soggezione al prelievo¹⁰⁶.

Nella prospettiva di coordinamento tra il principio di capacità contributiva e quello di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione, il legislatore tributario, nel perseguire l'interesse erariale e garantirne l'attuazione, non pare aver incontrato limitazioni eccessive nella scelta dei soggetti passivi del tributo, se non la necessaria correlazione con il presupposto d'imposta.

L'efficacia dell'art. 53, Cost., si esprime in qualità di garanzia di collegamento effettivo tra presupposto economico ed imposta dovuta, ovvero come fondamento di coerenza logica del tributo medesimo: questi effetti paiono, infatti, essere integrati dall'indicazione normativa del soggetto che dovrà adempiere l'obbligazione e pagare il tributo¹⁰⁷.

1.6 IL POSSESSO DI REDDITI

Centrale nella tematica è l'interpretazione dell'art 1 del TUIR, il quale rubricato "presupposto dell'imposta", stabilisce che : "*Presupposto dell'imposta sul reddito (...) è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art. 6*"¹⁰⁸.

Tale norma non delinea una nozione generale di reddito bensì definisce una serie di redditi tassabili precisando che gli elementi costitutivi del

¹⁰⁵ GIOVANNINI, *Soggettività*, p. 296;

¹⁰⁶ MOSCHETTI, *Capacità*, p. ; DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in Interesse fiscale e tutela del contribuente p. 33 e ss.; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991.

¹⁰⁷ DE MITA, *Principio*, p. 43 e ss.;

¹⁰⁸ D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; a riguardo si precisa che tale disposizione, diretta alla specificazione del presupposto dell'Irpef, trova perfetta analogia con l'art. 72 del TUIR medesimo, che disciplina il presupposto dell'Ires, utilizzando esattamente la stessa definizione.

presupposto d'imposta sono il possesso del reddito, la circostanza che detto reddito possa manifestarsi sotto forma di danaro o di beni e servizi, l'appartenenza dello stesso ad una delle categorie di cui all'art 6.

Così per i redditi fondiari la normativa stabilisce come si determina il reddito dominicale, il reddito agrario e quello dei fabbricati e definisce concretamente cosa debba intendersi per reddito derivante dalle rispettive fonti. Altrettanto avviene per i redditi di capitale, per quelli di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, per i redditi d'impresa in generale e per quelli delle imprese di allevamento e minori e per i redditi diversi.

Secondo i dettami civilistici per possesso deve intendersi la disponibilità del bene quale proprietario o quale titolare di altro diritto che consente di disporre del bene come se si fosse proprietario¹⁰⁹.

La terminologia adottata dal legislatore fiscale sembra invece improntata esclusivamente alla relazione di fatto tra soggetto passivo e reddito, inteso non come materiale disponibilità ma come vera e propria titolarità giuridica del reddito stesso.

Sul significato da attribuire al concetto di possesso di reddito si sono contrapposte diverse posizioni dottrinali scaturite dall'analisi di una disposizione che fa riferimento al possesso, generalmente caratterizzato dal potere materiale su una cosa, ma di redditi difficilmente qualificabili come cose materialmente tangibili.

Si riporta l'opinione risalente, ormai superata di chi ha ritenuto che il legislatore fiscale, nel riferirsi al possesso, avrebbe voluto riferirsi alla nozione contenuta nell'art. 1140, c.c., intendendo il rapporto di apprensione materiale dei redditi come potere sulla somma di denaro che rappresenta il reddito e conseguente possibilità di disporre.

Questa conclusione era stata formulata sulla base di una concezione di possesso decisamente ampia, comprensiva evidentemente anche dei redditi così come intesi dal legislatore fiscale.

I sostenitori di tale teoria avevano ritenuto che i redditi potessero rientrare in

¹⁰⁹ In particolare, l'art. 1140, comma 1, del Codice Civile stabilisce che "il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale".

una nozione di possesso così ampliata e che tale nozione potesse essere applicabile a tutte le categorie reddituali, eccezion fatta per i redditi prodotti in forma associata, per i quali non si poteva ravvisare una materiale percezione¹¹⁰.

La teoria riportata è stata oggetto di numerose critiche, fondamentalmente basate sull'impossibilità di adattare in maniera automatica la nozione di possesso accolta dal diritto civile anche al diritto tributario, semplicemente sulla base della considerazione che se la norma fiscale (o comunque extra-civilistica) non specificasse di quale tipo di possesso si tratti, ciò non vuol dire che si possa adottare *tout court* la nozione contenuta nel Codice Civile.

Tale considerazione appare scontata, infatti, nella maggior parte dei casi in cui il legislatore fiscale fa riferimento a nozioni tratte da altri rami dell'ordinamento, il loro accoglimento è subordinato ad un'attenta analisi di aderenza al sistema *de qua*¹¹¹.

Se si utilizzasse la nozione di possesso in senso civilistico anche nel ramo del diritto tributario, la detta verifica di uniformità al sistema non verrebbe superata in quanto, come accennato, il possesso, così come costruito dal legislatore del Codice Civile, presuppone una relazione di fatto ed una disponibilità materiale dell'oggetto del possesso, cosa non sempre ipotizzabile con riferimento al diritto tributario.

Alla teoria dell'adattamento automatico della nozione civilistica al contesto fiscale si è contrapposta quella per cui il legislatore fiscale avrebbe inteso far riferimento alla materiale disponibilità dei redditi da tassare attribuendo alla nozione di "possesso dei redditi" il significato di "concreta" disponibilità dei proventi con cui far fronte al prelievo statale¹¹².

Tale disponibilità dovrebbe però essere caratterizzata dall'effettività e cioè

¹¹⁰ PAPARELLA, *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000, p. 123 e ss.; GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti – Aspetti particolari*, Padova, 1983; PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1982, I, p. 632; GALEOTTI FLORI, *Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti – Aspetti particolari* p. 73 e p. 81 e ss.

¹¹¹ PAPARELLA, *Possesso*, p. 126 e ss.

¹¹² CROXATTO, *Reddito*, p. 417; PUOTI, *Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef)*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989; FERLAZZO NATOLI, *Fatto*, p. 454; LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Giuffrè, 2007, art. 1;

dovrebbe essere sussistente in capo al soggetto che in via fattuale gode del reddito imponibile e non in capo alla fonte di produzione dello stesso.

Le critiche a tale impostazione sono scaturite dal fondato timore della creazione di una contrapposizione eccessiva tra fonte di produzione ed effettivo beneficiario.

In contrapposizione a tale impostazione prese piede la convinzione della dottrina per cui il possesso non deve essere inteso nella sua accezione civilistica né come disponibilità materiale della ricchezza ma comprenderebbe i diversi criteri di imputazione soggettiva che sono stabiliti all'interno della disciplina dei singoli redditi e che danno luogo al potere di destinare il reddito verso l'uno o l'altro impiego e di disporne in maniera del tutto libera¹¹³.

Tale conclusione risentiva della normativa vigente all'epoca che prevedeva che in taluni casi le norme fiscali prendessero a base del prelievo il godimento di redditi provenienti da altri, consentendo di riferire il reddito a chi ne avesse goduto seppure non avesse partecipato alla sua produzione, implicando una dilatazione della nozione di possesso dei redditi¹¹⁴.

¹¹³ FEDELE, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, in Giur. Cost., 1976, I, p. 2164. In relazione al tema in oggetto, si vedano le critiche correttamente riportate da PAPARELLA, *Possesso*, p. 130 e ss.

¹¹⁴ Il riferimento è all'art 4 IRPEF, contenente, ad esempio, disposizioni relative al "cumulo dei redditi" familiari, soppressa la disposizione dell'art 4 IRPEF, la quale stabiliva l'imputazione, in capo al soggetto passivo, di "redditi altrui (e cioè dei redditi della moglie, eccettuati quelli che erano nella libera disponibilità della moglie, legalmente ed effettivamente separata, di redditi dei figli minori non emancipati, purché conviventi con il contribuente, nonché dei redditi altrui dei quali in contribuente aveva la libera disponibilità o l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti). La formulazione dell'art 4, in sostanza da un lato valeva a chiarire la struttura del presupposto d'imposta definito dall'art 1 (consentendo di intendere il riferimento del reddito alla sfera del soggetto come materiale disponibilità e non come vera e propria titolarità giuridica) e , dall'altro , aveva la funzione di ampliare l'ambito del presupposto del tributo, includendo nella sfera della materiale disponibilità dei redditi da parte del soggetto passivo anche la materiale disponibilità dei redditi sopra indicati.

Con il sistema ora delineato il legislatore fiscale ha evidentemente ritenuto che l'appartenenza di più soggetti possessori di reddito al medesimo nucleo familiare accresce la capacità contributiva di ciascuno in confronto alla ipotesi che i medesimi redditi appartengano a soggetti che non fanno parte di un nucleo familiare: tale congegno però nonostante il criterio di moderazione contenuto nell'originario art. 11 Il comma IRPEF dava luogo a vivacissime reazioni e la questione di legittimità costituzionale della tassazione unitaria dei redditi familiari veniva devoluta in più occasione all'esame della corte costituzionale. I giudici di merito ritenevano infatti che la disciplina recata dall'art 4 non solo concretasse un eccesso di delega e violasse sotto una pluralità di profili, il principio di

L'ampliamento così precisato, nell'ambito del presupposto d'imposta comportava ulteriori ed ovvie conseguenze, sia in ordine alla soggettività passiva sia in ordine alla determinazione della base imponibile sia, infine, in ordine alla determinazione della imposta.

Abrogate alcune delle disposizioni che provocavano i dubbi ricordati ed emanato il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, la teoria della disponibilità effettiva del reddito veniva superata alla luce della considerazione che l'espressione "possesso" indicasse non una situazione meramente fattuale di disponibilità del reddito bensì una relazione giuridicamente qualificata tra il soggetto e il fatto che integra il reddito.

Tra le numerose opinioni che si sono contrapposte in dottrina sull'argomento si riporta il pensiero di chi ha ritenuto che il possesso sarebbe da far rientrare nell'elemento materiale del presupposto che, contrariamente a quanto sostenuto dai più, sarebbe composto dall'incremento patrimoniale da assoggettare a tassazione e dal suo possesso¹¹⁵.

Tale opinione non ha trovato il favore di altra parte della dottrina che a tale impostazione ha contestato che l'imputazione temporale del reddito non parrebbe appartenere all'elemento soggettivo del presupposto, sembrando piuttosto elemento sussistente *in re ipsa* ed attinente al profilo oggettivo della fattispecie imponibile, avendo la sola funzione di correlare il reddito al periodo temporale nel quale questo dovrebbe essere assoggettato a tassazione e non interessando gli altri aspetti del problema in esame¹¹⁶.

Diversamente, gli studi effettuati alla luce del sistema normativo introdotto con il TUIR hanno teso a dare un rilievo preminente alla relazione tra

capacità contributiva e di uguaglianza ma si ponesse anche in contrasto con i precetti costituzionali che garantiscono l'uguaglianza morale e giuridica dei coniugi che affermano il carattere personale della responsabilità penale, che tutelano il diritto alla riservatezza della mogli e la sua stessa libertà ed autonomia di lavoro, nonché il diritto di difesa dinanzi agli organi giurisdizionali. Allo scopo di porre rimedio alle incongruenze della normativa cui è cenno e di superare, o quantomeno attenuare, il rilevato contrasto con i principi della costituzione, è stata emanata la legge 576/ 1975 con la quale si è riconosciuto ad entrambi i coniugi la soggettività passiva.

¹¹⁵ NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996;

¹¹⁶ FEDELE, *Possesso*, p. 2169; PAPARELLA, *Possesso*, p. 139;

soggetto e fonte del reddito; secondo tale maggioritaria impostazione il possesso va concepito come la titolarità della fonte di reddito, da intendersi come il bene o il complesso di beni destinati a produrre la ricchezza tassata ovvero come l'atto o il complesso di atti finalizzati al perseguimento di un risultato economico.

La relazione tra il soggetto e la fonte di reddito dovrebbe essere configurata quale titolarità di situazioni giuridiche soggettive, come diritti reali, obbligazioni o situazioni più complesse strutturate in maniera strumentale rispetto all'individuazione dei criteri d'imputazione del fatto che fa sorgere il reddito¹¹⁷.

Ai fini della normativa fiscale che si commenta il reddito, dunque, non è qualcosa per la cui definizione occorre far ricorso a teorie economiche o altro, ma è la ricchezza derivante dalle fonti che la legge indica, che è considerata acquisita e posseduta nel periodo d'imposta nella misura determinata dalle singole norme che riguardano le varie categorie di reddito fiscalmente rilevanti.

Le fonti da cui il reddito fiscalmente rilevante deve derivare sono, come accennato, soltanto quelle specificamente indicate e regolate dalle legge e non è quindi consentito individuare fonti o categorie di reddito diverse da quelle che la legge tributaria prende in considerazione. L'amministrazione finanziaria non potrà, evidentemente, accertare redditi senza averne individuato e specificato la fonte da cui il reddito deriva che deve essere una di quelle che il legislatore ha preso in considerazione.

Ed è proprio per rispondere ad esigenze di certezza del diritto che il legislatore del TUIR eliminò dall'art 80 del dpr 597/1973 in riferimento ai redditi diversi l'espressione "ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati dalle disposizioni del presente decreto".

Lo studio della normativa fiscale sulle imposte dirette e del suo evolversi nel

¹¹⁷ GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in Dir. e Prat. Trib., 1992, I, p. 1761; TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, I, p. 3; ESCALAR, *Possesso dei redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti dai titoli oggetto di riporto*, cit., p. 34;

tempo ha mostrato che l'individuazione delle fattispecie reddituali non ha tanto obbedito ad una concezione teorica unitaria del reddito quanto ad obiettivi avvertiti nella crescente complessità del traffico economico.

Ciò detto, risulta evidente che nella prospettiva della certezza del diritto occorre prestare attenzione alla disposizione definitoria del presupposto d'imposta di cui all'art 1 TUIR nel senso di non conformarla ad un concetto teorico unitario di reddito improntato necessariamente ai dettami civilistici ma al contrario di alleggerirla di specificazioni che possano essere intese come indicative di una nozione espansiva tale da giustificare o imporre la ricerca, in sede interpretativa, di redditi diversi da quelli espressamente considerati dal legislatore del TUIR.

1.7. L'INTERVENTO DI SOGGETTI TERZI NEL RAPPORTO IMPOSITIVO: IL SOSTITUTO ED IL RESPONSABILE D'IMPOSTA. PREMESSA

La necessità di garantire, in maniera più efficace possibile, realizzazione del rapporto d'imposta, come precedentemente accennato, ha condotto il legislatore tributario ad addossare ad alcuni soggetti l'adempimento di obblighi di natura fiscale, nell'ottica di semplificare la pretesa erariale e garantire al meglio allo Stato la provvista necessaria per far fronte alla spese pubbliche.

Ciò che spinge infatti il legislatore tributario ad un costante utilizzo degli istituti della sostituzione e della responsabilità è il forte ruolo di garanzia e di rafforzamento delle ragioni creditorie attraverso l'ampliamento della responsabilità patrimoniale ex art 2740 c.c..

In tal modo il legislatore si preoccupa di prelevare il tributo nel momento in cui risulta più facile anche se il soggetto che coinvolge non è quello cui si riferisce direttamente il presupposto stabilito dalla legge.

I detti obblighi fiscali sono stati imposti, infatti, non soltanto ai soggetti che strettamente realizzano il presupposto d'imposta, così come specificato dalle singole leggi, ma anche ad altri, i quali non manifestano direttamente

gli indici di capacità contributiva colpiti dai tributi.

Dunque accanto ai soggetti principali del tributo vi sono altri soggetti i quali pure sono tenuti all'adempimento della prestazione tributaria e delle varie obbligazioni strumentali che l'accompagnano.

Tali soggetti non si trovano in un rapporto immediato con la situazione base e l'effetto di tale circostanza è la creazione di situazioni passive variamente qualificate.

Il legislatore però stabilisce dei limiti che sono costituiti dall'esistenza di una certa connessione giuridica tra la posizione giuridica del contribuente e quella del soggetto nei cui confronti non si è verificata la situazione base presa in considerazione dalla norma¹¹⁸.

Gli istituti della sostituzione e della responsabilità esprimono fenomeni del tutto differenti rispetto ad analoghi istituti del diritto civile, nel quale la sostituzione si ricollega al potere di un soggetto di incidere nella sfera giuridica altrui, modificandola.

Nella materia tributaria, invece, tali istituti concernono la responsabilità patrimoniale e l'adempimento dell'obbligazione, attraverso meccanismi non differenti rispetto ai canonici metodi di applicazione del tributo.

Fatta questa premessa, si deve precisare che la definizione legislativa del "sostituto" e del "responsabile d'imposta" può evincersi soltanto implicitamente dall'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. La disposizione in parola non contiene, infatti, una definizione di sostituto e di responsabile d'imposta, essendo esclusivamente finalizzata a riconoscere in capo al sostituto un *obbligo* di rivalsa (salvo che non sia stabilito diversamente in modo espresso), ed in capo al responsabile un *diritto* di rivalsa.

Ciò che per ora interessa è ricordare che dall'art. 64, co. 1, si evince che è "sostituto" chi "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di

¹¹⁸ MICHELI, *Manuale*, p. 130; FALSITTA, *Manuale*, p.245; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, 1968; GLENDI, *Appunti in tema di litisconsorzio necessario, cause inscindibili ad effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d'imposta*, in *Dir e Prat Trib* 1964 I 97; CASTALDI, voce *Solidarietà tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993; POTITO, *Soggetto*, p. 1227;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

imposte *in luogo di altri*, per fatti o situazioni a questi riferibili”¹¹⁹.

È invece “responsabile d’imposta”, in base all’art. 64, co. 3, chi “in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell’imposta *insieme con altri*, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi”

Volendo precisare, l’art. 64 non specifica neanche chi, tra le figure prese in considerazione nel primo e nel terzo comma sia il “sostituto” e chi sia il “responsabile d’imposta”. Tali locuzioni sono, infatti, utilizzate soltanto nella rubrica dell’art. 64¹²⁰.

1.7.1 IL SOSTITUTO D’IMPOSTA

Nell’ambito dell’istituto della sostituzione le discussioni della dottrina si sono per lo più incentrate sull’esatto inquadramento degli obblighi gravanti sul soggetto e sul suo rapporto con il sostituito, al fine di stabilire quale tra i due rivesta la natura di soggetto passivo del tributo, con la conseguente riferibilità ad esso di tutte le caratteristiche “soggettive” sinora esposte in relazione alla soggettività tributaria.

La previsione normativa (art. 64 comma 1 dpr 600/1973), infatti, pone l’obbligo del pagamento del tributo a carico di un soggetto passivo diverso da quello cui si riferiscono i fatti o i presupposti indicati dalla legge all’art 53 Cost. Il sostituto è quindi debitore per un debito proprio e non meramente un responsabile per un debito altrui.

¹¹⁹ PARLATO, *Il sostituto d’imposta*, Padova, 1969; PARLATO *Il responsabile ed il sostituto d’imposta* p. 393 e ss.; BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema dell’imposizione diretta*, Padova, 1972; CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. Trib.*, 1996, p. 828 e ss.; PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993.

¹²⁰ Vi sono però chiari elementi dai quali desumere che la figura del sostituto è quella contemplata nel primo comma e quella del responsabile nel terzo.

In primo luogo il fatto che nel primo comma si faccia riferimento anche a chi è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri “a titolo di acconto”, e che sia il “sostituto” colui che versa per altri le imposte a titolo di acconto è un dato che emerge chiaramente dal sistema tributario. In particolare dagli artt. 23 ss. dello stesso D.P.R. n. 600/73.

Vi è poi il secondo comma dell’art. 64, D.P.R. n. 600/73 il quale riconosce al “sostituto” – menzionandolo espressamente – la facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell’imposta.

È evidente che il legislatore si occupa al secondo comma del sostituto in quanto ha già introdotto nel primo comma tale figura soggettiva fornendone implicitamente la nozione.

È infine lo stesso ordine con cui la rubrica dell’art. 64 menziona le due figure che rende chiaro che la “sostituzione” è contemplata nel primo comma, e la “responsabilità” nel terzo.

Alcuni commentatori hanno ritenuto che la posizione del sostituto d'imposta non inciderebbe sull'attuazione del rapporto impositivo bensì sul diverso piano dell'imputazione soggettiva degli indici a cui collegare l'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche.

Secondo tale impostazione il legislatore, in casi da lui stesso espressamente determinati, con l'intento di agevolare ed accelerare l'accertamento e la riscossione dei tributi, addosserebbe l'obbligo di corresponsione delle imposte ad un soggetto diverso da quello cui è riferibile l'indice di capacità contributiva, sulla base di un particolare rapporto che lega i due soggetti. Soggetto passivo del tributo sarebbe dunque il sostituto e non il sostituito¹²¹.

Secondo un'altra impostazione, invece, conformemente al dettato dell'art. 53, Cost., le prestazioni impositive devono porsi al di fuori di un rapporto sinallagmatico (insieme alle prestazioni sanzionatorie), trovando la loro legittimazione esclusivamente negli indici della capacità contributiva, come concorso alle spese pubbliche da parte del singolo.

Qualora si accordasse pertanto validità alla tesi precedentemente esposta secondo la quale il soggetto passivo è il solo sostituto, sebbene non titolare della capacità contributiva colpita dal tributo, si reciderebbe il legame che necessariamente deve sussistere tra la prestazione e la capacità contributiva stessa, in sua aperta violazione.

Tale ricostruzione è stata messa fortemente in discussione soprattutto se relazionata con i meccanismi di applicazione delle ritenute alla fonte a titolo d'acconto e a titolo d'imposta.

Come è noto, le ritenute alla fonte a titolo d'acconto sono quelle che vengono effettuate dai soggetti indicati dall'art. 23 del D.P.R. n. 600/73 su compensi ed altre somme che costituiscono reddito di lavoro dipendente per chi le percepisce e sui compensi corrisposti in dipendenza di prestazioni di lavoro autonomo.

¹²¹ GIANNINI, *Istituzioni*, p. 135 e ss.; BERLIRI, *Principi*, p. 121 e ss.; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, UTET, Torino, 1968; DE MITA, *Sostituzione tributaria*, in *Nov. Dig. It.*, Torino, 1970, XVII, p. 998;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ciò premesso, nel caso in cui il sostituto, all'atto del pagamento delle somme al sostituito, operi la ritenuta, quest'ultimo scomputerà l'importo della stessa dalle imposte che è tenuto a versare, avvalendosi della documentazione rilasciatagli dal sostituto attestante l'avvenuto pagamento.

Diversamente nel caso in cui il sostituto non provveda ad effettuare correttamente la ritenuta, il sostituito non potrà scomputarne l'importo dalla propria dichiarazione dei redditi e dovrà versare la somma.

La descrizione dei meccanismi descritti non può convincere sulla totale estromissione del sostituito dal rapporto con l'erario, restando gravato da una serie di obblighi strumentali specificamente previsti per un soggetto passivo d'imposta.

Peraltro egli sarà tenuto a pagare le imposte sia nel caso in cui le ritenute non siano state effettuate sia nell'ipotesi in cui queste siano state effettuate e versate, ma non siano di importo sufficiente a coprire l'intero debito d'imposta.

Da tali considerazioni si evince chiaramente che il soggetto passivo sia, in ogni caso, il sostituito, non potendo in alcun modo sostenere che egli risulti estromesso dal rapporto d'imposta.¹²²

Diversa invece l'ipotesi della sostituzione a titolo d'imposta in relazione alla quale potrebbe più facilmente ritenersi una possibile soggettività del sostituto d'imposta.

Nella sostituzione a titolo d'imposta, infatti, il debito tributario viene totalmente onorato dal sostituto, non rimanendo in capo al sostituito neppure gli obblighi strumentali rispetto al pagamento del tributo dovuto¹²³.

Si ricorda, per completezza, che le ritenute a titolo d'imposta possono essere identificate in quelle ritenute che vengono effettuate da società ed enti che hanno emesso titoli, sugli interessi e sugli altri proventi corrisposti

¹²² RUSSO, *Manuale*, p. 162;

¹²³ VIOTTO, *Ritenuta d'imposta sugli interessi bancari dei Comuni. Problemi interpretativi e conseguenze derivanti dall'inadempimento del sostituto*, in Riv. Dir. Trib., 1995, I, p. 1041 e ss.; MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in Rass. Trib., 2000, p. 797 e ss.; MICCINESI *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., XIV, UTET, Torino, 1997, p. 446 e ss.; CASTALDI, *Solidarietà*, p. 1;

ai possessori dei titoli, in determinati casi sugli utili distribuiti e sulle vincite derivanti da concorsi, giochi d'abilità e scommesse.

Il fatto che nel meccanismo in esame il percipiente sia per lo più esonerato dal compiere alcun adempimento, potrebbe indurre a pensare l'insussistenza di qualsiasi rapporto tra il sostituito ed il Fisco.

A riguardo viene in aiuto la previsione contenuta nell'art. 35 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, dedicato alla disciplina della riscossione che prevede che, quando il sostituito viene iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo d'imposta né i relativi versamenti, il sostituito è coobbligato in solido.

Tale disposizione fa emergere evidentemente la sussistenza di un'obbligazione solidale tra il sostituto ed il sostituito qualora il primo non abbia versato le ritenute; infatti è in capo a quest'ultimo che viene riconosciuta la manifestazione di capacità contributiva colpita dal prelievo¹²⁴.

Nello stesso senso l'art. 38, comma 2, del medesimo testo che, in tema di rimborso, prevede che anche il sostituito possa presentare l'apposita istanza per ottenere il rimborso delle ritenute ingiustamente subite.

Tali disposizioni evidentemente non collimano con l'impostazione che assegna la soggettività passiva soltanto al sostituto, estromettendo il sostituito.

Autorevole dottrina ha osservato che seppure il sostituto sia titolare di un'obbligazione, questa sussiste solo in correlazione con una diversa obbligazione "principale", del sostituito, sia nell'ipotesi di ritenuta a titolo d'acconto che d'imposta: soggetto passivo d'imposta non può che essere il sostituito essendo a lui riferibile l'indice di capacità contributiva .

Il prelievo alla fonte pertanto sia esso a titolo d'imposta o a titolo d'acconto, appare sostanzialmente volto alla celere e corretta riscossione del tributo, mediante una collaborazione nei confronti dello Stato, collegata alla disponibilità di somme o valori di spettanza del sostituito.¹²⁵

¹²⁴ GIOVANNINI, *Soggettività* , p. 308 e ss;

¹²⁵ POTITO, *Soggetto* ,p. 1229. Analogamente, CIPOLLA, *Ritenuta*, p. 854.

Ritornando all'esame della ricorrente problematica della corrispondenza o meno tra gli istituti propri del diritto tributario e quelli di matrice civilistica si riporta l'opinione di chi ha sostenuto che il rapporto tra sostituto e sostituito possa inquadrarsi nello schema della delegazione di pagamento di cui agli artt. 1268 e ss., c.c., caratterizzata dalla finalità solutoria e che presuppone un rapporto di mandato tra delegante e delegato. La differenza tra tale istituto e la sostituzione tributaria sarebbe che in quest'ultima il sostituto è incaricato dalla legge e non agisce sulla base di un rapporto negoziale.

Secondo tale impostazione il sostituto sarebbe un incaricato *ope legis* dell'adempimento parziale o totale, a seconda che la ritenuta sia a titolo d'acconto o d'imposta, della prestazione impositiva che fa carico al sostituito per conto di quest'ultimo riconoscendo anche in capo al sostituto la titolarità di un'obbligazione nei confronti del Fisco, autonomamente caratterizzata rispetto a quella impositiva¹²⁶.

In conclusione dunque la figura del sostituto è peculiare nel diritto tributario e si giustifica proprio per una cospicua agevolazione del Fisco nella procedura di riscossione attraverso l'ampliamento dei soggetti tenuti al pagamento del tributo.

Si comprende quindi come il sostituto sia tenuto a fare la dichiarazione ed a pagare l'importo relativo.

Essendo dunque tutte le ritenute alla fonte uno strumento legislativo per la proficua attuazione del prelievo tributario, ogni violazione delle relative norme è sanzionata e ciò evidenzia la particolare veste strumentale del sostituto d'imposta.

1.7.2 IL RESPONSABILE D'IMPOSTA

L'art. 64, comma 3, del più volte citato D.P.R. n. 600/73, facendo riferimento all'istituto del responsabile d'imposta, lo definisce come "*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con*

¹²⁶ RUSSO, *Manuale*, p. 170.

altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi”.

È stata così introdotta una nozione di responsabile d'imposta creata dal legislatore italiano sugli schemi elaborati da legislatori stranieri.

Tale istituto conferisce rilievo classificatorio a quelle posizioni soggettive passive che si risolvono in fenomeni di coobbligazione solidale. Per comprendere la struttura dell'istituto occorre, anche in tal caso, riferirsi alla situazione base ed al soggetto cui essa si riferisce per determinare il sorgere ed il contenuto dei relativi obblighi.

Per responsabile del tributo si intende un soggetto che risponde, insieme ad altri, nei confronti dei quali si sia verificata la situazione base. Tale responsabilità deriva da una qualificazione legislativa del rapporto di dipendenza tra la situazione soggettiva facente capo al responsabile e quella del contribuente.

È stato osservato che una classificazione delle ipotesi di responsabilità d'imposta, può essere enucleata una prima categoria di soggetti per i quali la posizione di responsabile d'imposta deriva dall'incarico o ufficio ricoperto¹²⁷.

Tale è, soltanto per esemplificare, il notaio che ha rogato l'atto quando deve versare l'imposta di registro (art. 57, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131). In questo caso, l'obbligo di assumere il ruolo di responsabile gli deriva dalla posizione che egli assume nei confronti del contribuente in relazione all'incarico espletato, le cui modalità di svolgimento gli consentono di ottenere preventivamente la provvista necessaria per far fronte al prelievo, senza il rischio di incorrere in un eventuale inadempimento del contribuente¹²⁸.

A riguardo in dottrina si è discusso se si possa ravvisare una effettiva estraneità del responsabile rispetto al presupposto del tributo oppure se il presupposto stesso vada costruito autonomamente ed in modo distinto rispetto ad altri soggetti.

¹²⁷ RUSSO, *Manuale*, p. 174 e ss., ripreso, peraltro anche da FIORENTINO, *Contributo*, p. 162 e ss.

¹²⁸ MICHELI, *Manuale*, p. 137; LUPI, *Diritto Tributario, Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 265; RUSSO, *Manuale*, p. 175,

A riguardo Autorevole dottrina ha osservato che il legislatore ha implicitamente accolto la nozione del responsabile come figura di particolare solidarietà, giustificata da un vincolo di connessione tra le differenti posizioni giuridiche, vincolo qualificato dall'esercizio di una funzione pubblica, come i notai, o di interesse generale, come i tutori o i curatori rispetto all'imposta di successione¹²⁹.

La legge non è molto chiara sulla figura del responsabile d'imposta la cui adozione comporta che l'essere obbligato per una situazione base cui il soggetto passivo è estraneo fa assumere rilevanza giuridica al rapporto che lega l'obbligato principale - il contribuente- al responsabile. Conseguenza di ciò è che quest'ultimo avrà diritto a rivalersi nei confronti del primo anche se la legge nulla dice a riguardo.

L'imputazione in capo al responsabile d'imposta svolge, quindi, una funzione per lo più rafforzativa della garanzia di adempimento del credito erariale¹³⁰. Ricorre quindi la figura del responsabile d'imposta in quei casi in cui la legislazione fiscale, per assicurare la pienezza del soddisfacimento della pretesa erariale, ritiene di dover coinvolgere altri soggetti in capo ai quali non si realizza il presupposto d'imposta, che saranno titolari di un'autonoma obbligazione nei confronti del Fisco, insieme ai soggetti passivi.

Pertanto, facendo riferimento alla natura dell'obbligazione del responsabile d'imposta, la dottrina prevalente lo esclude dai soggetti passivi, tali essendo soltanto i contribuenti principali¹³¹.

1.8. ART 73 COMMA 2 TUIR ED IL SIGNIFICATO IN TERMINI DI SOGGETTIVITA' DEL RIFERIMENTO ALLE "ALTRE ORGANIZZAZIONI"

Centrale nel dibattito sulla soggettività è stata l'interpretazione dell'art 73

¹²⁹ MICHELI, *Manuale*, p.138;

¹³⁰ ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, p. 145.

¹³¹ PARLATO, *Responsabile*, p.404; BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, CEDAM, Padova, 1995, p. 127; COPPA, *Responsabile d'imposta*, in Dig. sez. comm., XII, Torino, 1996, p. 379 e ss.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

comma 2 del TUIR(ex art 85) che tra i soggetti passivi IRES include, tra quelli diversi dalle società, le persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e *“le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo”*.

Tale disposizione è frutto di una complessa evoluzione della normativa¹³² e su di essa si è concentrata un'attenzione cospicua di dottrina, giurisprudenza e prassi in modo da individuare le coordinate identificative per il riconoscimento di un'astratta idoneità all'imputazione della fattispecie impositiva e della correlativa obbligazione tributaria¹³³.

Al centro del dibattito in questione è stata la diversa interpretazione attribuita alla previsione di cui all'art 8 del T.U. 645/1958 (TUID) sulle imposte dirette che, analogamente al citato art 73, includeva tra i soggetti passivi, oltre a persone fisiche, persone giuridiche, società ed associazioni, *“le altre organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica e non appartenenti ad altri soggetti tassabili sulla base delle risultanze di bilancio, nei cui confronti il presupposto d'imposta si fosse verificato in modo unitario ed autonomo”*.

¹³² A riguardo si ricorda l'art. 13, comma 2, della L. 8 giugno 1936, n. 1231, che prevedeva la tassabilità dei Comuni, delle Province e di tutti quegli *“enti morali di ogni genere tenuti alla compilazione dei bilanci”*, anche laddove non fossero state dotate di personalità giuridica.

Successivamente l'art. 2 del D.P.R. 5 luglio 1951, n. 573, obbligava alla presentazione della dichiarazione dei redditi anche le associazioni in partecipazione, le imprese agrarie e collettive e tutti quegli enti di fatto *“nei cui confronti il presupposto del tributo si verifichi in modi unitario”* e le fondazioni e le aziende *“aventi finalità proprie, istituite da altri enti, anche se sforniti di personalità giuridica ai sensi della legge civile, quando hanno bilancio e gestione autonomi rispetto a quelli della persona o dell'ente che le ha costituite”*. Allo stesso modo, il Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette, approvato con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, nell'art. 8 annoverava tra i soggetti passivi, oltre a persone fisiche, persone giuridiche, società ed associazioni, le altre organizzazioni di persone e di beni prive di personalità giuridica e non appartenenti ad altri soggetti tassabili sulla base delle risultanze di bilancio, nei cui confronti il presupposto d'imposta si fosse verificato in modo unitario ed autonomo, così come avveniva nell'art. 2, lett. b) del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 598, il quale, con dettato del tutto simile a quello che compare oggi nell'art. 73 citato, faceva riferimento alle organizzazioni non appartenenti ad *“altri soggetti passivi”*.

¹³³ GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di “stabile organizzazione” secondo il diritto interno* in Riv di Trib 1985 p.385 ; POTITO, *Soggetto*,p. 1242; CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (IRPEG)* p. 419.

In particolare, a parere di Autorevole dottrina¹³⁴, il principale ostacolo alla soluzione organica del problema era integrato dalla confusione terminologica e concettuale tra personalità, soggettività e capacità giuridica, ritenute in genere equivalenti. Tale impostazione dottrinarica, al fine di dare un'indicazione definitiva dei soggetti passivi, effettuava un'importante distinzione tra soggetti tipici e soggetti atipici, i primi rappresentati dalle persone fisiche, da quelle giuridiche e da tutti quei soggetti che trovano disciplina esplicita nell'ordinamento, i secondi, invece, rappresentati nelle fattispecie giuridiche individuate attraverso il presupposto d'imposta.

La categoria delle organizzazioni di persone o di beni si risolveva, dunque, nella massima parte in figure tipiche del diritto civile.

Al contrario coloro che ritenevano¹³⁵ che la capacità giuridica tributaria non trovava coincidenza con quella di diritto civile mettevano in evidenza che il legislatore, con l'art 8 TUID avesse aderito esplicitamente alla teoria della doppia soggettività, civile e tributaria. Secondo tale impostazione il riferimento alla "altre organizzazioni", consentiva di "eleggere" a soggetti d'imposta organizzazioni di beni o di persone diverse da quelle conosciute civilisticamente.¹³⁶

Si evidenzia la tesi esposta da un Illustre Autore¹³⁷ secondo cui, con la previsione di cui al comma 2 dell'art 8 del TUID, il legislatore, solo ai fini delle imposizione reddituale, avrebbe operato una sorta di assimilazione ai soggetti caratterizzati da personalità giuridica delle altre organizzazioni pur prive di questo connotato. Le ragioni di fondo di tale assimilazione andavano ricercate, a parere della citata dottrina, nel fatto che per le associazioni non riconosciute e per le altre organizzazioni sarebbe stato spesso difficile garantire il corretto funzionamento del meccanismo di imputazione dei redditi prodotti dalle stesse ai propri associati o

¹³⁴ LAVAGNA, *Teoria*, p. 8 e ss; AMATUCCI, *Teoria*, p. 1897; GIARDINA, *Capacità*, p. 269;

¹³⁵ GIANNINI, *Concetti*, p. 208; VANONI, *Note*, p. 432; Ricalca tale impostazione la giurisprudenza (Cass. 2506/1985) che riconobbe la soggettività ai fini dell'imposta di ricchezza mobile alla cava di marmo gestita da comproprietari ed alle affittanze agricole collettive.

¹³⁶ MICHELI, *Soggettività*, p. 436;

¹³⁷ ANTONINI, *Profili*, p. 1963;

partecipanti, ai fini della successiva applicazione dell'imposta sulle persone fisiche. Ne sarebbe derivato che i predetti redditi, ove non fossero stati assoggettati all'imposta sulle persone giuridiche, sarebbero rimasti in violazione dei principi esenti da tassazione.

Esaminando le riflessioni intervenute nel tempo sulla norma in oggetto pare possa ritenersi acquisito il superamento della necessità di coesistenza di soggettività e personalità, con la conseguente possibilità di attribuire la soggettività anche a centri d'interesse privi di personalità giuridica ¹³⁸.

Allo stesso modo è evidente come la disposizione dedicata alle altre organizzazioni presenti specifici requisiti, assenti in altre norme di analogo tenore, quali la non appartenenza ad altri soggetti passivi e l'unitarietà ed autonomia del presupposto.

Nel quadro dei soggetti passivi dell'IRES individuati dal TUIR, l'art 73 comma 2 rappresenta una norma di chiusura che caratterizzata da un dettato letterale ampio, tende ad attrarre a tassazione tutte quelle situazioni rilevanti per il Fisco ¹³⁹.

La finalità residuale della norma si evince anche dalla relazione al disegno di legge delega per la riforma tributaria che includeva le organizzazioni di beni e persone sulla base della considerazione che per le associazioni non riconosciute e per le altre organizzazioni sarebbe stata operazione complessa imputare i redditi agli associati ai fini dell'imposizione a titolo di IRPEF e che, diversamente, tali redditi sarebbero rimasti esenti da tassazione ¹⁴⁰.

La disposizione è quindi finalizzata a ricondurre a tassazione quei fenomeni che altrimenti vi sfuggirebbero che si configurino come un'organizzazione, volta al raggiungimento di uno scopo, che non appartengano ad altri soggetti passivi ovvero non siano parte o articolazione di un'altra più ampia

¹³⁸ AMATUCCI, *Soggettività*, p. 1 e ss.; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. Trib.*, 1985, p. 185 e ss.;

¹³⁹ FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma secondo, Tuir, n. 917/86*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1994, II, p. 471; NUSSI, *Imputazione*, p. 38; CROXATTO, *Redditi*, p. 419.

¹⁴⁰ Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria; Relazione del Vicepresidente del Comitato di Studio per l'attuazione della riforma tributaria al Ministro delle Finanze.

organizzazione sottoposta al tributo e che abbiano l'attitudine a realizzare il presupposto dell'imposta in modo unitario ed autonomo: siano cioè identificabili quale centro di imputazione degli effetti degli atti compiuti dai loro organi.

Relativamente all'art 87(attuale 73) del TUIR, Autorevole dottrina¹⁴¹ ha osservato che con tale norma il legislatore sembra aver preso posizione in quanto, facendo riferimento al requisito della "non appartenenza a terzi", ha assunto quale criterio discrezionale, rivelatore della soggettività di diritto tributario, il criterio che la maggioranza della dottrina civilistica assume come requisito minimo per l'attribuzione della soggettività.

Nell'ipotesi ricostruttiva in analisi l'inserimento nell'art 73 del TUIR della locuzione "*altre organizzazioni non appartenenti a terzi*" determina un rinvio recettizio alla disciplina civilistica della soggettività rappresentando norma di collegamento tra i due ordinamenti¹⁴².

Secondo la tesi in questione anche se sporadicamente può accadere che, per espressa scelta legislativa, la soggettività fiscale non coincida con quella civilistica, deve ritenersi che, laddove manchi una chiara espressione normativa di volontà in tal senso, la disposizione generale di cui all'art 73 comma 2 TUIR, subordini sempre la ricorrenza di soggettività passiva tributaria all'accertamento dell'esistenza di un "centro autonomo di imputazione di effetti giuridici" ancorché non personificato¹⁴³.

Dunque l'art. 73 comma 2, del TUIR deve essere visto come il discrimine volto ad identificare con la maggior esattezza possibile la soggettività ai fini IRES, oltre che, più in generale, la soggettività tributaria degli enti collettivi¹⁴⁴.

A riguardo è stato osservato, in linea con la relazione governativa, che

¹⁴¹ GALLO, *Soggetti*, p. 346; GALLO, *Problema*, p.502; NUZZO, *Questioni*, p. 128; ZIZZO, *Reddito*, p. 636 che nonostante sembri discostarsi dall'interpretazione citata in verità pare comunque richiamarsi allo stesso ordine di idee affermando che "l'organizzazione non deve essere parte e cioè costituire regolamento, articolazione di una più ampia organizzazione sottoposta al tributo ma essere esteriormente riconducibile come struttura diversa.

¹⁴² GALLO, *Soggettività*, p. 345;

¹⁴³ GALLO, *Soggetti*, p.346; GALLO, *Contributo*, p. 388 e ss.

¹⁴⁴ POTITO, *Soggetto*, p. 1242;

questa caratteristica, seppur reale, deve essere intesa, insieme alla *ratio* sottesa all'inserimento della norma *de qua*, quale formula di chiusura volta ad evitare pericolosi buchi nella rete impositiva¹⁴⁵.

La disposizione permette dunque di attrarre a tassazione i redditi prodotti da soggetti, che in altra maniera, resterebbero esenti e, dall'altro lato, di escludere dal suo ambito applicativo i casi in cui un problema di imputazione reddituale non si presenta, sia perché la manifestazione di capacità contributiva dell'ente collettivo viene imputata già ad altro titolo alle persone fisiche componenti l'ente, sia perché tale manifestazione economica risulta essere già tassata ad altro titolo come, ad esempio, nel caso delle associazioni non riconosciute e dei consorzi, la cui assoggettabilità al tributo è espressamente ammessa dallo stesso comma 2 dell'art. 73 in questione.

Le riferite conclusioni non sono comunque in grado di risolvere in maniera definitiva ed automatica il problema della soggettività ai fini tributari dovendosi pur sempre accertare quando un'organizzazione di beni appartenga ad un altro soggetto. Si è in tal modo consapevolmente trasferita l'indagine dal campo tributario a quello esclusivamente civile optando così per identità di criteri di individuazione.

1.8.1 (segue) PROFILI APPLICATIVI

Quanto detto trova riscontro nella circostanza che il legislatore del TUIR ha tendenzialmente evitato di attribuire una soggettività di diritto tributario ad organizzazioni di beni che tale soggettività non hanno per il diritto comune. Ciò vale, ad esempio, per la famiglia¹⁴⁶, così come, analogamente per il

¹⁴⁵ FIORENTINO, *Contributo*, p. 177

¹⁴⁶ FEDELE, *Possesso*, p. 2159 e ss.; GRIPPA SALVETTI, *Cumulo dei redditi e costituzione*, in *Foro It.*, 1976, I, p. 2530; GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Dig. sez. comm.*, V, Torino, 1990, p. 476; GALLO, *Regime fiscale della famiglia e capacità contributiva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1977, I, p. 92 e ss.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

patrimonio fallimentare¹⁴⁷, individuato dal TUIR soltanto al fine di consentire la corretta determinazione del reddito alla fine della procedura concorsuale. Tale esclusione trova la sua ragion d'essere nella circostanza che permette di affermare che per questi "soggetti" non vi sia un problema di determinazione ed imputazione del reddito, poiché il reddito, eventualmente prodotto, viene già assoggettato a tassazione nei confronti dei componenti di queste entità, quali i familiari nell'un caso, ed il fallito o i falliti nell'altro.

Ad analoga conclusione può giungersi in materia di comunione, poiché nelle ipotesi in cui il legislatore fiscale vi ha fatto riferimento, ha concluso per l'imputazione dei redditi a ciascun comunista, *pro quota*; tale è il caso, ad esempio, dei redditi fondiari, come si evince dall'art. 26, comma 2, del TUIR e dall'art. 33, comma 2, del medesimo testo legislativo.

Altra fattispecie rispetto alla quale è stato posto il problema dell'eventuale appartenenza a quelle organizzazioni citate dall'art. 73, comma 2, è l'eredità giacente¹⁴⁸, attesa la temporanea incertezza circa la titolarità della stessa, seppur sanata con efficacia *ex tunc* al momento dell'accettazione.

In relazione a tale istituto la dottrina maggioritaria, con sillogismo condivisibile, tendeva ad escluderne la rilevanza come "altra organizzazione" anche precedentemente all'introduzione dell'odierno art. 187 del TUIR¹⁴⁹, che chiarisce come i redditi debbano essere imputati in capo al chiamato in via provvisoria.

Maggioritaria in dottrina anche l'esclusione della soggettività tributaria della stabile organizzazione separata rispetto alla casa madre poiché, quand'anche presente, non fa venir meno l'imputazione delle situazioni giuridiche soggettive che le ineriscono in capo al soggetto non residente; essa assume il ruolo di uno strumento volto all'attuazione del criterio della territorialità nella tassazione dei soggetti non residenti, di modo che, tramite la stabile organizzazione, il non residente presenti un collegamento

¹⁴⁷ MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, p. 55 e ss.; in relazione all'imputazione dei redditi, si veda PUOTI, *Procedure concorsuali e imposte sui redditi*, in Riv. Dir. Fin., 1977, I, p. 556 e ss.

¹⁴⁸ Civilisticamente disciplinata dall'art. 528 c.c.

¹⁴⁹ MAGNANI, *Soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Dir. Prat. Trib., 1973, I, p. 1147; NUZZO, *Organizzazione*, p. 1065 e ss.

territoriale da far assurgere a ragione dell'imposizione dell'attività commerciale svolta¹⁵⁰.

Indipendentemente dai casi citati, per stabilire quali entità di fatto possano considerarsi autonome e distinte rispetto ad altri soggetti così da affermare che il presupposto si sia verificato nei loro confronti in modo unitario ed autonomo, occorre, caso per caso, verificare se ciascuna entità in oggetto assuma di fatto un'autonomia finanziaria, gestionale ed operativa rispetto ai soggetti che hanno concorso a costituirla tale da poter essere considerata dotata di una capacità tributaria propria¹⁵¹.

In senso analogo anche la giurisprudenza ha evidenziato che il riconoscimento della soggettivizzazione passiva dipende dall'esistenza di due parametri concorrenti: quello dell'esistenza di un autonomo referente di situazioni giuridiche non riducibile e riconducibile al paradigma della persona fisica, nonché quello che il detto referente assurga a modulo di svolgimento di un'attività compiutamente ed univocamente diretta al raggiungimento di un risultato prefissato e, dunque, al soddisfacimento di una sfera di interessi precostituita e programmata¹⁵².

Fondandosi su tali presupposti la Dottrina¹⁵³, precedentemente all'entrata in vigore dell'art 39 della L. 21 novembre 2000, n. 342¹⁵⁴ rilevò che la soggettività di diritto tributario dovesse essere attribuita anche ai fondi

¹⁵⁰ GALLO, *Contributo*, P.385; SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi, in Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, diretta da Tesauro, UTET, 1996, p. 50 e ss., in particolare, p. 63; FICARI, *Indici*, p. 471 e ss.; GIOVANNINI, *Soggettività...*, p. 204 e ss.; LOVISOLO, *La stabile organizzazione*, in *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, III ed., CEDAM, 2005.

¹⁵¹ NUZZO, *Organizzazione*, p. 1065; POTITO, *Il sistema delle imposte sui redditi*, 1989 p.285;

¹⁵² Comm. Trib. Centr. Con dec. 26.01.1994 n. 270 in Riv.Dir Trib. 1994 II, p.465; Comm. Trib. Centr. Con dec. 21.12.1991 n. 9127, in Riv.Dir Trib. 1992, II p.691 e ss;

¹⁵³ GIOVANNINI, *Soggettività*, p. 479;

¹⁵⁴ la citata norma disponeva che " i fondi pubblici di agevolazione, istituiti da leggi dello Stato o delle regioni ancorchè affidati in gestione a soggetti terzi in forza di disposizioni legislative provvedimenti amministrativi o convenzioni devono intendersi riconducibili nell'ambito applicativo dell'art 88, comma I del TUIR..."La disposizione citata ha dunque decretato la mancanza di soggettività tributaria ai fini IRPEG dei fondi rotativi.

rotativi costituiti ai sensi della l.29 luglio 1981 n.394¹⁵⁵.

La dottrina in questione, in antitesi rispetto all'ordinamento manifestato dalla giurisprudenza, riteneva che al predetto fondo dovesse riconoscersi specifica capacità di diritto tributario in virtù della incontestabile sussistenza del duplice connotato dell'autonomia finanziaria e di quella decisionale¹⁵⁶.

Ha provocato non poche considerazioni l'attribuzione di autonoma soggettività alle aziende municipalizzate ed alle associazioni temporanee di imprese.

Mentre per le prime la dottrina maggioritaria è concorde nel ritenere la loro appartenenza ai soggetti di diritto tributario sulla base di una loro autonomia rispetto agli obiettivi degli enti comunali, per le associazioni temporanee d'impresa l'eterogeneità delle fattispecie ricondotte a detta figura ed il loro diverso inquadramento a livello della normativa civilistica hanno portato a soluzioni differenti che, talvolta, le hanno ricondotte tra i soggetti di diritto tributario dotati dunque di una propria autonomia e, talvolta, al contrario tale soggettività è stata negata¹⁵⁷.

1.9 LE NORME DI ESPRESSA ESCLUSIONE DELLA SOGGETTIVITA' PASSIVA D'IMPOSTA

Non mancano nell'ordinamento, principalmente in materia di imposte sui redditi, norme che escludono esplicitamente la soggettività passiva d'imposta.

È il caso, ad esempio, dell'art 74 TUIR che esclude la soggettività passiva

¹⁵⁵ si trattava di fondi istituiti presso il Mediocredito spa in seguito ad apposito conferimento realizzato dall'allora esistente Ministero del tesoro a vantaggio di soggetti operanti nel settore del commercio con l'estero.

¹⁵⁶ Cass. Sez. I, 21 novembre 1998, n. 11779 i giudici avevano rilevato come i fondi rotativi dovessero essere assimilati ad amministrazioni dello stato e pertanto ad essi non potesse essere attribuita autonoma soggettività di diritto tributario. Nello stesso senso Cass. Sez. Trib. 26.ottobre 2000 n. 16090 e Cass, Sez. Trib. 16 aprile 2002 n.15316;

¹⁵⁷ PERRONE *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con esterna: problemi di diritto tributario*, in Riv dir fin e sc fin 1984 I p.136; RUSSO, *Manuale*, p.190; PIGNATORE *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi* in Enciclopedia del diritto 1992 I p.3; CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino Giappichelli 1999 p.51;

ai fini IRES dello Stato, regioni, province, comuni, consorzi di enti locali, comunità montane ed enti gestori di demanio collettivo.

La ratio normativa sarebbe quella di evitare problematici spostamenti di fondi a titolo di versamenti impositivi all'interno dell'apparato amministrativo dello Stato senza alcuna effettiva acquisizione di entrate nelle casse erariali. In realtà la norma sembrerebbe più che altro rivolta a compensare l'inattitudine reddituale degli enti da essa menzionati¹⁵⁸.

In altri casi l'esclusione della soggettività trae fondamento dalla contestuale previsione di regimi sostitutivi rispetto a quello ordinario per la tassazione dei redditi imponibili riferibili a determinate realtà operative.

E' il caso delle disposizioni relative ai fondi comuni di investimento ed ai fondi pensione . Nelle suddette fattispecie la disposizione di esclusione non assume valenza negatoria della soggettività tributaria né quella di precisazione del presupposto impositivo ma piuttosto rappresenta diretta applicazione del divieto di doppia imposizione¹⁵⁹.

Riguardo gli istituti citati la dottrina ha manifestato opinioni divergenti circa l'accertamento della loro soggettività tributaria.

Secondo un'impostazione, infatti, la soggettività dei fondi sarebbe dimostrata dalla previsione di un'imposta sostitutiva sul risultato degli stessi. L'imposizione, seppur sostitutiva, costituirebbe indice certo di soggettività tributaria. Secondo una diversa costruzione, peraltro maggioritaria, le norme che prevedono che ai fondi non si applichi l'ordinario trattamento impositivo devono essere intese quali norme d'esenzione e non di esclusione. Ciò proverebbe che, in assenza di tali esenzioni, i fondi sarebbero dotati di soggettività tributaria poiché consistenti in patrimoni personificati devoluti all'esercizio di attività commerciali e rientranti

¹⁵⁸ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5618; GALLO, *Soggetti*, p.524;

¹⁵⁹ TREMONTI, *I fondi comuni d'investimento. Gli aspetti tributari*, in Boll. Trib., 1983, p. 101 e ss.; FALSITTA, *Lineamenti del regime fiscale dei fondi comuni d'investimento mobiliare aperti*, in Rass. Trib., 1984, I, p. 1 e ss.; POTITO, *Soggetto*, p. 1 e ss; GALLO, *Problema*, p. 502 e ss; ESPOSITO, *I fondi pensione ex art. 2117 del c.c., in particolare sulla tassabilità degli interessi corrisposti dall'ente costituente*, in Riv. Dir. Trib., 1993, II, p. 417 e ss.; CASELLA - E. RIMINI, *Fondi comuni d'investimento nel diritto commerciale*, in Dig. Sez. Comm., VI, Torino, 1991, p. 208 e ss.

nell'ampia nozione delle "altre organizzazioni" contenuta nell' art. 73, comma 2, del TUIR ¹⁶⁰.

Anche riguardo ai fondi pensione, istituiti ex art. 2117, c.c., l'art. 14 del D.Lgs. n. 124/1993 prevede l'applicazione di ritenute a titolo d'imposta sui redditi di capitale da questi percepiti e l'assoggettamento ad imposta sostitutiva¹⁶¹ del risultato netto maturato durante il periodo d'imposta.

In relazione ai profili soggettivi dei fondi in questione, una parte della dottrina ha evidenziato che si debba negare soggettività autonoma ad un'entità, quale il fondo che vede i propri rapporti giuridici, seppur suscettibili di autonoma considerazione, non facenti capo ad un soggetto diverso da quello proprietario del fondo medesimo, vale a dire, la società all'interno della quale il fondo è costituito.

Secondo visioni diverse i fondi pensione sarebbero invece dotati di soggettività; in particolare, vi è chi la riconosce sulla base del fatto che il fondo sconta un'imposta patrimoniale sostitutiva di quelle sui redditi versata dalla società per conto dei fondi stessi¹⁶², mentre altri la rinvergono evidenziando come il fondo sia in effetti separato tecnicamente dalla società nell'ambito della quale è costituito, integrando, inoltre, "*un'unità economico patrimoniale compiuta sotto il profilo dell'autonomia finanziaria e gestionale*", così come individuata dal più volte citato art. 73, comma 2, del TUIR ¹⁶³.

Occorre precisare, in linea generale, che le elencate disposizioni non assumono rilievo rispetto alla problematica indagata.

Il significato e la ratio delle disposizioni riportate non sono sempre univoche e facilmente comprensibili

Si condivide a riguardo l'opinione di Autorevole dottrina che ha osservato

¹⁶⁰ GIOVANNINI, *Soggettività*, p. 410; FALSITTA, *Lineamenti del regime fiscale dei fondi comuni d'investimento mobiliare aperti*, p. 2, nota n. 3; AMATUCCI, *Il regime tributario dei fondi comuni d'investimento mobiliare*, in Boll. Trib., 1984, p. 421 e ss.;

¹⁶¹ LAROMA JEZZI, *I profili soggettivi dell'imposizione nella cartolarizzazione dei crediti, fra separazione patrimoniale e trust*, in Riv. Dir. Trib., 2003, III, p. 259 e ss; LUPI, *Previdenza integrativa tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali*, in Rass. Trib., 2001, p. 809,

¹⁶² GIOVANNINI, *Soggettività*, p. 394 e ss.

¹⁶³ ESPOSITO, *Fondi*, p. 529.

che nelle casistiche riportate l'esclusione della soggettività, già solo perché riguardante un preciso settore impositivo, non pregiudica la soggettività stessa, anzi ragionando *a contrario* ne esce confermata¹⁶⁴.

1.10 I FENOMENI DI SEPARAZIONE- DESTINAZIONE PATRIMONIALE: I PATRIMONI DESTINATI ED I TRUST

Fenomeni di separazione o destinazione patrimoniale, intesi come individuazione e destinazione in termini funzionali ad un certo impiego con distinta imputazione dei rapporti giuridici e vincolo del patrimonio a garanzia delle sole obbligazioni sorte per la sua gestione, sono ravvisabili oltre che nei fondi di cui si è appena trattato anche nei patrimoni di destinazione di cui all'art 2247 c.c. come introdotti con il d.lgs. 6/2003 e nei trust¹⁶⁵.

Tali istituti sono caratterizzati dal ruolo servente che il titolare formale del patrimonio viene a ricoprire rispetto al patrimonio stesso ed alla destinazione cui questo è funzionalmente vincolato. Il ruolo servente che tali fenomeni di destinazione assumono impedirebbe di predicare nei confronti del suo titolare formale quella situazione di giuridica disponibilità delle relative manifestazioni di ricchezza colpite dal tributo che giustificerebbero l'insorgenza dell'obbligazione impositiva a suo carico¹⁶⁶.

Tale impostazione ha indotto la dottrina a verificare se vi fossero ripercussioni in termini di soggettività passiva tributaria in ossequio al principio di capacità contributiva che imporrebbe di attribuire un'autonomia soggettiva per l'imputazione dell'obbligazione tributaria ai fenomeni di separazione patrimoniale nonostante questi da un punto di vista strettamente civilistico non possano dirsi dotati di una piena soggettività.

In particolare i patrimoni destinati, di cui all'art 2247 bis c.c., nei quali si evidenzia non tanto una dissociazione tra titolarità del patrimonio destinato

¹⁶⁴ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5618;

¹⁶⁵ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5619;

¹⁶⁶ MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie in Il trust e attività fiduciarie*, 2000 p.309; STEVANATO, *La nuova disciplina IRES: i rapporti tra soci e società* in Dizionario di diritto pubblico diretto da Cassese vol. IV MILANO 2004 I p.489 e ss;

e riferibilità sostanziale delle relative manifestazioni di capacità contributiva quanto piuttosto una parcellizzazione ed autonomizzazione del patrimonio societario strumentale a determinate attività che gli conferiscono autonomia sotto il profilo sia organizzativo che contabile.

L'attenzione degli studiosi a riguardo si è concentrata maggiormente sul piano della corretta modalità di individuazione degli imponibili piuttosto che su problematiche riguardanti l'imputazione soggettiva dell'obbligazione tributaria¹⁶⁷.

A riguardo taluno ha evidenziato come non sussistano grandi differenze tra il procedimento di costituzione di una società e quello di un patrimonio destinato ipotizzandone sulla base di tale considerazione il riconoscimento di una soggettività tributaria autonoma¹⁶⁸.

Grande dibattito in dottrina ha invece provocato, in materia di soggettività, l'istituto del Trust¹⁶⁹ entrato ufficialmente a far parte del nostro ordinamento con la "Convenzione dell'Aja sulla legge applicabile ai trust e sul loro riconoscimento"¹⁷⁰.

Sotto il profilo soggettivo, il trust ha generalmente una struttura trilaterale, composta da tre figure che non necessariamente sono tre entità diverse tra loro: il disponente (o *settlor*), che è colui che istituisce il trust; il *trustee*, che è colui al quale vengono conferiti piena disponibilità e potere di amministrazione dei beni; il beneficiario, vale a dire colui a favore del quale sono diretti gli effetti finali dell'operazione.

L'effetto principale che il trust produce è rappresentato dalla segregazione patrimoniale che lo caratterizza.

I beni conferiti in trust costituiscono, infatti, un patrimonio separato rispetto

¹⁶⁷ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5620;

¹⁶⁸ RUSSO, *Manuale*, p.321;

¹⁶⁹ LUPOI, *Il Trust*, Milano, 2000. L' istituto consiste in un rapporto fiduciario in virtù del quale un soggetto, denominato *trustee*, al quale sono attribuiti i diritti e i poteri di un vero e proprio proprietario (*legal owner*), gestisce un patrimonio che gli è stato trasmesso da un altro soggetto, denominato disponente (o *settlor*) per uno scopo prestabilito, purché lecito e non contrario all'ordine pubblico, nell'interesse di uno o più beneficiari o per un fine specifico.

¹⁷⁰ Ratificata in Italia con la L. 9 ottobre 1989 n. 364, entrata in vigore il 1° gennaio 1992.

ai beni residui che compongono il patrimonio del disponente, del trustee e dei beneficiari. I beni in trust risultano quindi efficacemente sottoposti, da un lato, ad un vincolo di destinazione, in quanto destinati al raggiungimento dello scopo prefissato dal disponente nell'atto istitutivo, dall'altro, ad un ulteriore vincolo di separazione, in quanto giuridicamente separati sia dal patrimonio residuo del disponente che da quello del trustee¹⁷¹.

Da quanto accennato risulta evidente che in ambito tributario il principale problema che pone il trust è quello dell'individuazione dei soggetti ai quali debbano essere imputati i beni, e, in conseguenza, i redditi prodotti dallo stesso.

Inizialmente alcuni avevano ipotizzato che la soggettività tributaria potesse essere riconosciuta in capo, rispettivamente, al settlor, al trustee ovvero ai beneficiari. Una tale impostazione era stata però accantonata sulla scorta della considerazione che il settlor, con l'istituzione del trust, si spoglia della fonte del reddito in questione attribuendola al trustee, il quale, dal canto suo, benché titolare in linea di principio della fonte del reddito, non vede la sua ricchezza personale incrementarsi, poiché l'incremento patrimoniale riguarda il patrimonio separato e predestinato, costituente il "trust fund"; infine i beneficiari, ancorché individuati o individuabili, non vantano alcun diritto alla immediata apprensione del reddito medesimo¹⁷².

Nel 2007 il legislatore fiscale¹⁷³ è intervenuto a disciplinare il trattamento del trust riconoscendo la soggettività tributaria dello stesso ed annoverandolo tra i soggetti passivi IRES ed includendolo tra i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Alla luce del disposto normativo possono essere distinte, in via di prima approssimazione, due tipologie di trust: una prima costituita da tutti i trust che sono soggetti passivi d' imposta, cioè dei trust privi di beneficiari individuati e solitamente privi di scopo (c.d. trust opachi) , parificati alle

¹⁷¹ MONTANARI, *Aspetti civilistici e fiscali dei trusts disposti inter vivos: un contrasto giurisprudenziale*, in Dir. e Prat. Trib., 2002, II, p. 276 e ss;

¹⁷² GALLO, *Trust, interposizione ed elusione fiscale*, in Rass. Trib. n. 5/1996, p. 1052; LUPOLI, *Osservazioni sui primi interpelli riguardanti il trust*, in Il Fisco, 2003, p. 4342;

¹⁷³ con la legge Finanziaria per il 2007 (L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi dal 74 al 76)

fondazioni o agli enti senza personalità giuridica; una seconda che contiene i trust (c.d. trasparenti) con beneficiari individuati, che possono essere intesi quali collegamenti negoziali tra il negozio istitutivo e di affidamento del patrimonio in trust ed i negozi gestori cui è tenuto il trustee.

In tale ultimo caso, infatti, soggetti incisi dal tributo saranno i beneficiari, purché, per l'appunto, individuati: i redditi conseguiti dal trust saranno a loro imputati "in ogni caso", in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi; ovvero, in mancanza, in parti uguali, ed assoggettati ad imposizione come redditi di capitale¹⁷⁴.

Alla luce del citato intervento normativo, quindi, il legislatore pare oggi riconoscere una soggettività tributaria specifica in capo al trust ai fini delle imposte dirette, in qualità di autonomo centro di imputazione di rapporti economici, in conformità a quanto già espresso dall' Agenzia delle Entrate, che aveva affermato la soggettività del trust in quanto "*autonomo centro unitario di produzione di reddito, dotato di autonoma capacità contributiva*"¹⁷⁵.

La soggettività del trust, così come creata dal legislatore della Finanziaria 2007, però viene meno nel caso in cui i beneficiari risultino individuati, poiché saranno essi stessi soggetti a tassazione per trasparenza, in virtù dell'apparente volontà di individuare delle distinzioni rispetto agli altri enti soggetti all'Ires¹⁷⁶.

Occorre rilevare che la tecnica legislativa utilizzata nell'inserimento dei trust tra i soggetti passivi dell'IRES lasci intendere l'intenzione di una loro netta differenziazione dagli altri soggetti passivi menzionati nell'art. 73 TUIR.

¹⁷⁴ PUOTI, *La tassazione dei redditi del trust*, in *I trust in Italia oggi*, a cura di I. Beneventi, Milano, 1996, p. 325; MICCINESI, *Reddito*, p. 309; CAVALLAIO - TOMASSINI, *Trust e imposizione diretta alla luce della Finanziaria 2007*, in *Fisco*, 2007, p. 2898. FRANSONI, *La disciplina del trust nelle imposte dirette*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, p. 227; FERRARETTI - PIAZZA, *Novità in materia di trust: prime possibili interpretazioni pratiche. Imposte dirette e imposta di donazione*, in *Il Fisco*, 2007, p. 2438; LUPOLI, *Imposte dirette e trust dopo la Legge Finanziaria*, in *Trusts e Attività Fiduciarie*, 2007, p. 5 e ss.

¹⁷⁵ Risoluzione 26 novembre 2003, prot. n. 2003/192508.

¹⁷⁶ COVINO, *La soggettività tributaria del trust in ambito IRES: punti fermi e interrogativi nell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, p. 1208; SQUEO, *L'imposizione diretta dei trust in Italia: un orizzonte da definire*, in *Trusts & Attività Fiduciarie*, 2007, n. 3, p. 369.

La menzione del trust, quale soggetto passivo, non avviene mediante equiparazione, bensì previa utilizzazione della congiunzione “nonché”, lasciando intendere che, nonostante sussista una diversità tra il trust e gli altri soggetti passivi dell’IRES, questi vengono accomunati con la sola intenzione di riconoscere al trust la soggettività passiva, già sussistente in capo agli altri enti ¹⁷⁷.

In conclusione come precedentemente rilevato, non sempre i redditi conseguiti dai beni in trust vengono tassati in capo al trust stesso con conseguente attribuzione al trust di piena soggettività passiva tributaria.

La soggettività del trust è dunque una soggettività condizionata dalla mancata individuazione dei beneficiari: se sono individuati, infatti, la tassazione è operata direttamente nei loro confronti e, ai sensi del comma 2 dell’art. 73 TUIR, i redditi conseguiti dal trust stesso sono imputati ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell’atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi, ovvero, in mancanza, in parti uguali, quali redditi di capitale¹⁷⁸.

Lo scopo antielusivo della normativa si evince dalla circostanza che condizione necessaria affinché un trust possa essere qualificato soggetto passivo ai fini delle imposte sui redditi è che il potere del trustee nell’amministrare i beni in possesso del trust e ad esso affidati dal settlor sia effettivo. Al contrario, qualora il potere e il controllo sui beni siano riservati al settlor, il trust dovrà essere considerato come non operante dal punto di vista dell’imposizione diretta¹⁷⁹.

Alla sussistenza di questi elementi è subordinato il riconoscimento giuridico dei trust costituiti sulla base della legislazione interna di uno stato estero, nonché di quelli “atipici” costituiti in Italia, ma anche dei trust che sono istituiti e gestiti per realizzare una mera interposizione nel possesso dei beni dei redditi.

¹⁷⁷ LUPOI, *Imposte*, p. 8.

¹⁷⁸ FRANSONI, *Disciplina*, p. 240.; GUFFANTI *L'imputazione del reddito e l'identificazione dei beneficiari individuati del trust*, in *Corr. Trib.*, n. 29/2007 p. 2383;
DE RENZIS SONNINO, *Il trust ed i redditi dei beneficiari*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2007, p. 361.

¹⁷⁹ Ris. N.8/E 2003;

A riguardo l'A.E.¹⁸⁰ ha precisato che di essenziale importanza è l'effettivo potere del trustee di amministrare e disporre dei beni a lui effettivamente affidati dal disponente.

Ne consegue che quest'ultimo non può riservare a se stesso il potere né il controllo sui beni del trust in modo da precludere al trustee il pieno esercizio dei poteri dispositivi a lui spettanti in base al regolamento del trust o alla legge.

Se, pertanto, il potere di gestire e disporre dei beni permane in tutto o in parte in capo al disponente e ciò emerge non soltanto dall'atto istitutivo del trust ma anche da elementi di mero fatto e non si verifica, quindi, in reale spossamento di quest'ultimo, il trust deve considerarsi inesistente dal punto di vista dell'imposizione dei redditi da esso prodotti.

In altri termini, in tali casi, il trust viene a configurarsi come struttura meramente interposta rispetto al disponente, al quale devono continuare ad essere attribuiti redditi solo formalmente prodotti dal trust.

Ciò comporta che tali redditi saranno assoggettati a tassazione in capo al disponente secondo i principi generali previsti per ciascuna delle categorie reddituali di appartenenza.

1.11 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Come evidenziato, la dottrina tradizionale ha affrontato il tema della soggettività tributaria in contrapposizione con quella civilistica, verificando se l'imputazione di obblighi di natura tributaria potesse andare disgiunta da una previa verifica di capacità ad essere titolari di quei rapporti alla luce del diritto civile, ovvero se alla presenza di capacità di diritto civile potesse contrapporsi una incapacità di diritto tributario¹⁸¹.

Mentre inizialmente sembrava prevalere la tesi per cui la soggettività tributaria andava disgiunta da quella di diritto civile¹⁸², in seguito si è consolidata l'opinione di necessaria coesistenza di soggettività tributaria e

¹⁸⁰ A.E. Circ.61/E 2010

¹⁸¹ LAVAGNA, Teoria.; GIARDINA, Capacità; ANTONINI, Soggettività tributaria;

¹⁸² BERLIRI, Principi; GIANNINI, Concetti; VANONI, Soggetti; GIANNINI, Istituzioni

soggettività civilistica sulla base della considerazione che la corretta strutturazione dell'obbligazione tributaria implica la riferibilità di rapporti atti e fatti a determinati soggetti¹⁸³.

Ciò non vuole significare che non esistano altre figure che, seppur oggetto di vasta attenzione da parte del legislatore e, coinvolti in prima persona nell'attuazione dell'obbligazione d'imposta, non possono comunque assurgere a veri e propri soggetti passivi in senso tecnico, poiché la loro figura è avulsa dalla realizzazione del presupposto d'imposta e dalla manifestazione di capacità contributiva che obbliga ciascuno a concorrere alle spese pubbliche in attuazione del più generale vincolo solidaristico che lega ogni individuo alla compagine sociale dello Stato: è il caso del sostituto e del responsabile d'imposta¹⁸⁴.

Nessuno ha mai negato la piena e totale soggettività passiva d'imposta alla persona fisica né tantomeno alle persone giuridiche, esplicitamente "munite" di soggettività e capacità giuridica in seno al Codice Civile, ma la discussione torna attuale con il sorgere di istituti che mal si conciliano con i tradizionali canoni ermeneutici.

Già il testo unico del 1958 aveva superato le dette disquisizioni dottrinali menzionando, seppur con il solo riferimento alle imposte dirette, oltre alle persone fisiche e giuridiche pubbliche e private, anche le "*altre organizzazioni di beni e di persone prive di personalità giuridica e non appartenenti a persone giuridiche nei confronti dei quali il presupposto d'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo*".

Tale disposizione, poi ripresa nel d.p.r. 598/1973 e nel TUIR del 1986, include anche i consorzi e le associazioni non riconosciute.

La soggettività tributaria, dunque, ha superato la stretta e tradizionale nozione di personalità giuridica.

Centrale nella questione è, infatti, l'interpretazione della disposizione del comma 2 dell'art. 73 del TUIR, vista l'ampiezza delle situazioni

¹⁸³ POTITO, Soggetto; GALLO, Soggettività; RUSSO, Manuale; FALSITTA, Manuale;

¹⁸⁴ RUSSO, Manuale GIOVANNINI, Soggettività; POTITO, Soggetto; CIPOLLA, Ritenuta; PARLATO, Responsabile; COPPA, Responsabile; ALLORIO, Diritto;

astrattamente involgenti le caratteristiche ivi enunciate, al fine di attrarre a tassazione, o meglio, di non farsi sfuggire nessuna entità produttiva di reddito non altrimenti tassato.

Ed è proprio su tale disposizione che si è concentrata l'attenzione della dottrina con il precipuo scopo di identificare le caratteristiche necessarie al riconoscimento dell'astratta idoneità all'imputazione della fattispecie impositiva. E' stato evidenziato, infatti, come la non appartenenza ad altri soggetti passivi e la realizzazione del presupposto in modo unitario ed autonomo avrebbe come conseguenza la necessità che la struttura organizzativa debba essere non soltanto un centro d'imputazione autonomo, ma debba anche avere la capacità di esprimere un certo grado di indipendenza ed autodeterminazione¹⁸⁵.

Da ciò deriva, quindi, l'esclusione della soggettività laddove la struttura organizzativa non abbia una potestà di autodeterminazione, a causa di una carenza di capacità decisionale ed autonomia gestionale, ovvero dalla mancanza di organi di amministrazione e controllo. In altri termini, la definizione data a tali entità di "organizzazioni", indica un insieme di beni e/o persone ordinato al perseguimento di uno scopo per il tramite dello svolgimento di un'attività¹⁸⁶.

Per tale via è stata esclusa, ad esempio, la soggettività passiva del nucleo familiare, per l'assenza di un'organizzazione autonoma; analogamente, con riguardo al requisito della non appartenenza ad altri soggetti passivi, è stata esclusa la soggettività dell'eredità giacente in virtù del fatto che le situazioni giuridiche soggettive restano tutte in capo al soggetto non residente in quanto tale¹⁸⁷.

Un riflesso della soggettività tributaria si riscontra nella regolamentazione dell'anagrafe tributaria che deve raccogliere ed ordinare i dati e le notizie rilevanti ai fini tributari e a cui sono iscritti tutti i soggetti passivi d'imposta:

¹⁸⁵ CROXATTO, Reddito; GALLO, Soggettività;

¹⁸⁶ CASTALDI, Soggettività;

¹⁸⁷ MAGNANI, Soggetti;

CROXATTO, Reddito; NUZZO, Organizzazione; GALLO, Contributo; SCHIAVOLIN, Soggetti; FICARI, Indici; GIOVANNINI, Soggettività; LOVISOLO, Stabile;

persone fisiche e giuridiche, le società con e senza personalità giuridica , le associazioni e le altre organizzazioni di beni o di persone prive di personalità giuridica.

La soggettività tributaria non è una figura statica; essa è in continua evoluzione in parallelo con l'evolversi dell'ordinamento giuridico.

L'attenzione sull'argomento sarà sempre viva in quanto le riflessioni sulla stessa risulteranno imprescindibili ogni qual volta nell'ordinamento verranno introdotte figure soggettive nuove di cui stabilire la soggettività in campo tributario o imposte e tributi nuovi dei quali dovranno individuarsi i soggetti sottoposti al carico impositivo.

CAPITOLO SECONDO

L'IRPEF: IL PRESUPPOSTO DI FATTO ED I SOGGETTI PASSIVI

2.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE: CENNI STORICI

L'imposta sul reddito delle persone fisiche è considerata il perno del sistema d'imposizione diretta ed il principale strumento per l'attuazione del principio costituzionale di capacità contributiva e di quello di progressività. Con l'introduzione di questo tributo si è realizzata l'esigenza da tempo avvertita di un'imposta generale sul reddito che sino alla sua introduzione, in Italia, aveva trovato un'incompleta attuazione.

La soppressa imposta complementare progressiva, infatti, pur colpendo il reddito complessivo del soggetto costituiva in realtà un sistema contributivo di secondo grado che, doppiando il sistema delle imposte reali, aveva la funzione di tributo di chiusura e consentiva di realizzare solo in parte i predetti principi costituzionali¹⁸⁸.

Tale sistema, in base al quale il prelievo tributario era prerogativa esclusiva dell'amministrazione finanziaria, rimase in vigore per molti decenni, ma comportò una serie di inefficienze.

Ancora alla fine degli anni '40, il sistema tributario italiano era un sistema antiquato che non rispondeva alle condizioni di vita economica e politica del Paese. In tutti gli strati sociali c'era grande insoddisfazione per il sistema impositivo in vigore sia per l'aumento della pressione fiscale¹⁸⁹ sia per un'accentuata ed evidente inefficienza amministrativa, ma soprattutto per il fatto che il carico tributario non era equamente ripartito tra le varie categorie

¹⁸⁸ MICHELI, *Manuale*, p. 315;

¹⁸⁹ FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano* in Riv di dir fin, vol I pp 301-333; LIGUORI, *1951 la riforma tributaria* Cedam;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di contribuenti al punto che i ceti medi erano più tassati della ricca borghesia.

Tali disuguaglianze erano dovute anche al fatto che la facoltà di applicare le imposte era attribuita non solo allo Stato ma per di più ai Comuni e alle Province. Poteva avvenire che due contribuenti aventi la stessa capacità economica, ma residenti in due città diverse, fossero tassati in modo diseguale per la diversa aliquota delle sovrimposte locali.

Negli anni '50, quando il Paese incominciava a riprendersi dal disastro della guerra, prende il via la riforma tributaria varata da Ezio Vanoni che si propose l'obiettivo non solo di raggiungere una maggiore giustizia fiscale, secondo i dettami dell'Art.53 Cost., ma anche di proporre una riforma morale, diretta a convincere gli Italiani che il loro obbligo tributario era prima di tutto un dovere sociale. Altro e non ultimo obiettivo fu quello di individuare il maggior numero possibile di contribuenti che potessero aiutare a risanare le finanze pubbliche¹⁹⁰.

Si attuò il riordino dell'imposizione diretta e indiretta con l'introduzione di più efficaci strumenti di accertamento e di nuove imposte tra cui quella sulle società.

Di primaria importanza nell'ambito della riforma fu l'introduzione dell'obbligo di dichiarazione annuale dei redditi stabilito dal T.U. 5 luglio 1951 n.273¹⁹¹ che rendeva la dichiarazione dei redditi obbligatoria per tutte le persone fisiche e giuridiche. Tale obbligo trova giustificazione nella necessità di collegare l'imposizione al reddito effettivamente prodotto dai contribuenti, raggiungendo l'obiettivo delle c.d. leggi di perequazione tributaria¹⁹².

¹⁹⁰ CASTELLI, *Lo spirito della riforma Vanoni* in Riv Dir Fin pp 46-49; MORONGIU, *Approvata la legge delega per la riforma del sistema fiscale* in Corr Trib 19/2003 p. 1568;

¹⁹¹ chiunque possiede redditi o patrimoni soggetti ad imposta è tenuto a dichiararli annualmente all'amministrazione finanziaria, anche se non siano intervenute modificazioni

¹⁹² Lo scopo delle leggi di perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario (legge 11 gennaio 1951 n. 25) avevano lo scopo di offrire ai cittadini un'Amministrazione giusta affinché ciascuno sentisse legittima e moralmente doverosa la propria partecipazione all'adempimento tributario. Senza dubbio l'elemento maggiormente innovativo di questo progetto di riforma era proprio la dichiarazione, perfettamente in linea con quell'idea di giustizia sociale che ispirava tutta la politica fiscale del Vanoni.

L'obbligo di denuncia risponde al dettato dell'art 53 Cost. il quale trova limiti nella legge di perequazione in quanto alla dichiarazione non erano tenute alcune categorie di contribuenti il cui riconoscimento avveniva solo considerando la loro situazione di fronte all'imposta complementare.

Di ogni reddito dovevano essere indicati la fonte e gli elementi rilevanti per l'accertamento analitico cioè l'importo lordo, le spese detraibili, gli oneri deducibili e l'importo netto.

I risultati della riforma, che pur getta le basi dell'attuale sistema tributario, non furono soddisfacenti perché non venne predisposto un adeguato potenziamento degli uffici, incapaci ed impreparati a controllare l'enorme massa di dichiarazioni dei contribuenti. Inoltre la riforma si basava su un presupposto, utopico, che la dichiarazione dei redditi fosse sempre e del tutto veritiera.

Lo slancio riformatore di Vanoni non fu comunque compreso da tutti. La responsabilità fu soprattutto di coloro che avevano il compito di divulgare, chiarire, spiegare la riforma: essi non colsero il primo e fondamentale significato della legge e cioè il nuovo rapporto tra contribuente e Fisco, che anticipa di quasi cinquant'anni gli scopi del c.d. "Statuto del contribuente", l'obiettivo della giustizia fiscale e il senso morale della riforma.

È il 1963 quando si insedia una Commissione guidata dal Prof. Cosciani e composta dai più autorevoli studiosi dell'epoca, con lo scopo di ridefinire il sistema tributario italiano improntandolo ad un modello basato su un'imposta personale progressiva sul reddito ed un'imposta generale sui consumi.

La relazione viene presentata solo nel 1967 dal vicepresidente Visentini e la legge di riforma è pronta nel 1971¹⁹³. Le nuove imposte previste vedono la luce nel 1973 per IVA ed INVIM e nel 1974 per L'IRPEF¹⁹⁴.

All'art. 2 della Legge n. 825 del 1971 furono precisate le caratteristiche

¹⁹³ Legge n. 825 del 9 ottobre 1971

¹⁹⁴ L'IRPEF assoggetta a tassazione tutte le categorie reddituali prodotte dai soggetti passivi e sostituisce le diverse imposte reali e personali che, fino alla riforma fiscale degli anni 1970-1973, colpivano le varie tipologie reddituali: Imposta sulla ricchezza mobile, Imposta sui terreni, Imposta sul reddito agrario, Imposta sui fabbricati.

dell'IRPEF, caratterizzata dal carattere personale e progressivo della stessa, dalla sua applicazione al reddito complessivo netto delle persone fisiche comunque conseguito, dalla possibilità di dedurre dal reddito complessivo gli oneri e le spese rilevanti che incidono sulla situazione personale del soggetto oltre che dalla commisurazione dell'imposta per scaglioni di reddito con aliquote crescenti.

Il principio che, nella concezione del Prof. Cosciani, doveva sottendere all'IRPEF quale imposta personale e progressiva, consisteva nella determinazione del reddito netto complessivo del soggetto passivo, da qualunque fonte esso provenisse¹⁹⁵.

Con l'introduzione dell'IRPEF, dunque, anche in Italia si andò verso un sistema di tassazione personale che includesse tutte le tipologie di reddito possedute dal soggetto passivo (c.d. comprehensive income tax¹⁹⁶).

Un'imposta personale progressiva unica avrebbe dovuto, dunque, tendere ad eliminare la sovrapposizione di diversi prelievi impositivi sulle stesse fattispecie imponibili, a garantire una parità di trattamento tra contribuenti aventi il medesimo reddito ancorché derivante da fonti differenti, ad attuare la progressività del prelievo impositivo, oltre che realizzare la personalizzazione del carico impositivo riconoscendo al contribuente fatti relativi alla propria situazione personale e familiare.

Il nuovo sistema fiscale parte con l'obbligo del cumulo dei redditi dei coniugi, e quindi della dichiarazione congiunta per redditi cumulativamente superiori ad un determinato importo¹⁹⁷.

Ma all'indomani della riforma del diritto di famiglia che ha equiparato i diritti dei coniugi, la storica sentenza 14 luglio 1976 della Corte Costituzionale, individuando una disparità di trattamento nell'imposizione in capo al marito dei redditi cumulati, sancisce definitivamente il carattere individuale del prelievo.

¹⁹⁵ TOSI, *Imposta sul reddito delle persone fisiche* Torino Utet I sez. ottava p. 29;

¹⁹⁶ Introdotta in Inghilterra dal 1799 ha rappresentato indubbiamente il modello a cui sono stati improntati i sistemi fiscali di numerosi Paesi tra cui gli Stati Uniti d'America e la Germania

¹⁹⁷ Quattro milioni di lire, limite che nello stesso 1974 fu elevato a cinque milioni.

Già a partire dall'anno d'imposta 1976 l'obbligo del cumulo viene abolito.

I nuovi tributi danno gettito ma il ritmo di crescita delle entrate non è sufficiente perché lo Stato deve affrontare una serie di maggiori spese come la costituzione dello stato sociale e una riforma previdenziale che determina un andamento molto più sostenuto delle spese.

La struttura dell'IRPEF tra il 1976 e il 1982 rimane pressochè invariata con le stesse aliquote e leggeri aggiustamenti di scaglioni.

Nel 1983 l'IRPEF viene invece profondamente riformata riducendo l'incidenza impositiva sui redditi medio bassi ed introducendo nuove detrazioni.

La progressività viene quindi attenuata dalla revisione degli scaglioni e delle aliquote, e reintrodotta con le detrazioni. Il risultato finale in termini di incidenza media non è molto dissimile dalla situazione del 1982¹⁹⁸, ma l'andamento dell'aliquota media non ha più carattere continuo, subendo degli scalini in aumento in corrispondenza di ogni scalino delle detrazioni e portandosi ora sopra e ora sotto la corrispondente aliquota media precedente l'intervento di riforma, senza apparenti criteri razionali¹⁹⁹.

Una serie di modifiche legislative volte per lo più al contrasto dell'evasione fiscale, soprattutto tra le categorie di soggetti tenuti alla contabilità semplificata, caratterizzano gli anni precedenti l'introduzione del TUIR.

In particolare si ricorda la "Visentini-ter, che introdusse per i contribuenti in contabilità semplificata un meccanismo di determinazione del valore aggiunto, da parte dall'amministrazione finanziaria, a seconda dei settori produttivi.

¹⁹⁸ A contenere la progressività giocano anche le deduzioni per spese mediche e sanitarie, introdotte da Reviglio nel 1980, oltre a quelle esistenti fin dall'inizio per interessi passivi su mutui ipotecari e premi di assicurazione sulla vita. Le deduzioni determinano infatti uno sgravio d'imposta che dipende dall'aliquota marginale. Da rilevare che anche per questo inizialmente i premi di assicurazione sulla vita erano stati usati a scopi elusivi, per cui era stato necessario introdurre delle misure (come la durata minima del contratto) volte ad evitare il fenomeno.

¹⁹⁹ FALSITTA, *Manuale di diritto tributario Parte Speciale* – Padova Cedam 2009 p. 61;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Il reddito imponibile veniva quindi determinato congiuntamente dal contribuente e dall'amministrazione. Ma la possibilità di sottrarsi all'applicazione della norma viene subordinata semplicemente alla tenuta in via opzionale della contabilità ordinaria. Il risultato più evidente di questo provvedimento è quello di incentivare i contribuenti ad indirizzarsi con maggiore preferenza verso l'adozione di questo tipo di contabilità che fornisce al Fisco una maggiore qualità di informazioni.

Gli effetti della "Visentini ter" sono positivi. E' una della riforme fiscali che sembra avere più stimolato la crescita del reddito dichiarato.

Si è discusso ampiamente circa l'effettivo raggiungimento delle finalità dell'IRPEF per come erano stabilite nella Legge Delega del 1971, in relazione alla struttura che tale imposta ha assunto dal 1974 ad oggi²⁰⁰.

In particolare, tra i motivi che spingono i commentatori a ritenere che la struttura dell'IRPEF sia andata sempre più allontanandosi dalla propria finalità iniziale, vi sono l'uso di regimi impositivi sostitutivi o per il tramite di ritenute a titolo di imposta che generano una disparità di trattamento tra contribuenti diversi che producono lo stesso ammontare di reddito ma da fonti differenti. Tale normativa costituisce, infatti, una discriminazione qualitativa dei redditi che non attua il principio di progressività dell'IRPEF e di onnicomprensività del reddito complessivo imponibile del soggetto passivo.

2.2 PERSONALITA' E PROGRESSIVITA' DELL'IMPOSTA. PRESUPPOSTO DEL TRIBUTATO (rinvio al par.1.7)

Mentre nella normativa abrogata, a cui si è precedentemente fatto cenno, l'esigenza di personalità e progressività dell'intero sistema tributario, prevista dalla carta costituzionale appariva realizzata attraverso una molteplicità di strumenti quali l'estensione alla imposta di ricchezza mobile di alcuni istituti tipici dell'imposizione personale, l'introduzione di due imposte una per le persone fisiche (l'imposta complementare progressiva)

²⁰⁰ BERNARDI, *L'irpef: ragioni di una riforma e analisi di una proposta*, in Riv dir Fin e sc fin 1995, I, p.436; TOSI, *Imposta*, p. 33;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

e l'altra per le persone giuridiche (l'imposta sulle società) ,oltre che con l' introduzione di un tributo personale e progressivo nel settore della finanza locale (l'imposta di famiglia), nel nuovo sistema l'imposta sul reddito delle persone fisiche gioca un ruolo predominante per la realizzazione del dettato costituzionale, trattandosi di un tributo caratterizzato dalla personalità e della progressività.

Il carattere della personalità dell'imposta è stato realizzato mediante l'inclusione di tutti i redditi del soggetto passivo in una base imponibile unica che ha comportato la soggettivazione di tutti gli elementi obiettivi che entrano a comporre la base imponibile del tributo in quanto immediatamente riferibili al soggetto d'imposta.

Non costituisce deroga al carattere di personalità, che implica l'individuazione della soggettività passiva nelle sole persone fisiche, il principio dell'accertamento unitario dei redditi conseguiti dalle società di persone, con successiva imputazione ai soci in proporzione della quota di partecipazione agli utili di cui all'art. 5 comma I TUIR di cui si tratterà ampiamente nel seguito.

Tale considerazione si giustifica in quanto la previsione di un accertamento unitario dei redditi prodotti in forma associata non consente infatti di argomentare che le società personali e le entità ad esse equiparate possano includersi nel novero dei soggetti passivi del tributo stante la mera funzione procedimentale della considerazione unitaria dei redditi societari.

Neppure può considerarsi deroga al carattere di personalità il principio del concorso, alla formazione del reddito complessivo, dei redditi dei figli minori conviventi, imputati ad entrambi i coniugi.

Tale principio²⁰¹ appare del tutto in linea con la definizione del presupposto d'imposta, tenuto conto che a norma dell'art 324 c.c. i genitori esercenti la potestà hanno in comune l'usufrutto dei beni del figlio e quindi il possesso del relativo reddito, e comunque si giustifica per le ipotesi di beni non

²⁰¹ già previsto dall'art 131 dell'abrogato TUID e dalla originaria formulazione del decreto IRPEF con riferimento ad una vasta gamma di ipotesi quali i redditi della moglie, dei figli minori non emancipati conviventi, redditi altrui dei quali si abbia la libera disponibilità, l'amministrazione senza obbligo della resa dei conti.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soggetti ad usufrutto legale con la creazione di una presunzione di possesso del reddito del figlio da parte dei genitori²⁰².

Il secondo aspetto peculiare del tributo è costituito dalla progressività del carico tributario: si è voluto, in tal modo, realizzare con maggior rigore il principio, riferito all'intero sistema tributario, dettato dal secondo comma dell'art 53 Cost., dal momento che i singoli redditi, in precedenza colpiti dalle imposte reali e proporzionali, entrano a far parte del reddito complessivo su cui si rende applicabile un'aliquota progressiva.

Il riferimento normativo richiamato, limitandosi a stabilire che " il sistema tributario è informato a criteri di progressività" non indica quale debba essere il tipo, il grado e la misura della progressività da adottare ed affida al legislatore ordinario il compito di determinare in concreto la struttura e l'andamento della progressività del sistema.

Il legislatore al criterio della progressione continua, nel senso che con l'aumentare del reddito cresce l'aliquota applicabile sull'intero ammontare dello stesso, ha preferito il sistema della progressività per scaglioni.

Tale metodo consente di scomporre il reddito in tante parti quanti sono gli scaglioni compresi nel suo ammontare; su ciascuna parte viene applicata l'aliquota in via crescente, fissata per il corrispondente scaglione²⁰³.

Il criterio adottato è apparso maggiormente rispettoso dei dettami costituzionali, in quanto consente al contribuente la percezione immediata del tasso percentuale di incidenza del tributo sull'intero ammontare del reddito²⁰⁴.

Autorevole dottrina²⁰⁵ ha osservato che il vantaggio del sistema adottato consiste sia nel porre il contribuente in condizione di apprezzare immediatamente la variazione d'imposta conseguente alla variazione del

²⁰² GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche sez comm.* Vol 5 p. 476;

²⁰³ FALSITTA, *Manuale*, p. 103

²⁰⁴ Per tale significato della progressività si veda su tutti MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 181. Nell'occuparsi dell'art. 53, co. 2 Cost. R. LUPI, *Diritto...*,p.69 afferma che "la progressività delle aliquote è ispirata al principio secondo cui, all'aumentare del reddito, il contribuente può privarsi con eguale sacrificio di una quota proporzionalmente maggiore del reddito".

²⁰⁵ MICHELI, *Manuale*, p. 317;

reddito sia nell'evitare un possibile fattore di disincentivazione dell'aumento del reddito dal momento che un tale aumento, pur rendendo applicabile la maggiore aliquota relativa allo scaglione superiore lascia inalterata l'incidenza dell'imposta sul reddito già posseduto.

Ciò non avverrebbe se il calcolo dell'imposta avvenisse mediante l'applicazione del sistema della progressione continua, ove la maggiore aliquota si applica sull'intero ammontare del reddito.

Come precedentemente anticipato (par 1.7) il presupposto IRPEF è il "possesso di reddito in denaro o in natura nelle categorie indicate all'art 6" il quale non può essere inteso nella accezione civilistica del termine ai sensi del 1140 c.c., ma è una sorta di entità convenzionale risultato di procedimenti più o meno complessi di determinazione del parametro cui commisurare il tributo²⁰⁶.

Per comprendere la portata dell'enunciato legislativo nell'attuale formulazione, occorre ricordare che il riferimento al possesso dei redditi risultava rivolto inizialmente ad attrarre nella base imponibile anche i redditi altrui dei quali il soggetto passivo avesse peraltro la libera disponibilità.

L'originaria disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche stabiliva infatti l'imputazione al contribuente oltre che dei redditi propri, di quelli appartenenti alla moglie non legalmente ed effettivamente separata ed ai figli minori non emancipati e conviventi nonché dei redditi altrui dei quali il soggetto passivo avesse la libera disponibilità o l'amministrazione senza l'obbligo della resa dei conti.

Nonostante tali norme, veniva costantemente esclusa la rilevanza di situazioni di fatto caratterizzate dal godimento di redditi non propri, ancorando, viceversa, il collegamento dei redditi con il soggetto passivo alla titolarità della relativa fonte ossia alla titolarità di tutte quelle situazioni giuridiche per il cui tramite ha luogo l'imputazione al soggetto delle attività o dei diritti sui cespiti cui il reddito inerisce.

Questa soluzione si riscontra nelle norme del TUIR che, infatti, non contemplano più le ipotesi di redditi altrui posseduti dal contribuente;

²⁰⁶ GRIPPA SALVETTI, *Reddito*, p. 176;

mentre, quanto al cumulo dei redditi familiari in capo al marito è intervenuta la Corte costituzionale (come anticipato par 2).

Il possesso dei redditi mantenuto nella definizione legale del presupposto d'imposta si identifica nella titolarità giuridica del reddito medesimo.

Dunque ai fini della riferibilità del reddito a soggetti diversi dal titolare, rilevano gli atti con i quali quest'ultimo ne attribuisca ad altri, anche preventivamente la giuridica disponibilità. Tali atti, costituendo destinazione a terzi della ricchezza da tassare, non escludono ma anzi esprimono il potere originario di disporre del reddito da parte del suo titolare ed è ciò che giustifica la tassazione nei suoi confronti²⁰⁷.

In ogni caso per stabilire se un determinato arricchimento possa assumere rilevanza sul piano dell'imposizione non è sufficiente registrare un incremento patrimoniale, ma occorre verificare se tale incremento sia riconducibile alle fattispecie astrattamente configurate dalle disposizioni del TUIR.

Le norme in materia di imposizione personale contenute in tale testo infatti si discostano notevolmente da quelle emanate con la riforma tributaria del 1973 che, con riferimento al presupposto, si limitava a stabilire che esso era rappresentato dal “ possesso di redditi in denaro o in natura continuativi o occasionali provenienti da qualsiasi fonte”

Il confronto tra la disposizione tuttora vigente e quella appena ricordata, fa emergere l'importanza non certo marginale del ruolo assegnato alle categorie di reddito di cui all'art 6 TUIR²⁰⁸.

Il legislatore della riforma non si è limitato a fornire una nozione di reddito delle persone fisiche che possa dirsi strutturata in termini unitari ed omogenei, come si evince chiaramente dal tenore dell'art 1 imperniato sul richiamo ai singoli redditi del soggetto passivo. Per “reddito complessivo” deve intendersi un' entità complessa risultante dalla somma dei singoli redditi indicati nell'art 6 TUIR.

²⁰⁷ MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali* MILANO 1990 p. 93

²⁰⁸ BEGHIN, *Le categorie nell'identificazione del presupposto del soggetto passivo IRPEF*, in Rass. Trib. 3/2008 p. 625;

Alla luce delle considerazioni svolte è chiaro che il concetto di reddito agli effetti tributari non si può evincere dalla definizione legale di presupposto d'imposta né tantomeno dalle disposizioni concernenti la determinazione del c.d. reddito complessivo, essendo invece necessario esaminare il contenuto delle norme che individuano le componenti positive e negative di ogni categoria di reddito che concorre a formare quello complessivo allo scopo di individuare la latitudine che il legislatore della riforma ha attribuito a tale concetto²⁰⁹.

2.3 I SOGGETTI PASSIVI. I REDDITI DELLA FAMIGLIA.

Il riferimento al possesso di reddito sul quale è imperniata la definizione del presupposto d'imposta comporta l'inserimento della prospettiva soggettiva nella determinazione del presupposto stesso e quindi l'esigenza ineliminabile della puntuale individuazione dei soggetti passivi del tributo.

Tale esigenza è rafforzata dalla constatazione che, essendo il sistema della imposizione diretta fondato su due tributi commisurati al reddito complessivo netto (IRPEF e IRES), il profilo della soggettività passiva assume il ruolo di criterio determinante, nella previsione legale del presupposto, ai fini della distinzione tra i detti tributi.

Soggetti passivi dell'imposta sono dunque le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

I soggetti passivi IRPEF sono soltanto le persone fisiche individualmente considerate sia che il reddito venga prodotto e spetti al singolo sia che il reddito venga prodotto in altri organismi privi di personalità giuridica propria quali associazioni e società di persone.

La regola non offre eccezioni neppure per quanto riguarda i redditi che affluiscono in un unico ambito familiare.

Il decreto istitutivo dell'IRPEF²¹⁰ era basato sul principio del cumulo dei redditi in virtù del quale i redditi della moglie erano attribuiti al marito

²⁰⁹ MICHELI, *Manuale*, p. 322;

²¹⁰ d.p.r. 597/1973

considerato l'unico soggetto passivo nell'ambito del nucleo familiare.

Tale sistema impositivo era fondato oltre che sulla maggiore rilevanza attribuita al marito dal diritto di famiglia all'epoca vigente, sul presupposto che la convivenza consentisse ai membri della famiglia di conseguire dei risparmi di spesa ed un migliore impiego delle disponibilità economiche.

Senonchè, il deciso atteggiamento assunto dalla Corte Costituzionale²¹¹ proprio contro il cumulo dei redditi ha indotto il legislatore ad evitare con attenzione qualsiasi configurazione in termini unitari del presupposto di tassazione dei redditi familiari.

Invero la Corte ha esattamente enucleato un rigido principio di autonomia impositiva dei singoli membri della famiglia in relazione ai redditi di cui sono titolari ancorandone i fondamenti, oltre che al principio di capacità contributiva, a quello di uguaglianza: principio da rispettare non solo con riferimento alla posizione dei soggetti all'interno della famiglia ma anche con riguardo alle necessità di non discriminare, con un trattamento fiscale più oneroso, la convivenza nell'ambito familiare, tutelata dall'art 31 Cost.²¹².

La scelta di considerare e tassare separatamente i redditi appartenenti ai componenti della famiglia si riflette inoltre nelle disposizioni contenute nell'art 4 TUIR oggetto di una notevole evoluzione normativa.

Il testo originario dell'art 4 TUIR prevedeva infatti il "cumulo dei redditi", cioè l'imputazione al capo famiglia dei redditi della moglie, non legalmente ed effettivamente separata, dei figli minori conviventi e dei redditi altrui dei quali il contribuente avesse avuto la libera disponibilità.

Tale norma, è stata dichiarata incostituzionale perché in contrasto con i principi di uguaglianza e capacità contributiva.

Marito e moglie sono soggetti autonomi del tributo e qualora esistano beni

²¹¹ Corte Cost. sent. N. 179 del 15 luglio 1976. Sull'argomento si veda GALLO *Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva* in Riv dir Fin 1977 p. 92 e ss; MANZONI, *Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta infondatezza della quesizione?* In Giur cost 1975 p. 2053 e ss; AMORTH, *Considerazioni sulla imputazione di reddito altrui*, in dir e Prat trib, 1975 I p.250 e ss; CIRILLO, *Legittimità costituzionale del cumulo dei redditi – illegittimità costituzionale delle norme che lo limitano*, in Legis. e giur trib, 1976 p.1696 e ss;

²¹² MOSCHETTI, *Capacità*, p.11; PERRONE, *Il cumulo dei redditi, il principio di capacità contributiva e la progressività del sistema tributario* in Riv Dir Fin 1977 II, p.133; GALLO *Il regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva* Riv dir Fin 1972 I p.92;

familiari sottoposti ad un particolare regime questi vanno imputati per metà a ciascun coniuge; tale ultimo principio vale per i beni oggetto della comunione e per quelli oggetto del fondo patrimoniale. I proventi dell'attività separata di ciascun coniuge sono invece imputati allo stesso per l'intero ammontare.

Per l'imputazione ai genitori dei redditi prodotti dai figli minori occorre distinguere a seconda che essi abbiano solo la titolarità o anche la disponibilità del reddito. Se la disponibilità è dei genitori che abbiano l'usufrutto legale del bene i redditi relativi sono imputabili per metà a ciascuno di essi. Se l'usufrutto spetti ad un solo genitore i redditi gli sono imputati per l'intero ammontare.

Se invece il reddito del figlio non è gravato da detto usufrutto legale, perché, ad esempio, è un reddito di lavoro autonomo o dipendente, questo è invece da considerarsi autonomo soggetto passivo.

A riguardo in dottrina si registrano due orientamenti contrapposti; vi è chi²¹³ ha ritenuto che la tendenza normativa è di non imputare più i redditi di pertinenza di altri al soggetto passivo e chi²¹⁴, al contrario, ha ritenuto che tale criterio di imputazione non sia del tutto scomparso, anche se ormai limitato a rare ipotesi, come ad esempio l'immissione nel possesso dei beni dell'assente, secondo il dettato degli artt. 52 e 53 c.c..

Anche l'attuale sistema di tassazione dei redditi della famiglia non va esente da critiche in quanto comporta una penalizzazione delle famiglie monoreddito rispetto a quelle in cui il medesimo risultato reddituale complessivo è raggiunto mediante il lavoro di due persone.

Tale disparità di trattamento è solo in parte attenuata dalla previsione di particolari detrazioni d'imposta per i familiari a carico.

Infatti, nonostante la normativa preveda che i componenti della famiglia che godano di un proprio reddito siano soggetti autonomi d'imposta, tuttavia il vincolo familiare esplica ugualmente effetti per le persone a carico del contribuente per ciò che riguarda le detrazioni d'imposta per oneri e per

²¹³ MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur Cost* 1967 p. 1525;

²¹⁴ POTITO, *Soggetti*, p.1241;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

carichi famiglia.

Per quanto riguarda gli oneri detraibili dall'imposta, il soggetto passivo può detrarre, nei limiti fissati dall'art 15 TUIR le spese sostenute a favore dei familiari o dalle persone a carico.

A riguardo, con la circolare 16 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che quando l'onere è sostenuto per i familiari a carico, la detrazione spetta al contribuente al quale è stato intestato il documento che certifica la spesa. Se invece il documento fosse intestato al figlio fiscalmente a carico le spese devono essere suddivise tra i due genitori in relazione al loro effettivo sostenimento.

Relativamente alle detrazioni d'imposta l'art 12 TUIR prevede che queste spettino per i familiari a carico: in particolare costituiscono carichi di famiglia, a condizione che non superino un determinato reddito al lordo degli oneri deducibili, il coniuge non legalmente ed effettivamente separato i figli nonché le persone indicate all'art 433 del c.c. purchè conviventi con il contribuente o percipienti assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

Da quanto detto si evince, come tra l'altro osservato²¹⁵, che con le modifiche normative il principio della considerazione globale dei redditi familiari e quindi il principio della imposizione del nucleo familiare è stato realizzato non più esclusivamente attraverso un sistema di imputazione uni-soggettiva dei redditi afferenti a più persone, che comportava carenza di soggettività passiva nei titolari dei redditi imputati al capo famiglia, bensì attraverso un congegno che potremmo definire di tassazione congiunta dei redditi familiari che non incide sulla soggettività passiva dei singoli reddituari se non nella limitata ipotesi di beni dei figli minori non soggetti ad usufrutto legale dei genitori o di uno di essi.

2.3.1 RAPPORTI TRA REDDITO E TERRITORIO

L'art 2 TUIR stabilisce che soggetti passivi dell'imposta in questione sono

²¹⁵ MICHELI, *Manuale*, p. 323;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

tutte le persone fisiche residenti o non residenti nel territorio dello Stato.

Il criterio della residenza è quindi fondamentale ai fini dell'individuazione dei redditi che concorrono a formare la base imponibile. Per i soggetti residenti infatti la base imponibile è costituita da tutti i redditi posseduti quale ne sia la produzione, compresi dunque i redditi di fonte estera; il principio è quello della tassazione dell'utile mondiale (c.d. worldwide income taxation) in virtù del quale tutti i redditi ovunque prodotti vengano attratti, in base al rapporto di collegamento che viene a crearsi tra soggetto e territorio nella sfera impositiva dello Stato.

Per i soggetti non residenti, al contrario, la tassazione è improntata al principio di territorialità, che comporta la limitazione dell'applicazione dell'imposta a quei soli fatti che si ricolleghino effettivamente al suo territorio per essersi in esso verificati o per trovarsi con esso in un rapporto di relazione tale da giustificare l'assoggettamento a prelievo in Italia.

In sostanza, l'applicazione delle imposte nel territorio dello Stato è subordinata alla circostanza che nel suo territorio si siano verificati i presupposti materiali delle imposte stesse quali il compimento di attività giuridica o economica nel territorio dello Stato o la localizzazione nello stesso del bene produttivo del reddito²¹⁶.

La discriminazione tra i due divergenti principi enunciati avviene in funzione del requisito della "residenza fiscale" che ha assunto un ruolo di fondamentale rilievo con la riforma del sistema, il cui principio si ascrive alla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825.

Già nella relazione ministeriale al disegno di legge, infatti, si rinveniva un principio fondamentale cui sarebbe stato improntato il sistema post – riforma, secondo il quale il carattere personale dell'imposta avrebbe dovuto comportare l'ingresso nel reddito imponibile dei soggetti residenti anche dei redditi prodotti al di fuori del territorio dello Stato²¹⁷.

²¹⁶ FALSITTA, *Manuale*, p. 64;

²¹⁷ CROXATTO, *La tassazione del reddito derivante da attività internazionale nel quadro della riforma tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1972, p. 10 e ss.

In tale occasione, quindi, emerge un fondamentale passaggio dal rapporto tra reddito e territorio al rapporto tra soggetto e territorio, in maniera tale che le imposte di natura personale vadano a colpire non soltanto una parte degli indici di capacità contributiva riconducibili al soggetto, ma tutti e complessivamente tali indici, poiché riferibili ad un medesimo soggetto e costitutivi del presupposto dell'imposta. Nella stessa occasione, si assiste alla scomparsa della cittadinanza e del luogo di costituzione delle società quali criteri di collegamento, rimpiazzati dalla distinzione tra soggetti residenti e non residenti.

Da un punto di vista generale la residenza fiscale assume rilievo in virtù della circostanza che, se ordinariamente la potestà impositiva di uno Stato viene ad esplicarsi all'interno del proprio territorio, questo principio deve subire taluni adattamenti in tutte quelle ipotesi in cui la fattispecie tributaria presenti degli elementi di extraterritorialità, collocandosi in parte all'interno del territorio sul quale non si dubita che sussista il potere di imporre una contribuzione, ed in parte in territori appartenenti alla sovranità di altri Stati. Emerge chiaramente il ruolo fondamentale che il concetto di residenza riveste nel diritto tributario. Una volta individuati i soggetti che, sulla base delle norme della Costituzione, devono contribuire alla pubblica spesa, si pone, infatti, il problema di determinare quale ampiezza abbia questo obbligo, con particolare riferimento ad una sua estensione "territoriale" o "mondiale"²¹⁸.

Secondo il dettato dell'art 2 comma 2 il soggetto si considera residente nel territorio dello Stato allorchè si verifichi alternativamente uno dei presupposti indicati dalla norma: iscrizione nelle anagrafi comunali della popolazione residente, domicilio o residenza nel territorio dello Stato. I requisiti elencati devono ricorrere per la maggior parte del periodo

²¹⁸ In tal senso, com'è peraltro noto, per tassazione "territoriale" si intende l'esercizio, da parte di uno Stato, della sovranità impositiva sui redditi prodotti da chiunque – residenti e non residenti – all'interno del proprio territorio, mentre per tassazione "mondiale" deve intendersi l'esercizio di questa potestà anche su redditi prodotti al di fuori del territorio di sovranità statale da parte di soggetti residenti, che abbiano, quindi, con il territorio stesso un collegamento di natura personale.

MARINO, *La residenza, in Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da V. Uckmar, CEDAM, p. 345 e ss.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

d'imposta.

Il domicilio è definito dall'art 43 c.c. come il luogo in cui la persona stabilisce la sede principale dei suoi affari ed interessi, e residenza il luogo in cui la stessa ha dimora abituale. Il domicilio costituisce quindi una situazione giuridica che prescindendo dalla presenza fisica del soggetto è caratterizzata dall'elemento soggettivo, cioè dalla volontà di stabilire e conservare in quel luogo la sede principale dei propri affari ed interessi, i quali vanno assunti nella più ampia accezione; non ci si riferisce, infatti, ai soli rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche a quelli morali, familiari e sociali. La determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona.

Da ciò discende che deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia.

La residenza è determinata dall'abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo e, ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante concorrono sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento.

Dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che, affinché sussista il requisito della abitualità della dimora, non è necessaria la continuità o la definitività. Ne consegue che l'abitualità della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza del territorio dello stato, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenersi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Dalle posizioni della dottrina e la giurisprudenza di legittimità²¹⁹, ne discendono due considerazioni: anzitutto, trasferire la residenza all'estero cancellandosi dall'anagrafe della popolazione residente non costituisce, ai fini fiscali, elemento sufficiente per escludere la soggettività passiva ai fini IRPEF. Inoltre, vari elementi soggettivi, ed in primis il riferimento al centro dei propri affari ed interessi, non solo patrimoniali ed economici, fa sì che la nozione di domicilio sfugga a criteri di valutazione meramente quantitative - *la maggior parte del periodo d'imposta* - prestandosi piuttosto ad essere valutata per lo più in base a criteri di carattere qualitativo.

Pertanto, come argomenta l'amministrazione finanziaria, “ *la circostanza che il soggetto abbia mantenuto in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali deve ritenersi sufficiente a dimostrare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano tale da far ritenere soddisfatto il requisito temporale previsto dalla norma*”. E' evidente però che ove l'ufficio finanziario non ritenga sufficiente la cancellazione dall'anagrafe al fine di escludere la soggettività passiva del cittadino trasferito all'estero, l'onere di provare la residenza effettiva in Italia è posto a carico dell'A.F., la quale dovrà motivare la presunzione di residenza sulla base delle circostanze di fatto anzidette.

2.3.1.1 RIMEDI AL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE

La diversità del concetto di residenza nei diversi ordinamenti giuridici ovvero dei criteri di collegamento stabiliti ai fini dell'attrazione dei diversi redditi nel regime impositivo dei singoli paesi può dare origine a dei “ conflitti di residenza” ovvero alla soggezione dello stesso reddito ad una duplice imposizione in Italia ed in un altro Paese.

A riguardo assumono rilevanza le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che sono fonte di numerosi vincoli per il legislatore

²¹⁹ Circ Min. 2 dicembre 1997 n. 304; Cass. SS.UU. 29 novembre 2006 n. 25275; Cass. 26 febbraio 2007 n.4303; Cass. 14 aprile 2008 n. 9856; Cass. 19 maggio 2010 n. 12259;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

nazionale²²⁰. Infatti una prima rilevante incidenza delle Convenzioni stesse si ha nella definizione dei limiti all'operatività della nozione di residenza fiscale elaborata dal diritto interno e nelle modalità di risoluzione dei conflitti che dovessero insorgere in presenza di criteri di collegamento multipli riconducibili a più Stati e facenti capo ad un medesimo soggetto, con la conseguente necessità di determinazione della prevalenza dell'uno sull'altro con lo scopo di determinare l'appartenenza di quel soggetto ad uno Stato ovvero ad un altro.

Non meno importante la funzione delle Convenzioni di parametro di legittimità delle normative emanate dagli Stati, in quanto trattasi, come noto, di impegni internazionali assunti dagli Stati contraenti stessi.

In ambito convenzionale, peraltro, viene stabilito che, ai fini e per gli scopi delle Convenzioni stesse, l'espressione "residente di uno Stato contraente" serva ad identificare il soggetto destinatario dell'imposizione in virtù della legislazione dello Stato contraente stesso a causa del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro motivo di natura analoga e che un soggetto non possa essere considerato residente di uno Stato soltanto perché titolare di un reddito ricavato da fonti situate nello Stato stesso.

Chiaro appare, pertanto, come la normativa convenzionale non si sostituisca a quella di derivazione nazionale, ma rinvii ad essa, curandosi di stabilire delle regole applicabili in ipotesi di conflitti ed in via eventuale, qualora, si verifici, in via di fatto, un conflitto tra più Stati nell'attribuzione della residenza²²¹.

I principi che regolano la residenza fiscale secondo il diritto interno e convenzionale non possono non suscitare una riflessione concernente le limitazioni di natura territoriale nella definizione del presupposto, tenendo a mente la distinzione tra efficacia ed estensione della legge nello spazio: la

²²⁰ MELIS, Vincoli internazionali e norma tributaria interna, in Riv. Dir. Trib., 2004, p. 1083 e ss.

²²¹ Secondo taluni, infatti, l'attribuzione della residenza a fini convenzionali ha una valenza del tutto centrale e comporterebbe l'obbligatorietà della procedura amichevole per gli Stati coinvolti: ADAMI – LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, in Riv. Dir. Trib., 1994, p. 383.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

prima individuando l'ambito territoriale entro il quale una norma ha effetto e può essere applicata, la seconda involgendo i fatti che la legge può regolare.

Ed è in relazione a quest'ultima che è necessario capire se esista o meno un limite alla potestà impositiva dello Stato, vale a dire alla possibilità di sottoporre ad imposizione una fattispecie priva di elementi di contatto con l'ordinamento, peraltro non attuata dal legislatore statale – che individua il presupposto in fatti riconducibili dal punto di vista soggettivo o oggettivo al proprio territorio – per le ovvie difficoltà che di attuazione che ciò comporterebbe, se legittimo²²².

L'evidenza del rilievo di tali riflessioni è data dall'estrema mobilità della ricchezza e dei soggetti passivi e dai tentativi da parte del legislatore di controbattere ai tentativi di delocalizzazione del reddito, che lo inducono a dilatare il potere impositivo, come nel caso della normativa sulle CFC e dell'inversione dell'onere della prova concernente i soggetti esteroinvestiti. Ed è in queste ipotesi che è necessario chiarire se il legislatore nazionale debba osservare dei limiti.

In proposito, la dottrina prevalente ha ritenuto che i principi di diritto internazionale non possano rappresentare un limite alla potestà impositiva dei singoli Stati²²³, nella misura in cui non esistono allo stato attuale norme dell'ordinamento giuridico internazionale che stabiliscano in quali casi uno Stato possa avvalersi del potere di imposizione ed in quali casi esso debba invece astenersi dall'esercizio dello stesso. In ogni caso, dato il carattere originario dell'ordinamento statale²²⁴, potrebbe sostenersi che eventuali limiti all'attività dello Stato in materia tributaria possano derivare esclusivamente da una volontaria "autolimitazione" da parte dello Stato stesso, operata attraverso la legge.

²²² CROXATTO, *L'imposizione delle imprese con attività internazionali*, Padova, 1965; C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 103; C. SACCHETTO, voce *Territorialità* (dir. trib.), in Enc. del Dir., LVIV, Milano, 19, p. 306.

²²³ CROXATTO, voce *Diritto Internazionale Tributario*, in Dig. Disc. Priv., vol. IV, IV ed. p. 642; CROXATTO, *Imposizioni*, p. 38 e ss.; GIANNINI, *Concetti*, p. 55.

²²⁴ CUOCOLO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Giuffrè, Milano, 2000, p. 87, evidenza come "ogni ordinamento statale, in quanto sovrano, si auto-legittima, cioè trova in sé medesimo la giustificazione giuridica della sua esistenza e del suo potere".

Tuttavia la dottrina ritiene applicabili anche in materia tributaria i limiti generali di diritto internazionale posti all'esercizio dell'attività legislativa statale.

Come noto, al riguardo sono sostenute dalla dottrina di diritto internazionale principalmente due tesi²²⁵, l'una secondo la quale non sussisterebbero limiti di diritto internazionale all'esercizio dell'attività legislativa dello Stato, essendo escluso soltanto l'esercizio del suo potere sul territorio di un altro Stato, salva l'esistenza di una specifica norma permissiva contraria, l'altra²²⁶ in base alla quale l'attività legislativa statale sarebbe lecita in relazione all'ordinamento internazionale soltanto qualora prevedesse l'utilizzo di criteri di collegamento "ragionevoli o effettivi" tra il fatto con elementi di estraneità e lo Stato che intende disciplinarlo.

Ne risulta, quindi, che esiste la possibilità che due ordinamenti giuridici statuali diversi ricolleghino entrambi un'imposta ad una stessa situazione di fatto, definendola quale presupposto d'imposizione nei rispettivi ordinamenti.

Dal punto di vista della legislazione interna, l'individuazione di possibili limiti alla potestà impositiva dello Stato rispetto a fattispecie che presentano elementi di estraneità non può non prendere le mosse dall'art. 53 della Costituzione e dal principio di capacità contributiva ivi contenuto. Il detto principio, che, come noto, statuisce che "*tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*", pare avere una portata così generale da non consentire particolari limitazioni²²⁷. Parte della dottrina, enfatizzando, secondo alcuni²²⁸, i termini della questione, ha sostenuto che in virtù del fatto che la capacità contributiva consiste nel

²²⁵ CROXATTO, Diritto, p. 643.

²²⁶ SACERDOTI – G. MARINO (a cura di), Il commercio elettronico. Profili giuridici e fiscali internazionali, Egea, Milano, 2001, p. 156.

²²⁷ MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, p. 22; MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 23 e ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1973, p. 23.

²²⁸ CORDEIRO GUERRA, *I limiti territoriali alla definizione dei presupposti imponibili sul piano del diritto interno (art. 53 Costituzione)*, in L. CARPENTIERI – R. LUPI – D. STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Il Sole 24 ore, p. 105.

godimento di servizi pubblici, il precetto costituzionale limita le fattispecie caratterizzate da elementi di estraneità da attrarre a tassazione a quelle che denotano un utilizzo delle infrastrutture statali²²⁹.

Vi è da dire, in proposito, che seppure sia lecito sostenere che la legittima causa dell'imposizione sia la fruizione delle infrastrutture statali intese in senso ampio, non si può sostenere che sia impossibile elaborare un diverso criterio.

Tale diverso criterio può fondarsi sulla considerazione che, trovando l'imposizione fondamento, a livello giuridico, sulla sovranità dello Stato e non sulla sinallagmaticità dei servizi fruiti dal contribuente, l'ambito dei soggetti tenuti alla contribuzione potrà essere delimitato con riferimento alla soggezione, anche temporanea, alla sovranità dello Stato stesso. Pertanto, secondo tale impostazione, l'art. 53 della Costituzione dovrebbe leggersi nel senso dell'attribuzione dell'obbligo di contribuire alle spese pubbliche gravante su tutti coloro che sono soggetti alla sovranità dello Stato, rappresentando questo stesso principio il limite oltre il quale lo Stato non può spingersi in sede di scelta dei soggetti da sottoporre al prelievo in funzione della loro capacità contributiva.

L'obbligo di contribuzione è oggi concepito quale dovere di solidarietà posto a carico dei contribuenti e finalizzato alla ripartizione delle spese pubbliche; è per questo che la potestà impositiva può dirigersi verso soggetti appartenenti alla comunità ovvero che con questa entrino in contatto, anche se temporaneamente, quali i soggetti non residenti che producono un reddito nel territorio dello Stato. L'attività tassata svolta da tali ultimi soggetti deve comunque presentare un collegamento che denoti un legame tra il reddito prodotto e lo Stato che pretende di tassarlo, vale a dire che il soggetto o la fonte di produzione del reddito devono trovarsi in un rapporto giuridicamente qualificabile con l'ordinamento statale, rilevando tale rapporto piuttosto che la correlazione con i servizi goduti, per la corretta attuazione della pretesa tributaria.

Così, una volta stabiliti tali criteri, sarà poi necessario distinguere tra i

²²⁹ MAFFEZZONI, *Principio*, p. 11;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

soggetti in virtù dell'intensità del legame che intercorre tra di loro e lo Stato, consentendo una tassazione personale e progressiva soltanto laddove tale legame sia particolarmente intenso, consistente nella residenza. In assenza di una tale intensità, l'imposizione sarà in massima parte di tipo reale e limitata ai redditi prodotti nel territorio dello Stato.

La residenza assume, quindi, il ruolo di condizione essenziale per l'imposizione su alcuni redditi, segnatamente quelli prodotti all'estero, oltre al ruolo di discriminare per le modalità utilizzate di volta in volta per tassare determinate tipologie di reddito prodotte da soggetti non residenti.

2.3.2 I REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA: LE SOCIETÀ DI PERSONE, LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE E LE ALTRE ORGANIZZAZIONI DI PERSONE E DI BENI PRIVE DI PERSONALITÀ GIURIDICA E IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA

Con il riferimento alle sole persone fisiche operato nell'art 2, il legislatore ha escluso dal novero dei soggetti passivi del tributo quelle entità diverse dalle persone giuridiche che pure trovano autonoma considerazione nell'ordinamento, come le società di persone, le associazioni non riconosciute, e le altre organizzazioni di beni e di persone prive di personalità giuridica.

Tali soggetti sono possessori di reddito per la cui tassazione sono previste regole particolari.

Soltanto alle società di capitali (società per azioni, a responsabilità limitata e in accomandita per azioni) e gli enti equiparati, di cui si dirà nel seguito, viene attribuita una soggettività tributaria piena ed autonoma, costituendo essi soggetti passivi sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Specifiche norme sono quindi dettate allo scopo di evitare una doppia imposizione dei medesimi redditi in capo a due soggetti, la società prima, al momento della produzione, e il socio poi, al momento della percezione pro quota.

I redditi prodotti dagli organismi sopra richiamati, diversi dalle società di capitali ed enti equiparati, rientrano invece nell'ampia categoria dei redditi

prodotti in forma associata il cui regime impositivo è improntato al c.d. principio di trasparenza²³⁰.

In via generale, con tale principio si intende un particolare metodo di imposizione dei soggetti collettivi mediante il quale il presupposto d'imposta ed il relativo reddito vengono riferiti direttamente in capo agli individui che compongono un ente. La qualifica di "trasparente" viene così attribuita ad un soggetto collettivo per indicare che le fattispecie giuridiche nelle quali è identificabile il presupposto di imposta sono riferite direttamente agli individui e non all'organizzazione stessa²³¹.

In virtù del principio di trasparenza le società di persone, le associazioni professionali e le imprese familiari, pur essendo sotto il profilo civilistico dotate di una propria autonomia patrimoniale non presentano un'autonoma soggettività passiva tributaria ai fini dell'IRPEF, ma vengono riguardate unicamente come strumento di produzione di un reddito di pertinenza dei soci, ai quali tale reddito viene infatti automaticamente e direttamente attribuito pro quota, indipendentemente dalla effettiva percezione. Il particolare vincolo di natura strettamente personale, che lega i soci a tali organismi collettivi, e l'assenza in capo a questi ultimi dei più rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per le società di capitali, sono alla base della preferenza accordata dal legislatore per questo particolare regime impositivo.

Dal punto di vista giuridico, il ricorso al criterio della trasparenza produce il superamento dello schema di imputazione che caratterizza, invece, l'approccio tipico del legislatore italiano al problema della tassazione degli

²³⁰ FEDELE, *Profili fiscali delle società di persone* in AA.VV. Commentario al testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti, Roma 1990 p. 21; TESAURO, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone* in Boll trib 1979, p.440; NUSSI *Spunti per una rimeditazione della disciplina reddituale delle società di persone* in Riv Dir Trib 1994, I p.733;

²³¹ BORIA, *Principio*, p. 15; FICARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, in A.N.T.I., Associazione nazionale tributaristi italiani, *L'I.Re.S. due anni dopo: considerazioni, critiche e proposte – libro bianco*, Milano, 2005, pag. 117; FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione "per trasparenza" delle società di capitali*, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 38;

enti soggettivi²³².

Storicamente, il principio di trasparenza, quale principio di imputazione giuridica dei redditi societari direttamente ai soci, trova la sua prima formalizzazione nell'ordinamento italiano già nel R.d. 30 dicembre 1923, n. 3062, che stabiliva che *“i redditi che le persone fisiche percepiscono dalle società in qualità di soci vanno tenuti a calcolo in confronto dei percipienti per essere colpiti d'imposta al nome della persona che ne ha la disponibilità”*. Successivamente è stato confermato prima nel d.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 e poi nell'articolo 2, n. 3), secondo inciso, legge 9 ottobre 1971, n. 825 recante *“Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria”* ove, nel dettare i principi e i criteri direttivi cui avrebbe dovuto informarsi l'istituenda imposta personale sulle persone fisiche, si stabilì che *“i redditi conseguiti da società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice sono imputati ai soci proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili”*.

Conformemente ai suggerimenti provenienti dalla dottrina economica, si era scelto di applicare il meccanismo in esame esclusivamente alle società di persone proprio in quanto si trattava di società di piccole dimensioni i cui soci, sul piano civilistico, vantano un immediato diritto ad apprendere la quota di utile di loro pertinenza e possono in maniera diretta e penetrante orientare le scelte imprenditoriali della società²³³. In attuazione del citato principio di delega il legislatore del 1973 articolò la tassazione dei redditi societari nel noto sistema dell'assoggettamento ad IRPEG dei redditi delle società di capitali e dell'assoggettamento ad IRPEF, previa diretta imputazione ai soci, dei redditi delle società di persone residenti, sistema rimasto immutato anche dopo l'entrata in vigore del TUIR.

L'art. 5 TUIR., infatti, stabilisce che il principio di trasparenza trova applicazione alle società semplici, alle società in nome collettivo e alle

²³² CERIANI, *Profili evolutivi dei rapporti tra tassazione delle società e dei soci*, Relazione al convegno “Contributi alla riforma dell'IRES, in *Riv. dir. trib.*, 2007, pag. 366.

²³³ SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi – Redditi prodotti in forma associata*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, diretta da F. TESAURO, I, Torino, 1994, pag. 124.

società in accomandita semplice che abbiano la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale della loro attività nel territorio dello Stato italiano, prevedendo altresì l'equiparazione ai citati tipi societari delle società di fatto, delle società di armamento e delle associazioni tra professionisti. Il principio di trasparenza, invece, non trova applicazione alle società di persone non residenti che, limitatamente al reddito prodotto in Italia, sono assoggettate ad IRPEG stante la difficoltà di imputare ai singoli partecipanti la quota individuale del reddito ai fini dell'imposta sulle persone fisiche.

La soluzione in esame è stata legislativamente prescelta, per le società di persone nonostante che queste ultime assurgano sul piano del diritto comune a veri e propri soggetti di diritto muniti di autonomia patrimoniale. Il principio di trasparenza, prescelto legislatore tributario per la tassazione di dette società, dissolve lo schermo societario relegandolo a semplice formula di produzione di un reddito immediatamente riferito ai soci a prescindere dalla oggettiva percezione. Correlativamente ai soci stessi vengono altresì attribuite pro quota le perdite delle società, le ritenute subite e i crediti d'imposta²³⁴.

La finalità perseguita è quella di evitare l'imputazione del reddito alle società e con essa il differimento dell'imposizione in capo ai suoi soci; il meccanismo è reso possibile dalla circostanza che di regola il diritto del socio agli utili si atteggia come attuale ed incondizionato, insorgente nel momento stesso in cui l'esistenza di tali utili viene accertata dalla società al termine dell'esercizio senza che si renda necessaria, come nelle società di capitali, una delibera di distribuzione²³⁵.

Del resto la unitarietà del centro di produzione del reddito societario e l'attitudine della società di persone a rivestire soggettività anche ai rapporti tributari riemergono in punto di determinazione e di accertamento del

²³⁴ FILIPPI, *Redditi prodotti in forma associata*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, pag. 1; G. GAFFURI, *I redditi prodotti in forma associata*, in *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, coordinato da V. UCKMAR e G. MARONGIU, Padova, 1988, pag. 194.

²³⁵ FEDELE *Principi...*p.21;

reddito in questione che avviene unitariamente in capo a tali società²³⁶.

Autorevole dottrina ha osservato che la rigida attuazione del principio di personalità del tributo rischiava di creare un vuoto con riguardo a tali entità non personificate, che nel sistema tributario soppresso, erano assoggettate esclusivamente alle imposte reali. La soluzione adottata per eliminare tale lacuna normativa non si basa su un criterio unitario perché mentre per le società di persone e le entità ad essa equiparate dall'art 5 comma 3 TUIR (società di armamento, società di fatto, società tra artisti e professionisti) non hanno soggettività passiva ai fini IRPEF, sono invece comprese tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche associazioni non riconosciute e le altre organizzazioni senza personalità giuridica nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo²³⁷.

Non avendo le società personali e le altre società, indicate nell'art 5 TUIR, soggettività passiva ai fini dell'IRPEF il meccanismo d'imposizione dei redditi prodotti in forma associata è attuato attraverso la imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, indipendentemente dalla effettiva percezione, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili.

È questa, tuttavia, l'unica conseguenza derivante dalla mancanza della soggettività passiva di tali società dal momento che, per ogni altro aspetto concernente l'applicazione del tributo, la normativa fiscale si adegua alla struttura unitaria del fenomeno societario, emergente nell'ambito dell'ordinamento generale.

Quanto alle modalità di imputazione del reddito societario a ciascun socio, le quote di partecipazione agli utili si presumono uguali se non risultano diversamente determinate da atto pubblico o da scrittura privata autenticata e nella imputazione stessa si prescinde dalla circostanza della effettiva percezione degli utili da parte del socio.

Quest'ultimo criterio è apparso, al momento d'introduzione dell'istituto in

²³⁶ La soggettività di tali enti emergeva anche in sede di definizione dell'ILOR, che vedeva le società in discorso quali autonomi soggetti passivi del tributo.

²³⁷ MICHELI, *Manuale*, p. 324;

esame, notevolmente innovativo perché elimina ogni questione circa la necessità dell'effettiva distribuzione degli utili e, comunque, del concreto esercizio del diritto di partecipazione da parte del socio.

Negli ultimi anni il principio di trasparenza pur restando il fondamentale referente tributario dei redditi delle società di persone ha visto estendersi il suo ambito di operatività, in forme opzionali, anche al campo del regime IRES dei gruppi di società di capitali ed ha subito deroghe ed adattamenti in ragione dell'esigenza di attenuare i negativi condizionamenti che i differenti regimi tributari rispettivamente riservati alle società di persone e di capitali possono esercitare nelle scelte delle soluzioni organizzative per lo svolgimento dell'attività d'impresa.

E' stato osservato che generalmente i regimi tributari dovrebbero assicurare un trattamento sostanzialmente omogeneo ai redditi d'impresa, a parità di condizioni e dimensioni economico-sostanziali delle relative attività, indipendentemente dalla forma giuridico formale adottata per il loro svolgimento (società di persone, di capitali, impresa individuale)²³⁸.

Al soddisfacimento di questa esigenza sono in atto volte disposizioni che consentono da un lato alle piccole società a responsabilità limitata di optare per il regime tributario riservato alle società di persone, in luogo del regime IRES e dall'altro alle società di persone ed anche alle imprese individuali, di fruire di un regime tributario simile a quello riservato ai soggetti passivi dell'IRES.

2.3.2.1 IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA : I RIFLESSI FISCALI DELL'ANALISI CIVILISTICA NELLE INTERPRETAZIONI DELLA DOTTRINA E DELLA GIURISPRUDENZA.

Dalla particolare struttura delle società a base capitalistica (par.1.3.1.2) consegue che queste società possono essere considerate "naturali" soggetti passivi dell'imposta²³⁹. Come in precedenza accennato esse si

²³⁸ LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, GIAPPICHELLI 2012 p. 53;

²³⁹ SACCHETTO, *Imposta*, p. 102; TABELLINI, *Persone*, p. 473; MACCARONE, *Persone fisiche (Imposta sulle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, pag. 406;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

pongono come soggetti “altri” rispetto alla compagine sociale che li compone, sicché l’attività svolta può essere loro direttamente imputata. Il diritto del socio a percepire la propria quota di utili sorge solo a seguito della delibera di distribuzione assunta a maggioranza dell’assemblea e non è immediato; ciò consente di poter riferire alla società in quanto tale il presupposto di imposta.

Diversamente, la struttura delle società di persone risulta significativamente differente sicché il legislatore non ha potuto ricorrere allo stesso meccanismo impositivo, sebbene, teoricamente, tali soggetti ben potrebbero essere inclusi nel novero dei soggetti IRES.

L’IRES, infatti, (come la precedente IRPEG) prescinde, nell’elencazione dei soggetti passivi, dal requisito della personalità giuridica, ma include anche gli enti privi di personalità giuridica.

Anche le società di persone vi sarebbero potute rientrare, ma la loro esclusione risulta giustificata sulla base di un diverso atteggiarsi del presupposto di imposta.

Al fine di giustificare l’applicazione del meccanismo della trasparenza sono state così avanzate differenti motivazioni.

Privo di rilevanza è sembrato il modello di responsabilità per le obbligazioni sociali che connota queste società in quanto tale elemento ha rilevanza solo indiretta sul piano tributario: vale esclusivamente a consentire all’Erario di poter pretendere l’adempimento delle obbligazioni tributarie non solo nei confronti della società, ma anche dei soci. Questa circostanza non può però ritenersi indicativa di una diversa capacità contributiva.

Né ha riflessi decisivi sul piano fiscale la carenza di personalità giuridica.

Sul piano civilistico è stato osservato che il riconoscimento della personalità giuridica comporta, secondo la dottrina tradizionale, la possibilità di considerare una società quale soggetto di diritto distinto dalle persone dei soci e, perciò, terzo rispetto a questi, mentre dire che una società non ha personalità giuridica significa, per converso, dire che essa si risolve nella pluralità dei soci e che i diritti e le obbligazioni della società altro non sono se non diritti ed obbligazioni dei soci.

In via generale, oltre al fatto che l'IRES, come l'IRPEG, si applicano a soggetti privi di personalità giuridica, con specifico riferimento alle società di persone, è altresì vero che queste possiedono quel minimo di capacità giuridica che consentirebbe di riferire loro il presupposto d' imposta²⁴⁰.

Inoltre la condizione giuridica delle società di persone, quale risulta dalla disciplina dei singoli tipi, non appare sempre coerente con l'idea che queste società, in quanto prive di personalità giuridica, siano costituite dalla pluralità dei loro soci; né, d'altra parte, la contrapposta categoria delle società di capitali è sempre regolata in modo da rendere la società terza rispetto ai soci. Non risulta coerente con tale impostazione la presenza, ad esempio, nella società in accomandita semplice, di soci accomandatari illimitatamente responsabili, come pure, nelle società in accomandita per azioni, appare una deviazione dalle regole generali la circostanza che un socio possa essere chiamato a rispondere personalmente delle obbligazioni sociali (art. 2325, comma 2; art. 2462, comma 2)²⁴¹.

Diversamente risulta rilevante nella scelta del legislatore fiscale il minor livello di formalizzazione che accompagna le vicende sociali delle società per azioni; si pensi che, come chiarito in precedenza, l'iscrizione delle società di persone nel registro delle imprese non è un adempimento cui l'ordinamento giuridico subordina la nascita della società come soggetto autonomo di diritti ed obblighi o a cui condiziona la validità del contratto²⁴².

Delle scelte operate dal legislatore civilistico si ritiene, invece, assuma rilievo quale giustificazione per l'applicazione della tassazione per trasparenza quella che prevede l'automatica insorgenza in capo ai soci di un diritto alla percezione degli utili successivamente all'approvazione del rendiconto²⁴³. Prima di tale momento il socio non può pretendere nulla dalla società, mentre dopo tale momento, risulta titolare di un diritto

²⁴⁰ FEDELE *Profili fiscali delle società di persone*, in Riv. Not., 1988, I p. 55;

²⁴¹ D'ASTA, T. LANDI, *Riflessioni sulla personalità giuridica delle società di capitali nell'ottica del regime di trasparenza fiscale*, in *Il Fisco*, 2004, pag. 4871.

²⁴² FEDELE, *Profilo*, p. 551; BUONOCORE, *Impresa* p. 218.

²⁴³ LAROMA JEZZI, *Brevi note in tema di trasparenza fiscale e capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, pag. 917; GIARDINA, *Capacità*, p. 269;

soggettivo perfetto azionabile in sede processuale²⁴⁴.

Dal punto di vista tributario, quindi, la società di persone non sembrerebbe avere alcuna disponibilità sugli utili risultanti a fine esercizio. Non sussiste, infatti, a differenza che nelle società di capitali, un organo cui è attribuito il compito di decidere in ordine alla destinazione del risultato di esercizio²⁴⁵.

Attraverso la delibera di approvazione del rendiconto viene, infatti, esclusivamente analizzato il risultato della gestione; non viene, in tale sede assunta, in via necessaria, anche una formale decisione circa la distribuzione dell'utile conseguito²⁴⁶. Il socio di una società di persone si troverebbe così nella disponibilità giuridica del reddito, *rectius*, secondo la dottrina dominante nella titolarità giuridica della fonte produttiva, sicchè il diritto di credito che il socio vanta nei confronti della società sarebbe sufficiente a configurare il presupposto delle imposte sui redditi.

Il diritto di credito del socio, infatti, integrerebbe quella "*disponibilità*"²⁴⁷ che fonda il concetto di possesso di redditi utilizzato dal legislatore per descrivere la relazione intercorrente tra presupposto e soggetto passivo²⁴⁸.

Secondo tale impostazione all' eventuale mancata distribuzione degli utili non potrebbe attribuirsi alcuna rilevanza fiscale; essa, infatti, deriverebbe da una deroga alla disciplina civilistica attuata attraverso il raggiungimento di un accordo tra i soci assunto secondo il principio maggioritario cui essi

²⁴⁴ Si fa riferimento a questo proposito all'art. 2270 cod. civ. che consente al creditore particolare del socio, finché dura la società, di far valere i propri eventuali diritti di credito sugli utili spettanti al socio debitore. La possibilità per il creditore del socio di agire su una quota degli utili della società deve ritenersi legittima solo se il socio debitore possa vantare nei confronti di tali utili un immediato diritto ad apprenderli. Non potrebbe il creditore del socio vantare diritti maggiori di quelli che vanta il socio stesso.

²⁴⁵ NUSSI, *Spunti per una rimeditazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, pag. 732;

²⁴⁶ Si giunge a tale conclusione argomentando dalla differenza di tenore lessicale degli artt. 2262 e 2243 cod. civ. Il secondo di tali articoli espressamente colloca la delibera di distribuzione degli utili in un momento logicamente e necessariamente successivo all'approvazione del bilancio. L'art. 2262 cod. civ. non farebbe eccezione a tale regola in quanto si limiterebbe a riconoscere al socio un diritto di credito, ma non sarebbe comunque sufficiente per far conseguire la socio la materiale disponibilità delle somme di sua spettanza.

²⁴⁷ LAROMA JEZZI, *Note*, p. 917; GIARDINA, *Capacità*, p. 269; NUSSI, *Spunti*, p. 734;

²⁴⁸ RASI, *Trasparenza*, p. 32;

hanno implicitamente aderito aderendo alla società²⁴⁹.

Secondo tale ricostruzione della giustificazione della trasparenza delle società di persone, sarebbe comunque salvo il rispetto del principio di capacità contributiva in quanto la mancata distribuzione dipenderebbe dalla volontà dispositiva del singolo e non da una scelta legislativa e ciò legittimamente integra il presupposto di imposta²⁵⁰.

Secondo tale ricostruzione, l'art. 5 t.u.i.r. non risulterebbe apportare alcuna deroga ai principi generali in tema di soggettività giustificandosi in base al possesso di reddito. Tale presupposto dovrebbe intendersi non nella accezione classica che lo ritiene rispettato al momento della effettiva percezione, bensì in una diversa accezione per la quale risulta sufficiente l'imputazione a colui che risulta socio a fine esercizio²⁵¹.

Il particolare meccanismo civilistico di cui all'art. 2262 cod. civ., per effetto del quale l'approvazione del rendiconto avrebbe natura accertativa e non costitutiva del diritto di attribuzione agli utili sorti a fine esercizio, consentirebbe di salvaguardare i principi della materia tributaria e riservare alle società di persone la tassazione per trasparenza²⁵².

Tuttavia tale impostazione che si fonda sulla affermazione della identità tra le nozioni di imputazione e possesso non ha mancato di sollevare critiche. Si obietta, infatti, che l'approvazione del diritto del rendiconto consente al socio di vantare nei confronti della società esclusivamente un diritto di credito per l'effettiva soddisfazione del quale è comunque necessario un atto di materiale attribuzione dell'utile al socio²⁵³. Ne consegue allora che, scegliendo di imputare il reddito non al soggetto collettivo che lo ha prodotto ma ai singoli soci, il legislatore tributario ha scelto di prescindere dalla regola civilistica e rendere fiscalmente irrilevante il successivo momento

²⁴⁹ NUSSI, *Spunti*, p. 732; MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007, pag. 528;

²⁵⁰ RASI, *Trasparenza*, p. 32;

²⁵¹ NUSSI, *Imputazione*, p. 414; A. URICCHIO, *I redditi prodotti in forma associata e le società senza impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, pag. 271.

²⁵² RASI, *Trasparenza*, p. 33;

²⁵³ BORIA, *Principio*, p. 270.

della distribuzione degli utili ²⁵⁴. Secondo tale impostazione, allora, l'imputazione diviene cosa diversa dal possesso del reddito onde tale disciplina si presenta come eccezionale ²⁵⁵ rispetto ai principi generali in tema di riferibilità dei redditi ai soggetti. Il termine imputazione non verrebbe quindi usato dal legislatore fiscale quale sinonimo di possesso di reddito, bensì quale meccanismo ispirato ad un criterio di collegamento diverso da quello generale ²⁵⁶.

2.3.2.1.1. IL PROBLEMA DELLA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE DELL'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI TRASPARENZA

Queste conclusioni richiedono allora di procedere ad un ulteriore livello di analisi: quello costituzionale. Sotto questo punto di vista si è ritenuto che la disciplina in esame violi l'art. 3, comma 1, Cost. e l'art. 53, comma 1, Cost. ²⁵⁷.

Infatti, contrariamente ad dettato dell' art. 3 Cost. che sancisce l'uguaglianza di tutti i cittadini dinanzi alla legge, dall'applicazione dell'istituto della trasparenza discenderebbe, invece, una diversa regolamentazione delle società di persone rispetto a quelle di capitali.

L'art. 41 Cost. riconoscendo all'imprenditore sia la libertà di scelta del settore produttivo cui operare sia quella relativa al tipo di organizzazione con cui esercitare l'attività d'impresa imporrebbe, invece, che le attività imprenditoriali siano trattate in modo uniforme indipendentemente dalla forma adottata in concreto ²⁵⁸.

Mettendo a confronto la fiscalità delle società di persone e quella delle società di capitali si potrebbe invece ritenere verificata una ingiustificata

²⁵⁴ FEDELE, *Profilo*, p. 553; SCHIAVOLIN, *Soggetti*, p. 125; GALEOTTI FLORI, *Possesso*, p. 74.

²⁵⁵ A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, cit., pag. 552; R. PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, cit., pag. 630.

²⁵⁶ SCHIAVOLIN, *Soggetti*, p. 125.

²⁵⁷ MICHELI, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981;, pag. 49; FEDELE, *Profili*, p. 552.

²⁵⁸ BORIA, *Principio*, p. 362.

disparità di trattamento tra due fenomeni economici equivalenti con conseguente violazione della neutralità della leva fiscale²⁵⁹.

L'analisi civilistica che si è svolta, quanto ai regimi di amministrazione e responsabilità nei due modelli societari, ha posto in evidenza l'esistenza di sovrapposizioni tali da smussare le differenze dei due tipi societari accentuandone la fungibilità²⁶⁰. Ciò posto, sarebbe allora possibile ritenere che non sussistono ragionevoli giustificazioni per considerare legittima una diversità nell'imposizione delle società personali rispetto a quelle di capitali. La relazione ministeriale al d.P.R. n. 597 del 1973²⁶¹ riconosceva tale diversità ritenendola giustificata dal fatto che la personalizzazione delle società di capitali consentisse di sottrarre gli utili passati a riserva alla disponibilità dei soci, mentre uguale garanzia non si aveva per le società personali.

È stata sottolineata non solo la diversità di trattamento tra società di persone e società di capitali in relazione alla parte di utili non distribuita²⁶², ma anche, più in generale, la circostanza che in talune ipotesi il risultato dell'attività sociale si riveli giuridicamente indisponibile, falsando così, ove imputato al socio, l'esatta determinazione della sua capacità contributiva²⁶³.

La compressione dei principi costituzionali può trovare una giustificazione nella considerazione che tale regime è quello che più salvaguarda l'interesse erariale, anch'esso principio di rango costituzionale, ad una più sicura riscossione dei tributi.

La Corte Costituzionale ha, in più occasioni, riconosciuto che l'interesse generale all'accertamento e alla riscossione dei tributi "è *condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali. Tale interesse è protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo*

²⁵⁹ FALSITTA, *Problemi*, p. 117; PIGNATONE, *Possesso*, p. 652. Per la neutralità nell'IRES: SANTORO, *Profili economici*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007, pag. 62.

²⁶⁰ BORJA, *Principio*, p. 360

²⁶¹ BORJA, *Principio*, p. 360

²⁶² FALSITTA, *Problemi*, p. 117

²⁶³ LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980, pag. 148.

stesso piano di ogni diritto individuale; tanto è vero che le sue esigenze vanno soddisfatte anche nel conflitto con quello all'inviolabilità del domicilio (art. 14, comma terzo), non meno resistente e fondamentale"²⁶⁴.

All'esclusione o almeno alla limitazione delle forme più facilmente ipotizzabili di evasione fiscale si può così riconoscere rango costituzionale²⁶⁵ con la conseguenza che ad esso debbono talora subordinarsi gli altri principi costituzionali: la riduzione del rischio di evasione può così legittimamente compensare la lesione del principio di uguaglianza.

L'applicazione del principio di trasparenza, secondo questa prospettiva²⁶⁶, non risulta irragionevole muovendo dalla constatazione che le società personali sono composte per lo più da ristretti gruppi di persone, spesso legati da vincoli di parentela o amicizia, sicché, ragionevolmente, si può ritenere possibile la configurazione di schemi elusivi. Finalità antielusive consentono, in special modo, di superare le obiezioni connesse alla mancata distribuzione di riserve; infatti, la maggiore duttilità della struttura delle società di persone consente una migliore allocazione delle stesse che potrebbe permettere di differire a lungo nel tempo il prelievo tributario o di sceglierne la distribuzione nel momento di maggior convenienza²⁶⁷. Sarebbe pertanto inadeguato assoggettare a tassazione solo la parte effettivamente distribuita mentre sarebbe più rispondente al vero imputare ai soci l'intero risultato reddituale²⁶⁸.

La discriminazione tra società personali e società di capitali riposerebbe su una valutazione in sede legislativa della diversa attitudine delle une e delle altre a evitare o ridurre il prelievo tributario. La scelta della trasparenza sarebbe legittima in quanto il legislatore ben potrebbe optare per un metodo impositivo piuttosto che per un altro valutando diverse variabili tra le quali il

²⁶⁴ Corte Cost., sentenza 9 aprile 1963, n. 45; nonché Corte Cost., sentenza 26 giugno 1965, n. 50; Corte Cost., sentenza 28 dicembre 1970, n. 201; Corte Cost., sentenza 18 maggio 1972, n. 92; Corte Cost., sentenza 7 novembre 1982, n. 186.

²⁶⁵ DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, pag. 47 e 50.

²⁶⁶ BORIA, *Principio*, p. 358.

²⁶⁷ BORIA, *Principio*, p. 359.

²⁶⁸ RASI, *Trasparenza*, p. 64;

rischio elusivo e evasivo²⁶⁹.

Parrebbe, in definitiva, che nella scelta del legislatore abbiano prevalso ragioni di “cautela fiscale”²⁷⁰ al fine di evitare la necessità di controlli circa la destinazione degli utili mancando, a livello civilistico, regole sufficienti circa la rappresentazione contabile e circa la disciplina del capitale.

L’automaticità postulata dalla norma tributaria nell’ascrivere ai singoli il reddito sociale riflette una situazione considerata solo eventuale alla stregua della normativa civilistica²⁷¹. Ciò potrebbe in concreto determinare l’inclusione nel reddito imponibile del socio di un credito non esigibile e dunque di un elemento patrimoniale inidoneo a rappresentare un effettivo incremento di ricchezza da assumere a base dell’imposizione.

Al riconoscimento della copertura costituzionale delle finalità di prevenzione di comportamenti tesi ad aggirare le norme tributarie è stato obiettato²⁷² che la scelta del legislatore è comunque carente di proporzionalità. Infatti possono verificarsi abusi non solo nelle società di persone ma anche in quelle di capitali ed in quelle a ristretta base proprietaria.

Se l’interesse fiscale costituisce una valida ragione per accettare trattamenti differenziati, la sua attuazione non può comportare un sacrificio dei principi di uguaglianza e capacità contributiva²⁷³.

Il legislatore deve in primo luogo individuare le soluzioni rispettose del principio di uguaglianza e di capacità contributiva ed allorquando siano ugualmente ammissibili più opzioni può preferire quella che meglio tutela le ragioni erariali.

Alla luce di tali osservazioni si può concludere ritenendo che il riconoscimento che l’uguaglianza di cui all’art. 3 Cost. in cui va ricompresa anche la giustizia fiscale, esige l’applicazione di trattamenti differenziati nel

²⁶⁹ BORIA, *Principio*, p. 360.

²⁷⁰ FEDELE, *Profilo*, p. 551.

²⁷¹ TINELLI - PARISI, *Società*, p. 322 immaginano il caso di cui all’art. 2303, comma 2, cod. civ., per effetto del quale se si verifica una perdita del capitale sociale, la ripartizione di utili è preclusa fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente.

²⁷² BORIA, *Principio*, p. 365.

²⁷³ DE MITA, *Interesse*, p. 47.

caso in cui effettive discrepanze giustificano eccezioni all'uniformità²⁷⁴.

L'art. 53 Cost. inserisce in questo giudizio un 'ulteriore variabile, il dovere di concorrere alle pubbliche spese, con l'effetto che deviazioni delle regole ordinarie devono essere ammesse con estremo rigore e solo per ragioni di equità. Attraverso queste deviazioni il legislatore può delimitare il presupposto della base imponibile per evitare che tale dovere sia troppo gravoso in quanto tale o perché comprime l'esplicazione di altri principi costituzionali. L'individuazione della misura della giusta imposizione non è il frutto solo della corretta interpretazione dell'art 53 Cost. ma anche di un equo e ragionevole bilanciamento con altri principi costituzionali quali la libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41 Cost. .

La questione del possibile contrasto tra l'art. 5 TUIR. e l'art. 53 Cost., non è stata fino ad ora oggetto di attenzione da parte della Corte Costituzionale che ha, invece, analizzato altri profili della tassazione per trasparenza.

In via generale si può anticipare che i tratti essenziali del meccanismo di tassazione per trasparenza possono essere considerati conformi alla costituzione.

Di questo avviso Corte Costituzionale che, con l'ordinanza n. 53 emessa il 6 marzo 2001, ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni poste, confermando che il reddito sociale è imputabile ai soci, per effetto della disposizione impugnata, pur essendo fittizio. Ciò poiché gli illeciti compiuti, dai quali è scaturita la sottrazione del reddito medesimo, costituiscono un aspetto interno della vicenda sociale. A giudizio della Corte tali illeciti saranno il presupposto dell'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori e degli accomandatari, non dispiegando alcun effetto però sul "momento genetico" della produzione del reddito, anzi, la sua sottrazione ne presuppone logicamente l'esistenza. L'ordinanza in esame attribuisce così legittimità alla circostanza che, per effetto del comma 1 dell'art. 5 si realizzi *"l'immedesimazione fra società partecipata e socio, ai soli specifici fini tributari"*.

Ne consegue allora che la produzione del reddito da parte della società di

²⁷⁴ RASI Trasparenza, p.68;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

persone può considerarsi condizione necessaria ma anche sufficiente per configurare un reddito di partecipazione tassabile in capo a ciascun socio. Va precisato che nell'ordinanza emessa la Consulta non ha esaminato le implicazioni in termini di capacità contributiva, ritenendole assorbite nella declaratoria di infondatezza della questione di legittimità.

In senso analogo si è espressa l'ordinanza n. 5 del 29 gennaio 1998 resa all'esito del giudizio di legittimità costituzionale, promosso dalla Commissione tributaria di II grado di Venezia, dell'art. 5, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, ritenuto contrastante con gli artt. 53 e 24 della Costituzione. In tale occasione, la Corte ha sostenuto che l'eccezionale incostituzionalità del ridetto art. 5 d.P.R. n. 597 del 1973 si sarebbe potuta affermare soltanto qualora fosse totalmente preclusa al socio la tutela giurisdizionale dei propri diritti; ciò risulta invece escluso, ricorda la Corte, oltre che dai principi generali, dalla propria precedente sentenza n. 184 del 12 aprile 1989, in cui è stato affermato che: *“tutte le norme che prevedono la responsabilità di soggetti dell'ordinamento, salvo che non eludano espressamente la possibilità di agire in giudizio, devono essere interpretate nel senso che sia data la possibilità al soggetto onerato di avvalersi della tutela giurisdizionale prevista dall'art. 24 della Costituzione come diritto inviolabile”*.

Nell'ambito di questo dibattito si è inserita la giurisprudenza della Corte di Cassazione. Questa ha affermato che, per effetto dell'art. 5 TUIR., a fini IRPEF il reddito delle società di persone, sin dall'origine, è attribuito a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, in funzione della sua quota di partecipazione agli utili della società. Si realizza così una equiparazione tra reddito percepito e reddito che, pur se, in ipotesi, non riscosso, il singolo ha diritto di percepire.

La questione della legittimità costituzionale dell'art 5 TUIR è in definitiva risolta dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione in senso positivo. La discrasia tra reddito imputato e reddito distribuito, che connota tale meccanismo impositivo non costituisce in quest'ottica una violazione del principio di capacità contributiva.

Nelle società di persone questo ragionamento risulta possibile in virtù

dell'operatività dall'art. 2262 c.c. che attribuisce ai soci la titolarità di un vero e proprio diritto soggettivo perfetto e, di converso, rende la società incapace a ritenere reddito.

I soci divengono titolari di una posizione giuridicamente tutelata per effetto della quale nonostante non si realizzi l'automatico trasferimento a loro favore di un diritto reale sulla parte del patrimonio societario corrispondente alla quota di utili da distribuire sono comunque titolari di un diritto di credito su tali utili tanto che il patrimonio della società è chiamato a rispondere sino a concorrenza dell'importo degli utili in questione dell'obbligazione tributaria di cui i soci sono soggetti passivi. I soci, maturando il diritto agli utili, maturano un corrispondente diritto di credito nei confronti della stessa società che consente al Fisco di agire in via esecutiva. Questo non rende la società responsabile solidale degli obblighi tributari dei soci ma costituisce solo un'applicazione dei principi processual- civilistici in tema di esecuzione forzata presso terzi.

In questo senso anche i giudici della Cassazione che nella sentenza n. 2569/2009 confermano la conclusione che l'art 5 TUIR è norma applicativa di un principio ricavabile dalla disciplina civilistica. La sentenza in esame conferma che, successivamente all'approvazione del rendiconto, il socio di società di persone diviene immediatamente titolare nei confronti della società di un diritto di credito sugli utili maturati di cui può pienamente disporre. Anche la Cassazione in definitiva evidenzia quindi una piena coerenza tra regole civilistiche e schemi tributari di tassazione delle società di persone²⁷⁵.

2.3.2.2 PRIME CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE IN MATERIA DI TRASPARENZA DELLE SOCIETÀ DI PERSONE

La questione della legittimità costituzionale dell'art. 5 TUIR e del corrispondente articolo del d.p.r. n. 597 del 1973 appare, alla luce della

²⁷⁵ *Diritto agli utili di società di persone tra comunione legale ed implicazioni fiscali Riv. Dir Trib 12/2009 p.504;*

giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, implicitamente, risolto in senso positivo. Pur in assenza di pronunce espresse della Consulta, questa ha in più occasioni, almeno fino ad ora, “salvato” la norma in esame.

Il riconoscimento della legittimità del meccanismo di tassazione per trasparenza è poi passata, soprattutto ad opera della giurisprudenza della Cassazione, attraverso un’interpretazione di carattere sostanzialistico che ha valorizzato i profili strutturali delle società di persone. Il diritto dei soci di apprendere l’utile di esercizio successivamente all’approvazione del rendiconto, unitamente alla diretta partecipazione degli stessi alla gestione, consentono di configurare in capo ai soci il presupposto delle imposte sui redditi, “il possesso del reddito”, inteso quale titolarità della fonte produttiva²⁷⁶. La scelta di imputare per trasparenza i redditi della società ai soci è così coerente con l’ormai pacifica evoluzione del diritto tributario che dimostra di aver sempre maggiore riguardo più alla giuridica sostanza delle fattispecie economiche che alla loro forma apparente²⁷⁷. In questa prospettiva la sostanza economica delle società di persone è la diretta partecipazione alla vita sociale da parte dell’intera compagine sociale che direttamente partecipa all’attività collettiva.

Lo stesso approccio sostanzialistico è stato allora utilizzato anche per altri fattispecie e ne è derivata una generale diversa valutazione dei tradizionali schemi impositivi che ha consentito di rimetterli in discussione e ha consentito di verificare se fosse possibile estendere il campo di applicazione della tassazione per trasparenza.

La questione della discrasia tra reddito imputato e reddito distribuito nel modello di trasparenza applicato alle società di persone è quindi, alla luce delle considerazioni svolte, “un falso problema” come osservato da attenta Dottrina. Nel senso sopra inteso l’art 53 Cost. vincola il legislatore ad individuare fatti indici di capacità contributiva che garantiscono al soggetto

²⁷⁶ RASI, *Trasparenza*, p.98;

²⁷⁷ MARCHETTI, *Profili fiscali di fattispecie innovative in tema di OICR: il trattamento fiscale di un fondo comune chiuso che investa in opere d’arte*, in *Mondo Bancario*, 2007, pag. 10.

passivo i mezzi con cui far fronte all'obbligazione tributaria; tale meccanismo è garantito dalla tassazione per trasparenza²⁷⁸.

In relazione all'assetto giuridico delle società di persone il ricorso al meccanismo della tassazione per trasparenza appare costituzionalmente legittimo in quanto la relazione che intercorre tra il soggetto passivo ed il reddito della società pare indicativo di una capacità contributiva effettiva.

Ciò posto, alla luce dei principi di carattere generale che sono stati illustrati e dello loro più recenti interpretazioni, occorre verificare se sia legittima l'applicazione del regime di tassazione per trasparenza anche alle società di capitali²⁷⁹.

La questione merita diversi approfondimenti in quanto in questo caso non opera un meccanismo analogo a quello di cui all'art 2262 c.c. di modo che i soci, soprattutto quelli di minoranza, effettivamente si possono trovare nella posizione di non vantare nella società alcuna posizione giuridicamente rilevante.

2.4 L'IMPRESA FAMILIARE

Nell'ultimo comma dell'art 5 è disciplinata sotto il profilo fiscale, l'istituto dell'impresa familiare, introdotto nell'ordinamento dalla riforma del diritto di famiglia all'art 230 bis c.c..

Tale normativa disciplina la tassazione delle situazioni in cui ad un'impresa collaborino il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo; in tali casi il reddito d'impresa viene imputato non in via esclusiva all'imprenditore ma in conformità alla norma civilistica a ciascun collaboratore familiare, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili d'impresa.

Il comma 4 stabilisce che il reddito delle imprese familiari, limitatamente al 49% dell'ammontare risultante dalla dichiarazione dei redditi

²⁷⁸ RASI, *Trasparenza*, p.99;

²⁷⁹ CASALE, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali secondo la bozza di decreto legislativo istitutivo dell'I.RE. e dell'I.RE.S.: verso il superamento della personalità giuridica?*, in *Boll. trib.*, 2003, pag. 1690.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'imprenditore, è ripartito tra i familiari partecipanti che abbiano prestato in modo continuativo e prevalente la loro attività nell'impresa, proporzionalmente alla loro quota di partecipazione agli utili.

Questa disposizione si applica purché i familiari partecipanti all'impresa risultino nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti²⁸⁰; che la dichiarazione dei redditi dell'imprenditore rechi l'indicazione delle quote di partecipazione agli utili spettante ai familiari e l'attestazione che le quote stesse sono proporzionate alla qualità e quantità del lavoro effettivamente prestato nell'impresa in modo continuativo e prevalente nel periodo d'imposta; che ciascun familiare attesti, nella propria dichiarazione dei redditi, di aver prestato la propria attività di lavoro nell'impresa in modo continuativo e prevalente²⁸¹.

L'impresa familiare si configura sempre e comunque come un'impresa individuale facente capo al titolare e la sua collocazione nell'art 5 è giustificata solo da fatto che l'imputazione del reddito tra i partecipanti avviene secondo il principio della trasparenza, ossia indipendentemente dalla sua effettiva percezione.

Tuttavia, poiché la norma imputa ai familiari il 49% del reddito "*risultante dalla dichiarazione dei redditi dell'imprenditore*", un eventuale accertamento esplica i suoi effetti solo sul titolare, sicché il maggior reddito accertato, ovvero il reddito accertato dall'ufficio in caso di omessa dichiarazione del titolare "*vanno attribuiti esclusivamente al titolare dell'impresa e non possono quindi essere imputati pro quota agli altri familiari aventi diritto alla partecipazione agli utili dell'impresa*"²⁸².

Nonostante qualche dubbio interpretativo sul dettato normativo,

²⁸⁰ L'atto ha efficacia dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello della stipulazione. Lo stesso perdura finché non se ne ponga in essere uno in variazione o in revoca.

²⁸¹ Questa condizione implica, come posto in evidenza dalla Circ. Min 20 febbraio 1984 n.6/9/207 che è escluso dall'impresa il familiare che eserciti in via continuativa un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa.

²⁸² Circ. Min. 19 dicembre 1976 n. 40;

l'assimilazione alle società di persone – e , dunque , il principio dell'imputazione “per trasparenza”, indipendentemente dall'effettiva percezione” anche nell'impresa familiare, è confermato nella maggior parte delle pronunce dei giudici di legittimità.

La Corte di Cassazione²⁸³ ha infatti ritenuto che l'inclusione delle disposizioni relative alle imprese familiari all'interno del medesimo articolo ed in coda alle norme dedicate alle società costituisce, già da sola, la conferma della volontà del legislatore di ricondurle ad un'unica regola di base.

Non ha avuto seguito l'interpretazione secondo cui, mentre nell'art 5 comma I TUIR il legislatore ha espressamente puntualizzato che i redditi delle società sono imputati ai soci indipendentemente dalla loro percezione, analoga precisazione non ha inserito nel successivo comma relativo alle imprese familiari, così dimostrando l'inequivoca intenzione di volerne diversificare e non uniformare la disciplina.

A *contrario* è stato osservato che l'obiezione non sarebbe decisiva perché costituendo quella, di cui al primo comma, la regola generale in tema di imputazione dei redditi, il legislatore non aveva bisogno di ripeterla nei successivi commi che, richiamandola per implicito potevano limitarsi a stabilire la normativa di dettaglio delle specifiche fattispecie in essi contemplate.

L'enunciazione di specifiche previsioni sarebbe stata cioè necessaria soltanto nell'opposto caso in cui il legislatore avesse voluto escludere o contenere l'applicabilità della regola generale, ma non in quello in cui avesse voluto confermarla.

Comunque va osservato che il principio di trasparenza che torna applicabile nei confronti dell'impresa familiare non è esattamente uguale a quello di riferimento per le altre tipologie di reddito prodotto in forma associata.

A contraddistinguere l'impresa familiare è , anzitutto, la circostanza che l'art 230bis cc chiama i collaboratori familiari alla sola partecipazione agli utili e non anche alle perdite, che devono imputarsi esclusivamente al titolare. I

²⁸³ Cass. n. 21535 del 15 ottobre 2007; Cass. 5 luglio 1997, n.6056;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

redditi imputati a tali soggetti, in proporzione delle rispettive quote di partecipazione, non rappresentano costi nella determinazione del reddito dell'impresa familiare, bensì una ripartizione dell'utile dell'impresa stessa²⁸⁴. Inoltre – come già accennato - la quota di partecipazione va determinata in base alla quantità e qualità del lavoro effettivamente prestato nel periodo d'imposta.

La natura individuale dell'impresa familiare implica che la partecipazione del familiare ha una rilevanza meramente interna nei rapporti personali tra l'imprenditore ed i suoi familiari, con la conseguenza – unitamente a quelle già menzionate – che la liquidazione del familiare per recesso, non essendo riconducibile a nessuna delle categorie reddituali previste dal TUIR non comporta né l'imponibilità in capo al soggetto percipiente né la deducibilità in capo al soggetto erogatore²⁸⁵.

L'attuale assetto della disciplina risente di una serie di interventi che ne hanno mutato l'originale fisionomia, inserendo i limiti e le condizioni sopra indicati nel dichiarato intento di contenere l'impiego dell'istituto in chiave puramente elusiva quale strumento che consente di distribuire il reddito tra più soggetti abbattendo la progressività del prelievo²⁸⁶.

In quest'ottica si pone il ricordato limite del 49% del reddito attribuibile ai partecipanti e prima ancora la necessità che questi ultimi svolgano nell'impresa un'attività di lavoro continuativo e prevalente.

Nonostante tale attuale conformazione, l'istituto dell'impresa familiare, come si evince già soltanto dalla stessa collocazione della relativa disciplina

²⁸⁴ Ciò significa che nella contabilità dell'imprenditore non viene iscritto il costo del lavoro del collaboratore ma lo stesso viene remunerato come quota di utile che diminuisce il reddito del titolare in dichiarazione dei redditi.

Inoltre l'Agenzia delle Entrate (circ. 17 maggio 2000 n. 98/E) ha precisato che se l'impresa si costituisce nel corso del periodo d'imposta e successivamente, nel corso dell'anno viene enunciata la conduzione sotto la forma d'impresa familiare, gli effetti fiscali si producono a partire dal medesimo periodo d'imposta. Se l'attività viene iniziata ex novo nel corso dell'anno sotto forma di impresa familiare, l'atto di determinazione delle quote di partecipazione agli utili può produrre effetti fiscali dal periodo stesso a condizione che esso risulti posto in essere contestualmente all'inizio dell'attività e sia debitamente registrato nel predetto termine fisso di 20 giorni.

²⁸⁵ Ris. 28 aprile 2008, n. 176 /E;

²⁸⁶ MICCINESI, *Reddito*, p. 179;

nei redditi prodotti in forma associata, continua a rappresentare sul piano fiscale un fenomeno di imputazione fra più soggetti del medesimo reddito. Nonostante non piena concordanza di opinioni in dottrina²⁸⁷, si può ritenere che il lavoro prestato dal familiare è considerato dalla legge non come fonte autonoma di un reddito distinto bensì come titolo per l'attribuzione di una parte del reddito unitariamente riconducibile, sotto il profilo genetico all'impresa stessa.

Tale soluzione evidentemente risponde all'esigenza di mantenere correlativamente unitari la determinazione e l'accertamento del reddito dell'impresa familiare.

Dunque, riflettendo in tema di soggettività dell'impresa familiare, è stato osservato che, poiché il diritto del familiare alla partecipazione agli utili trae origine dalla prestazione di attività lavorativa in modo continuativo nell'impresa familiare, e sembra indipendente dall'esistenza di un fenomeno societario o associativo, non si verifica alcun dualismo tra persone fisiche ed entità civilisticamente titolare del reddito d'impresa e non si pone quindi un problema di carenza di soggettività passiva come avviene invece in tutte le ipotesi di redditi prodotti " in forma associativa²⁸⁸".

2.5 LE CATEGORIE DI REDDITO

Come già precisato (par. 2.2), nella definizione del presupposto d'imposta il legislatore si è astenuto dall'assumere una nozione unitaria del reddito assoggettato ad IRPEF attribuendo, quindi, al reddito complessivo imponibile il carattere di entità eterogenea ed omnicomprensiva risultante dalla somma dei singoli redditi, individuati nelle successive disposizioni del decreto.

L'art 6, al comma I, individua le sei categorie reddituali soggette ad IRPEF: fondiari, di capitale, di lavoro autonomo, di lavoro dipendente, d'impresa e diversi. Con la sola eccezione del reddito d'impresa, che è tassato secondo

²⁸⁷ MICCINESI, *Reddito*, p. 17; contra GAFFURI, *Redditi*, p. 197;

²⁸⁸ MICHELI, *Manuale*, p. 326;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

il principio di competenza, tutti gli altri seguono il principio di cassa, rilevando pertanto nel momento in cui sono percepiti.

La decisione legislativa di suddividere in categorie il complesso dei redditi colpiti dal tributo deriva dalla necessità di tener conto delle diverse caratteristiche dei singoli redditi e quindi di distinti procedimenti di depurazione per giungere alla determinazione dei redditi netti che concorrono a formare il reddito complessivo assoggettabile ad imposta. La classificazione dei redditi in categorie, in relazione alla fonte da cui promanano, è dunque prevista ai soli fini della determinazione e valutazione delle rispettivi componenti, secondo regole proprie di ogni categoria.

La mancanza di omogeneità del tributo dal punto di vista oggettivo e cioè in relazione alle singole componenti del reddito complessivo, rende superflua ogni analisi rivolta ad enucleare eventuali identità o divergenze tra le diverse categorie di redditi e sottolinea invece l'opportunità di esaminare singolarmente tali categorie, che l'art 6 individua.

La scelta normativa racchiusa nella disposizione richiamata si distacca significativamente da quella che era stata compiuta in occasione della riforma del sistema tributario avvenuta nel 1971, che nel decreto 29 settembre 1973 n. 597 si limitava a precisare che il presupposto era rappresentato dal "*possesso dei redditi, in denaro o in natura continuativi o occasionali provenienti da qualsiasi fonte*".

Il confronto tra le due disposizioni consente di circoscrivere il ruolo non certo marginale che nella struttura dell'art 1 del d.p.r. n. 917/1986 è stato assegnato alle categorie di reddito.

Con la disposizione introdotta con il decreto citato si è passati da un concetto di reddito aperto ed indeterminato, in quanto riferibile a qualsiasi fonte ad una costruzione del medesimo indice di ripartizione incentrata su una tecnica casistica. Tale tecnica, seppur criticata dalla più attenta dottrina²⁸⁹, ha eliminato l'espressione contenuta nel vecchio testo che si

²⁸⁹ DE MITA, *Certezza del diritto e perequazione nel testo unico delle imposte sui redditi*, in Il fisco n. 13/1987 p. 2010; DE MITA, *La nozione di reddito* in AA.VV. Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti, Roma 1990, p.13 e ss.; ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria* in Rass Trib, 1998 I p. 183 e ss;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

riferiva per la determinazione impositiva ad “*ogni altro reddito diverso da quelli espressamente considerati*” eliminando le incertezze in punto di individuazione delle fattispecie fiscalmente rilevanti²⁹⁰.

Tale considerazione evidenzia l’apprezzabilità della normativa introdotta con il TUIR; il legislatore con l’art 6 cit. ha infatti garantito innanzitutto il bene giuridico della certezza del diritto. Al reddito viene attribuita una definizione articolata costruita su singole fattispecie nella prospettiva di evitare che l’imposta cada su situazioni non espressamente contemplate dal legislatore.

Attraverso l’art 1 del testo unico, alle categorie di reddito è stato assegnato un ruolo non più circoscritto alla mera quantificazione dell’imponibile fiscale, ma esteso anche all’individuazione del presupposto del tributo. La novella ricchezza ascrivibile ad un determinato soggetto assume consistenza sul versante dell’imposizione reddituale soltanto se previamente riconducibile alle fattispecie contemplate nelle disposizioni relative ai redditi di categoria.

Qualora la fattispecie presa in considerazione generi un incremento patrimoniale senza offrire punti di contatto con le categorie reddituali, essa è destinata a restare nell’area dei fatti oggettivamente insignificanti dal punto di vista della ripartizione del carico tributario²⁹¹

È evidente quindi che non si possa ravvisare alcun automatismo tra arricchimento e capacità contributiva riconducibile all’indicatore del reddito. Il passaggio dall’uno all’altro elemento – cioè dall’arricchimento al reddito fiscalmente rilevante - richiede l’applicazione delle disposizioni riguardanti le categorie reddituali.

A riguardo, Autorevole dottrina²⁹² ha osservato che la struttura definitiva dell’art 1 consente di considerare reddito soltanto ciò che sia riconducibile ad una categoria tipica di reddito, attribuendo così alle regole sulla individuazione delle singole categorie reddituali una portata definitoria del

NUSSI, *Proventi illeciti, tangenti soggettività del presupposto delle imposte sui redditi*, in Rass. Trib 2/2008 pag 495 e ss;

²⁹⁰ FANTOZZI, *Diritto tributario* Utet Torino 1998 p.623 e ss; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario* Parte Speciale Utet TORINO,2005 p.15;

²⁹¹ BEGHIN, *Categorie*, p. 631;

²⁹² TINELLI, *Il reddito d’impresa nel diritto tributario*, Giuffrè Milano 1991 pag 54;

reddito imponibile.

A riguardo è stata sottolineata, con espressione pienamente condivisibile, "l'assoluta centralità"²⁹³ che le categorie di reddito, notevolmente valorizzate, hanno assunto nell'attuale sistema legislativo.

Il sistema così come costruito pone il contribuente nella condizione di conoscere, sin dal momento della pianificazione di una determinata operazione, se questa possa reputarsi rilevante dal punto di vista del prelievo, garantendo così la certezza nella ripartizione dei carichi tributari²⁹⁴.

In realtà, se pur l'intenzione dei redattori del testo unico fu quella a favore dell'adozione di una tecnica casistica volta ad individuare in modo esaustivo le specifiche fattispecie da assoggettare a tassazione, nel tessuto normativo permangono tutt'ora alcuni enunciati che hanno fatto dubitare della effettiva realizzazione della suddetta intenzione. La rigida delimitazione dell'area dei redditi assoggettabili a tassazione viene meno, ad esempio, con riferimento alla categoria dei redditi diversi per la presenza di una disposizione che, nell'affermare l'imponibilità dei redditi derivanti dalle obbligazioni di fare, non fare o permettere, sembra richiamare la disposizione residuale contenuta nel testo previgente.

Un ulteriore esempio in tal senso sembra potersi ritrovare nell'ambito della categoria dei redditi di capitale ove è espressamente prevista, con formula sostanzialmente di chiusura, la tassazione degli interessi e gli altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego di capitale²⁹⁵.

Ogni categoria costituisce, in sé e per sé considerata, un sistema autonomo dotato di proprie specifiche regole per la concreta determinazione dei redditi ad essa ascrivibili.

Ciò posto si procede all'esame delle categorie dei redditi di lavoro autonomo e di impresa il cui esame si rende necessario per la ricostruzione

²⁹³ in questo senso si è espressa PANSIERI, in Il presupposto di fatto dell'IRPEF e i soggetti passivi in FALSITTA, *Manuale di diritto tributario Parte Speciale. Il sistema delle imposte in Italia* CEDAM Padova 2008 p. 53;

²⁹⁴ FALSITTA, *Manuale*², p.14;

²⁹⁵ art 44 comma 1 lett. b TUIR;

dell'imposizione in base al meccanismo di tassazione dell'IRI.

2.5.1 I REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

L'art 53 del TUIR al comma I afferma che sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni precisando che per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate tra i redditi d'impresa, compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lett. c) del comma 3 dell'art 5 purchè non svolto in forma di società di capitali in nome collettivo ed in accomandita semplice.

Il tratto saliente della categoria in esame è ravvisabile nella natura personale ed essenzialmente intellettuale dell'attività la quale si contraddistingue per la possibilità di identificare le relative prestazioni in funzione del professionista o dell'artista da cui promanano²⁹⁶.

Dalla lettura della norma si evince che, affinché possa configurarsi il reddito in esame, è necessaria la sussistenza di quattro specifici connotati : la natura intellettuale, l'autonomia, l'abitudine e la non imprenditorialità²⁹⁷.

Per reddito di natura intellettuale e dunque derivante da esercizio di arti e professioni deve intendersi sia quello realizzato dall'esercizio individuale dell'arte o della professione sia quello realizzato dall'esercizio delle stesse attività in forma associata cioè da diverse persone che si mettono insieme costituendo un'associazione, priva di personalità giuridica che abbia per scopo l'esercizio in forma associata della professione o dell'arte .

Quanto alla natura dell'attività è da ritenere che essa possa essere sia un'attività tipicamente intellettuale o intrinsecamente artistica, sia attività di lavoro manuale purché abbia le caratteristiche dell'autonomia e sia organizzata con il lavoro prevalentemente proprio.

La normativa pre - riforma estendeva la classificazione dei redditi di lavoro autonomo anche al reddito delle imprese organizzate prevalentemente con

²⁹⁶ SACCHETTO, *I redditi di lavoro autonomo* MILANO 1984 p.369;

²⁹⁷ FALSITTA ,*Manuale*² , p.189;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

il lavoro proprio del contribuente e dei componenti della sua famiglia; successivamente con l'emanazione del TUIR è stato escluso dalla definizione del reddito di lavoro autonomo ogni provento derivante dal concorso di capitale e lavoro menzionando soltanto il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni compreso l'esercizio in forma associata.

Peraltro il criterio distintivo dei redditi in esame appare avulso dalla natura della prestazione da cui il compenso deriva ed è imperniato esclusivamente sul modo di essere dell'attività stessa, in quanto per esercizio di arti o professioni deve intendersi l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, senza vincolo di subordinazione di qualsiasi attività purché diversa dall'esercizio di imprese commerciali e da quella che dà luogo alla produzione di redditi fondiari. Il requisito dell'abitudine vale ad escludere dalla categoria le attività effettuate sporadicamente, senza vincolo di subordinazione incluse invece nei redditi diversi.

L'ampiezza della definizione legale di "esercizio di arti e professioni" ha ingenerato non poche perplessità sulla possibilità di individuare un criterio idoneo a distinguere i redditi in questione da quelli derivanti da attività di prestazione di servizi a terzi non rientranti nel 2195 c.c. che l'art 55 TUIR considererà commerciali "se organizzate in forma d'impresa".

Come osservato, il criterio discrezionale tra lavoro autonomo e attività imprenditoriale è dato ai fini fiscali non dalla natura obiettiva della prestazione, ma dal fattore della organizzazione, cioè dal contesto nel quale la prestazione è effettuata con la conseguente difficoltà di stabilire in quale modo l'organizzazione in forma d'impresa debba esteriorizzarsi perché sia applicabile la normativa di cui all'art 55 TUIR²⁹⁸.

L'esercente arte o professione è colui che presta la sua opera avvalendosi eventualmente di un complesso di beni strumentali anche di notevoli dimensioni che peraltro non acquista mai autonomia tecnica o funzionale restando mero strumento dell'opera personale²⁹⁹.

La prestazione rimane comunque riferibile a quel determinato professionista

²⁹⁸ MICHELI, *Manuale*, p. 351;

²⁹⁹ SACCHETTO, *Redditi*, p.375;

e non diviene riconducibile ad un'attività organizzata per la produzione di servizi quale che sia l'entità e la rilevanza dei mezzi impiegati.

Quanto precisato consente di escludere che prestazioni di carattere professionale o artistico possano provenire da un'attività d'impresa.

Ciò accadrebbe allorché l'esercizio dell'arte o professione costituisca mero elemento di un'attività organizzata in forma d'impresa.

In tal caso si avrebbe un diverso modo di essere dell'attività che sarebbe d'impresa e non di lavoro autonomo, in quanto la professione intellettuale da fonte della prestazione decade al rango di uno dei fattori produttivi organizzati per la erogazione di servizi imputabili, pertanto, non più al professionista ma all'organizzazione stessa e dunque all'impresa³⁰⁰.

Tuttavia il rilievo assegnato al carattere personale di siffatta attività comporta la irrilevanza della componente patrimoniale, pur in esso impiegata, nel senso che i beni utilizzati nell'esercizio dell'arte o della professione non sono suscettibili di essere autonomamente apprezzati ai fini del computo della base imponibile e per quanto concerne le loro variazioni di valore, come invece accade nel reddito d'impresa attraverso alcune specifiche componenti.

Il criterio dell'abitudine nell'esercizio dell'attività discrimina tale categoria reddituale da quella dei redditi diversi nei quali ricadono le attività di lavoro autonomo occasionali.

Di fatto la distinzione tra attività abituale ed attività occasionale non è sempre agevole. Se la linea di discriminazione appare sul piano tecnico abbastanza chiara, in quanto è abituale un'attività svolta in modo continuativo con il carattere della professionalità, sul piano pratico sono numerose le situazioni per le quali si pongono non pochi dubbi di inquadramento. La questione va infatti risolta caso per caso con specifico riferimento alla singola fattispecie.

In linea generale può affermarsi che per abitudine debba intendersi la continuità e relativa stabilità nel tempo dell'attività. Le attività in questione non sono tipologicamente individuate e risultano solo residualmente

³⁰⁰ MICCINESI, *Reddito*, p. 191;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

caratterizzate dal profilo del non rientrare tra le attività fiscalmente considerate d'impresa commerciale.

Sul punto amministrazione finanziaria e giurisprudenza esprimono posizioni concordi.

Il Ministero delle Finanze con la risoluzione 24 novembre 1988 n. 550326 ha affermato che l'abitudine e la professionalità sussistono quando il soggetto pone in essere con regolarità, sistematicità e ripetitività una pluralità di atti economici coordinati e finalizzati al conseguimento di uno scopo.

Con la Ris. 25 novembre 1985 n. 324692, il Ministero aveva sostenuto che l'abitudine può sussistere anche allorché rare prestazioni annuali siano ripetute nel corso di anni successivi.

Nello stesso senso la Corte di Cassazione³⁰¹ ha statuito che i requisiti di abitudine, professionalità e continuità si rilevano in un'attività caratterizzata da ripetitività, stabilità e sistematicità di comportamenti.

Il connotato che dà luogo senz'altro a maggiori difficoltà di individuazione e specificazione è quello della non imprenditorialità.

A riguardo di accenna, in quanto se ne parlerà più approfonditamente nel prosieguo, che sono produttive di reddito d'impresa le attività considerate commerciali dalla normativa civilistica³⁰² anche se non organizzate in forma d'impresa e le attività di prestazioni di servizi a terzi purché organizzate in forma d'impresa.

Ne consegue che le attività di natura commerciale danno origine sempre a redditi d'impresa, presentino o meno il requisito dell'organizzazione; le prestazioni di servizi a terzi al contrario danno di norma origine a redditi di lavoro autonomo a meno che non siano organizzate in forma d'impresa.

L'elemento qualificante del lavoro autonomo rispetto al reddito d'impresa può essere dunque individuato nel carattere strettamente personale ed eminentemente intellettuale dell'attività svolta; per l'esercizio della propria attività il soggetto può ovviamente avvalersi di un complesso di beni

³⁰¹ Cass. 1052/1988;

³⁰² ex art 2195 c.c.;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

strumentali , anche di ingenti dimensioni e valore; nel lavoro autonomo, peraltro, questo complesso di beni continua a mantenere una funzione strumentale e secondaria rispetto al principale e insostituibile apporto personale del soggetto; allorché tale complesso di beni, al contrario, assuma carattere preminente e l'apporto personale del soggetto diventi esso stesso un fattore secondario, nell'ambito di una struttura organizzata per la produzione di servizi dotata di una propria autonomia, il reddito derivante dall'attività svolta andrà classificato tra quelli d'impresa³⁰³.

La vigente soluzione normativa ha le sue radici di fondo nell'aver il legislatore tributario adottato una nozione dell'impresa commerciale molto ampia e comprensiva anche di attività non oggettivamente commerciali.

Infatti, benché il lavoro autonomo sia tipicamente ravvisabile nell'esercizio abituale delle professioni intellettuali, la definizione per via residuale dei confini effettivi di questa categoria comporta che ricadono nella nozione fiscale di lavoro autonomo anche attività diverse dalle professioni intellettuali se non oggettivamente commerciali e svolte senza vincolo di subordinazione con il connotato dell'abitudine e che d'altra parte dalla nozione fiscale di lavoro autonomo fuoriescono invece le attività professionali che risultino svolte con un'organizzazione in forma d'impresa³⁰⁴.

Accanto alle attività enunciate ricadono tra quelle di lavoro autonomo alcune attività eterogenee ad esse assimilate che presentano alcuni punti di contatto con la categoria dei redditi in esame. Tra queste a titolo esemplificativo si ricordano i redditi derivanti dall'autore, inventore o utilizzatore di opere d'ingegno, quelli conseguiti dall'associato in associazione in partecipazione quando l'apporto è costituito esclusivamente da prestazioni lavorative oltre altri³⁰⁵.

³⁰³ TABET, *Interrogativi sulla qualificazione del reddito derivante dall'esercizio della cosiddetta professione impresa* in Rass. Trib 1987, II p. 112; GRANELLI, *Ancora sulla distinzione tra impresa e lavoro autonomo* in Boll Trib inf 1987 p.1003; GIOVANNINI , *Le professioni intellettuali fra legislazione civile e fiscale note critiche ed interpretative* In Rass Trib 1988 I p.81;

³⁰⁴ LA ROSA, *Manuale*, p. 76;

³⁰⁵ FALSITTA, *Manuale*², p. 193;

Come osservato, l'attuale impianto normativo dei redditi di lavoro autonomo appare caratterizzato da un più esteso ambito di applicazione del sistema della ritenuta sia in relazione al profilo oggettivo, riguardando tutti i redditi di lavoro autonomo sia per quanto concerne le categorie dei soggetti obbligati ad effettuare la ritenuta. I compensi corrisposti ai professionisti, infatti, se erogati da imprenditori, società o altri professionisti devono essere assoggettati ad una ritenuta a titolo di acconto³⁰⁶.

2.5.2 I REDDITI D'IMPRESA

L'art 55 del TUIR contempla tutte le attività da cui derivano i redditi d'impresa; al primo comma, dopo aver individuato i redditi d'impresa in quelli che "derivano dall'esercizio di imprese commerciali", chiarisce che con questa espressione si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa. Al secondo comma vengono indicati come d'impresa i redditi che derivano a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. ; b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne; c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa. Secondo quanto precisa il comma 3 tutte le predette attività sono attività commerciali ai fini della normativa in materia di imposte sui redditi, benchè soltanto quelle indicate al comma 1 siano espressamente qualificate come imprese commerciali.

L'analisi della categoria reddituale in esame impone di indagare quale sia la nozione di impresa e di imprenditore nel nostro ordinamento e se vi sia una

³⁰⁶ FALSITTA, *Manuale*², p. 201; MICHELI, *Manuale*, p.355;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

disparità tra la nozione civilistica di impresa e quella valida in materia tributaria.

Nelle imposte sui redditi la nozione di impresa diviene fondamentale al fine di determinare se un dato arricchimento patrimoniale costituisca o meno il risultato di un'attività (ed in specie quella d'impresa) posta in essere da un soggetto o se invece sia solo il risultato di singoli atti tra loro scollegati oppure di un'attività di godimento del proprio patrimonio o di trasformazione dello stesso.

Nondimeno l'esercizio dell'impresa ha nelle imposte dirette l'ulteriore funzione di attrarre a tale categoria di reddito i redditi obiettivamente ascrivibili ad altre categorie ma conseguiti nell'ambito di impresa. Infatti, ai sensi del terzo comma dell'articolo 6 del TUIR, "I redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi."

In maniera analoga, ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, per le società di capitali e gli enti commerciali residenti elencati nell'articolo 73, comma 1, lettere a e b, "Il reddito complessivo da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ...".

Questa *vis attractiva* al reddito d'impresa trova una propria giustificazione, prima ancora che sul piano giuridico, su quello economico: infatti in tal caso si dà rilievo all'imprenditore ed all'impresa come combinazione di fattori produttivi, che attrae pertanto a questa fattispecie tutti i fatti che tale combinazione è suscettibile di produrre, anche se astrattamente qualificabili in tipi di reddito diversi.

Ciò posto, è necessario esaminare la definizione di imprenditore ed impresa nel codice civile e le caratteristiche qualificanti tali nozioni³⁰⁷.

L'attività d'impresa si qualifica certamente per il risultato che persegue, ovvero per lo scopo di produrre e/o scambiare beni o servizi. La definizione

³⁰⁷ OPPO, *L'impresa come fattispecie*, in *Diritto dell'Impresa. Scritti giuridici*, I, Padova, 1992, 240 ss; BUONOCORE, *Imprenditore (dir. priv.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1970, Vol. XX, 516; SPADA, *Impresa*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992, 51.

civilistica fa infatti espresso riferimento al fine cui l'attività dell'imprenditore è coordinata: ai sensi dell'articolo 2082 del Codice civile, è definito imprenditore *“chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni e servizi”*.

Da tale nozione si individuano i due requisiti dell'attività d'impresa: l'economicità e la professionalità.

Riguardo al requisito dell'economicità occorre innanzitutto premettere che esso non è identificabile con lo scopo di lucro. L'economicità è un metodo di porre in essere l'attività o, in altri termini, un criterio di produzione.

Per aversi impresa non è infatti indispensabile l'astratta idoneità a procurare un lucro ma è sufficiente l'idoneità a coprire i costi di produzione e una remunerazione per i fattori produttivi impiegati³⁰⁸.

E' chiaro quindi che l'economicità non deve essere valutata in base al risultato ottenuto *ex post* ma alla modalità di esercizio dell'attività, per cui sarà sufficiente esaminare se l'attività sia di per sé idonea a remunerare i fattori di produzione oppure, all'opposto, se il prezzo dei beni o servizi ceduti sia manifestamente insufficiente a remunerare i fattori produttivi, cioè tale da far apparire a priori esclusa la possibilità di coprire i costi.

Altro requisito previsto dalla norma in esame è quello della professionalità. Tale caratteristica implica la stabilità e durevolezza dell'attività ed è contrapposta all'occasionalità³⁰⁹.

Il problema della professionalità non è quello di definirla concettualmente piuttosto quello di accertarla. Ciò diventa ancora più complesso quando tale caratteristica emerga o venga meno in funzione della attuazione o estinzione della fattispecie.

È stato osservato che la professionalità deve considerarsi “un modo di essere” dell'attività economica e non un dato normativo. Professionale è quell'attività che tale è qualificata socialmente con riferimento alle modalità concrete con cui viene esercitata dall'operatore. Affinché l'attività assuma

³⁰⁸ GALGANO, *Imprenditore commerciale*, in Digesto disc. priv., sezione commerciale, vol. VII, Torino, 1992, 16.;

³⁰⁹ INGROSSO *Reddito d'impresa organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa* in Riv. Dir fin 1993 I p.74;

tale connotazione occorre che l'attività sia svolta in modo coordinato e sistematico, abbia carattere stabile e non sia occasionale. Non è necessaria invece la continuità, e cioè che l'esercizio dell'attività sia ininterrotto, potendo pertanto anche essere periodico o stagionale.

Il significato di professionalità comporta dunque quello di abitudine nell'esercizio dell'attività commerciale che risulta caratterizzata da una pluralità di operazioni ed atti tra loro coordinati e ripetuti nel tempo destinati alla produzione ed allo scambio di beni e servizi per il mercato³¹⁰.

Nell'ambito della nozione d' imprenditore, formulata dall'articolo 2082 c.c., il legislatore distingue due specie di imprenditore: l'imprenditore agricolo, definito dall'articolo 2135 c.c., e l'imprenditore commerciale, definito dall'articolo 2195³¹¹.

Innanzitutto sembra significativo rilevare che il fatto che siano definite positivamente sia le attività agricole sia le attività commerciali³¹² ha comportato numerose difficoltà tra gli interpreti nel collocare nell'una o nell'altra categoria di imprenditore determinate attività che non rientravano nella definizione legislativa di impresa agricola né in quella di impresa commerciale³¹³.

In linea generale può affermarsi che ormai sono stati superati i problemi relativi alla qualificazione delle attività commerciali e che non vi sia più incertezza circa l'ambito delle categorie elencate dall'articolo 2195 c.c.; L'incertezza permane relativamente a taluni tipi di attività, e tale problematica si ripercuote sulle disposizioni tributarie che rinviano alla

³¹⁰ INGROSSO, *Reddito*, p.74; GALGANO, *Imprenditore*, p.34;

³¹¹ In particolare modo, l'articolo 2195 individua cinque categorie di attività che definisce come "attività commerciali": 1) l'attività industriale diretta alla produzione di beni o servizi; 2) l'attività intermedia nella circolazione dei beni; 3) l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria; 4) l'attività bancaria e assicurativa; 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.

³¹² contrariamente alla tecnica legislativa impiegata in altri ambiti, ad esempio allorché si definiscono "beni mobili" tutti i beni diversi dai beni immobili definiti nell'articolo 812 c.c.)

³¹³ GALGANO, *Imprenditore*...16; ZIZZO, *I redditi d'impresa*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2010, 212; NIGRO, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno*, vol. 15, tomo II, Torino, 1986, 1254 ss.; GENOVESE, *La nozione giuridica di imprenditore*, Padova, 1990, 70 ss.

norma civilistica favorendone differenti letture interpretative³¹⁴.

Mentre, dunque, è sostanzialmente definita la nozione di impresa e di imprenditore per il diritto civile, parzialmente diversa è la prospettiva nel sistema di diritto tributario.

L'ordinamento tributario, infatti, assume come riferimento primario i dati della materia civilistica, ma integra tali dati con le esigenze proprie della materia impositiva; pertanto, se l'ordinamento tributario si richiama senza dubbio alle disposizioni del codice civile, tale richiamo non è un semplice rinvio alle disposizioni codicistiche, bensì è denso di enunciazioni che sono diretta conseguenza della "particolarità" del diritto tributario rispetto ad altre discipline³¹⁵.

Il legislatore fiscale assume il dato civilistico quale base di partenza e tuttavia se ne discosta non tanto per una diversità di valutazioni quanto piuttosto per una diversità di prospettiva; l'elemento centrale per il legislatore tributario non è infatti definire un soggetto (l'imprenditore, come definito ex art. 2082), ma l'oggetto della tassazione, ovvero sia il reddito nel sistema delle imposte dirette e gli scambi di beni e servizi nell'esercizio d'impresa nell'imposta sul valore aggiunto³¹⁶.

In altri termini le differenze tra le nozioni civilistica e tributaria dipendono in massima parte dai diversi fini del legislatore civilistico rispetto a quello tributario; il primo si occupa prevalentemente dei rapporti tra i soggetti di diritto, mentre il secondo nell'ambito dell'imposizione diretta, si interessa all'impresa soprattutto dal punto di vista oggettivo, cercando di individuare quali fattispecie economiche siano espressione di una specifica capacità contributiva³¹⁷.

Delineato il ruolo e l'importanza che l'imprenditore e – soprattutto – l'impresa hanno nell'ordinamento tributario, occorre ora esaminare le nozioni contenute nell'imposizione sui redditi, innanzitutto per verificare se

³¹⁴ GALGANO, *Imprenditore*, 18; BUONOCORE, *Imprenditore*, 538.

³¹⁵ POLANO, *Impresa*, 187

³¹⁶ TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 499.

³¹⁷ MICHELI, Reddito d'impresa e imprenditore commerciale in *Dir e Prat trib.* p. 401 e ss; FICARI, *Impresa*, 812; OPPO, *Impresa*, p. 240 ss;

ed in quale misura esse si discostino dalla corrispondente nozione civilistica.

2.5.2.1 L'AMPLIAMENTO DELLA NOZIONE CIVILISTICA: L'IMPRESA PER IL DIRITTO TRIBUTARIO

L'attuale definizione d'impresa nell'ordinamento tributario ed in specie l'ampliamento di tali concetti rispetto ai loro analoghi del codice civile è il risultato soprattutto della normativa precedente la riforma degli anni '70, anteriormente alla quale la nozione di impresa serviva a stabilire il tipo d'imposta (reale) applicabile, ovvero la diversa aliquota di prelievo e pertanto sia le norme sia la dottrina e la giurisprudenza che a tali norme si riferivano avevano riguardo a nozioni di imprenditore e di impresa a ciò strumentali e rispetto alle quali il riferimento alle corrispondenti nozioni civilistiche finiva per essere piuttosto irrilevante.

L'importanza di tali concetti è andata accrescendosi nel tempo soprattutto successivamente alla riforma tributaria sopra citata, con il passaggio da un sistema tributario organizzato su imposte reali e cedolari ad uno basato su imposte personali sul reddito complessivo delle persone fisiche e giuridiche, e di conseguenza è divenuta di importanza primaria la necessità di distinguere tra diversi tipi di reddito³¹⁸.

La definizione d'impresa commerciale nell'ordinamento tributario consiste di fatto in un ampliamento di quella civilistica.

In questa prospettiva si comprende come mai nessuna disposizione nel sistema di diritto tributario fornisca una definizione d'imprenditore o rinvii espressamente all'articolo 2082 del codice civile; al contrario, si definisce

³¹⁸ FANTOZZI, *Impresa*, p.6; , Occorre infatti sottolineare che la formulazione della vigente norma è stata condizionata dall'esigenza di ricomprendere nell'imposta sul reddito delle persone fisiche tutta l'area impositiva già soggetta ad imposta di ricchezza mobile *ante* riforma del 1971-73, laddove quest'ultima assoggettava ad imposizione sia i redditi delle imprese commerciali che quelli derivanti dall'esercizio di mere attività commerciali che fossero il risultato della combinazione di capitale e lavoro. In questa prospettiva, la nozione di impresa commerciale ai fini delle imposte dirette (allora improntate ad un'imposizione di carattere reale, e non personale) serviva a discriminare tra reddito agrario e reddito commerciale ai fini dell'applicazione dell'imposta (sul reddito agrario nel primo caso, e sulla ricchezza mobile nel secondo caso), nonché all'interno della stessa imposta di ricchezza mobile per discriminare tra diverse tipologie di reddito.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

l'attività d'impresa sia in materia di imposte sui redditi (articolo 55 del Tuir) sia in materia di Iva (articolo 4 del D.P.R. 633) e viene richiamato non l'articolo 2082 del codice civile il quale, come si è descritto sopra, definisce il concetto di imprenditore, bensì l'articolo 2195 il quale definisce quali attività debbano essere considerate attività d'impresa (commerciale, nonché agricola nell'articolo 2135)

La definizione di reddito d'impresa commerciale a cui fa riferimento l'art 55 TUIR è certamente autonoma, ma non eccezionale rispetto al diritto civile³¹⁹; in essa si menzionano – seppur a diverso titolo - anzitutto due delle caratteristiche centrali enunciate nell'articolo 2082 ovvero la professionalità e l'organizzazione in forma d'impresa. Pertanto, anche se l'articolo 55 richiama espressamente il solo articolo 2195 c.c., è evidente il richiamo, seppur non espresso ma sostanziale, al disposto dell'articolo 2082 c.c.³²⁰.

Come evidenziato in dottrina, il richiamo implicito della norma tributaria all'articolo 2082 c.c.³²¹ diviene fondamentale per affermare la rilevanza anche dell'elemento dell'economicità oltre che nello stabilire l'accertamento circa la sussistenza o meno di attività d'impresa e si giustifica proprio con il carattere generale di detta norma.

Essendo infatti l'articolo 2082 c.c. norma di carattere generale che, nel sistema del Codice civile, individua le caratteristiche che deve avere qualsiasi imprenditore, tanto la fattispecie-impresa commerciale quanto la fattispecie-impresa agricola dovranno soddisfare (ai fini civilistici come ai fini fiscali) i requisiti previsti da detta norma³²².

Appare quindi chiaro, in base a quanto sopra esposto, che la nozione civilistica che deriva dal combinato disposto degli articoli 2082 e 2195 è presente nella nozione di esercizio di impresa commerciale quale parte di

³¹⁹ FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 10 del 2009, I, 812;

³²⁰ INGROSSO *Reddito*...p.74;

³²¹ PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 157-158;

³²² MICHELI, *Reddito*, p. 416;

una nozione più articolata volta a soddisfare esigenze tipicamente fiscali³²³. Dalle definizioni d'impresa commerciale contenute nell'ordinamento tributario si evince chiaramente non solo lo stretto collegamento con la corrispondente nozione del codice civile, ma anche le significative differenze tra le due che le rendono *de facto* sostanzialmente autonome.

L'autonomia della fattispecie fiscale rispetto a quella civilistica appare chiara innanzitutto se si nota che le definizioni fiscali non rinviano all'articolo 2082 c.c., ma all'articolo 2195 e ciò ha conseguenze in quanto da ciò deriva l'irrilevanza, in alcune circostanze, in materia tributaria, dell'organizzazione in forma d'impresa, caratterizzante invece la fattispecie civilistica.

Se le disposizioni tributarie non fanno riferimento espresso all'art 2195 c.c. ma implicito all'art 2082 c.c. è innanzitutto poiché, dal punto di vista fiscale, assume decisamente più rilevanza non la qualificazione di un soggetto quale imprenditore o meno, bensì la qualificazione di un'attività come d'impresa (commerciale) o meno³²⁴.

Inoltre, dal punto di vista della materia fiscale, l'articolo 2195 c.c. ha anche la funzione di discriminare tra le attività considerate d'impresa a prescindere dall'accertamento della sussistenza del requisito organizzativo e le attività che invece vengono considerate d'impresa, sebbene non espressamente elencate nella norma codicistica, in ragione del fatto che esse sono organizzate in forma d'impresa.

Proprio nella diversa importanza attribuita all'elencazione di cui all'articolo 2195 risiede una prima differenza tra la nozione civilistica di imprenditore commerciale e quella fiscale.

La più recente dottrina civilistica, infatti, è concorde nell'attribuire all'articolo 2195 un'importanza secondaria, in quanto l'ambito delle attività commerciali sarebbe in realtà da individuare semplicemente nelle attività "non agricole", per cui di fatto sarebbero imprese commerciali tutte quelle imprese che non

³²³ FICARI, *L'impresa*, p. 818;

³²⁴ Ciò chiaramente non significa che il profilo soggettivo sia del tutto irrilevante. Esso è invece determinante per quanto riguarda i soggetti che per loro natura sono considerati sempre titolari di reddito d'impresa.

sono agricole. L'ambito dell'impresa commerciale verrebbe sostanzialmente ottenuto "per differenza", ovvero sottraendo alla nozione di impresa ex articolo 2082 c.c. la definizione di impresa agricola ex art. 2135 c.c.³²⁵.

Al contrario, la dottrina tributaria attribuisce massima rilevanza all'elencazione di cui al 2195 ai fini della necessità o meno di accertare la presenza di un'organizzazione in forma di impresa. A seconda che si ritenga un'attività rientrare nella detta elencazione o meno, le conseguenze in ambito tributario possono essere molto diverse.

Se ai fini civilistici non si ha impresa senza un minimo di organizzazione, dal punto di vista fiscale occorre distinguere sulla base dell'attività esercitata. Se si esercita un'attività compresa nell'elenco di cui all'articolo 2195 c.c. si è infatti considerati imprenditori (commerciali), indipendentemente da qualsiasi indagine circa l'apparato organizzativo predisposto dal contribuente³²⁶.

Se invece si esercita un'attività di prestazione di servizi, non inclusa nel predetto elenco, sarà necessario, anche ai fini fiscali, esaminare l'assetto organizzativo attraverso cui l'attività viene esercitata.

La *ratio* della differenza tra la nozione tributaria e quella civilistica di impresa commerciale è da ricondurre, come già anticipato, alla prevalenza che il legislatore fiscale attribuisce all'oggetto dell'attività rispetto ad altre caratteristiche, pure molto rilevanti, come la presenza di un'organizzazione per l'esercizio dell'attività³²⁷.

L'irrelevanza, in taluni casi, dell'elemento dell'organizzazione non conduce sempre a risultati soddisfacenti dal punto di vista della "sistematicità" del diritto tributario rispetto ad altre discipline oltre che alla realtà economica e sociale. Ai fini dell'applicazione del regime dei redditi d'impresa sarebbe

³²⁵ INGROSSO, *Impresa*, p.60; FILIPPI, *Riflessioni sulla individuazione del reddito d'impresa ai fini tributari*, in *Giur Comm.* 1976 I, p.109;

³²⁶ TINELLI, *Commentario*, p, 501

³²⁷ A riguardo la dottrina FICARI, *Impresa*, p. 818, FANTOZZI, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA...*, 4. ha evidenziato che tale impostazione deriverebbe dalla consapevolezza sulla "compresenza di capitale e lavoro" nelle attività elencate nell'articolo 2195 c.c., e tale compresenza sarebbe tale da giustificare, ai fini della determinazione del reddito, di avere un reddito d'impresa qualora l'oggetto sia commerciale, anche nel caso in cui l'attività sia esercitata con un assetto prevalentemente personalistico

certamente preferibile non dover accertare caso per caso il requisito dell'organizzazione rispetto al contrario, e ciò innanzitutto per una maggior certezza sia per il contribuente sia per l'Amministrazione finanziaria del regime applicabile ad una determinata attività economica ³²⁸.

Del resto, come evidenziato dalla dottrina, proprio l'aver reciso il collegamento con il requisito dell'organizzazione ex art. 2082, almeno per le più importanti e diffuse forme di attività, ha costituito uno dei fattori (se non il fattore) che ad oggi consentono una individuazione relativamente agevole delle fattispecie riconducibili al reddito d'impresa ³²⁹.

2.5.2.2 IL REQUISITO DELL'ORGANIZZAZIONE IN FORMA D'IMPRESA: LE OPINIONI DELLA DOTTRINA

Con riferimento alla portata dell'elencazione ex art. 2195 c.c., dalla quale si desume se sia necessario o meno accertare la sussistenza del requisito dell'organizzazione, in dottrina si sono contrapposti diversi orientamenti.

Una parte della dottrina ritiene che tale distinzione sarebbe da ricercarsi nella differenza che intercorre tra "produzione" e "prestazione" di servizi³³⁰.

Secondo tale ricostruzione, vi sarebbe una differenza tra la produzione di servizi, la quale si caratterizzerebbe per l'impiego e la combinazione di diversi fattori produttivi e rientrerebbe nell'elencazione di cui all'art. 2195, n. 1, e la prestazione di servizi, ovvero quelle attività connotate dall'impiego essenzialmente delle energie fisiche, intellettuali e personali che, non

³²⁸ In tal senso FICARI - PAPARELLA, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche, D) Redditi di impresa*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, i quali rilevano (842 ss.) che l'organizzazione in forma di impresa è «il requisito che comporta le maggiori difficoltà sotto il profilo della verifica in concreto e in relazione al quale le concezioni della dottrina tributaria sono abbastanza diversificate anche per l'influenza esercitata dalle tesi elaborate dagli studiosi del diritto commerciale. [...] La scelta del legislatore tributario in tal senso si giustifica con le esigenze di certezza e di semplificazione cui si ispira il diritto tributario, le quali hanno reso inopportuno un mero rinvio alla nozione civilistica di imprenditore soprattutto alla luce delle divergenze dottrinali che caratterizzano tale definizione».

³²⁹ BERLIRI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, 1977, 115 ss.; A.

GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza Sistematica di Diritto Tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche*, vol. II., 420;

³³⁰ A. FANTOZZI, *Impresa e imprenditore*, cit., 3, e *Imprenditore e impresa nel diritto tributario*, V. FICARI, F. PAPARELLA, *L'imposta...*, p. 845

rientrando nell'elencazione ex 2195, sarebbero attività d'impresa solo in presenza di una (etero)organizzazione.

Tale impostazione, in realtà, non convince del tutto in quanto appare fondata sull' equivoco che si possa distinguere tra "produzione di un servizio" e "prestazione di un servizio"³³¹.

A riguardo è stato precisato che "prestazione" di un servizio non può che avere il significato di erogazione del servizio stesso e sulla base di tale considerazione vi è chi ha rilevato come tra "produzione" e "prestazione" vi sia solo una differenza di prospettive, poiché dal punto di vista dell'agente il servizio sarebbe prodotto e dal punto di vista del cliente sarebbe prestato³³².

Dunque, se non ha senso distinguere la produzione dalla prestazione del servizio non si vede perché tale distinzione dovrebbe apparire rilevante nelle norme in commento né sembra peraltro possibile attribuire al termine "prestazione" un significato diverso da erogazione o consumo.

Altra parte della dottrina ritiene inoltre che la discriminante sia da individuarsi nell'"industrialità", ovvero sia nel fatto che il n. 1 dell'elencazione di cui all'articolo 2195 menzioni l'attività "*industriale*" diretta alla produzione di beni o di servizi.

In tale prospettiva le attività di cui al n. 1 dell'articolo 2195 sarebbero quelle che si avvalgono dell'impiego di capitali, prestazioni di lavoro subordinato, macchine, attrezzature etc., così da raggiungere una più netta autonomia dell'attività esercitata rispetto ai fattori produttivi impiegati³³³.

L'attività organizzata industrialmente sarebbe un *quid pluris* rispetto all'attività organizzata in forma d'impresa, poiché presupporrebbe, sia in

³³¹ ZIZZO, *Redditi*, 214;

³³² In altri termini, quindi, se nella produzione industriale di un'automobile si possono agevolmente scindere le due fasi della produzione e del consumo (ovverosia della commercializzazione al cliente), non è così per quanto riguarda ad esempio il servizio di trasporto o l'allestimento di uno spettacolo teatrale, laddove il momento della produzione (l'effettuazione del trasporto, o la rappresentazione della *pièce* teatrale davanti a un pubblico) coincide necessariamente con l'erogazione di detto servizio e la conseguente fruizione da parte del cliente: è quindi evidente che le automobili possono essere prodotte in un luogo ed immagazzinate in attesa della vendita, mentre non è possibile "immagazzinare" un servizio, bensì esso è reso nel momento stesso in cui è prodotto; SPADA, *Impresa*, 51

³³³ POLANO, *Impresa*, 187

termini qualitativi, sia in termini quantitativi, un più alto livello di combinazione di fattori produttivi³³⁴.

Ciò condurrebbe di conseguenza ad un restringimento della categoria dei redditi d'impresa poiché tutte le attività non "industriali" sarebbero attività d'impresa solo se sussiste una organizzazione in forma d'impresa, intesa, a parere della citata dottrina, quale necessaria presenza di una etero-organizzazione dotata di autonomia funzionale³³⁵.

Tale impostazione è stata contestata da chi ha ritenuto che l'utilizzo del termine "industriale" nell'art. 2195, n. 1 non debba postulare un più alto livello di organizzazione in forma d'impresa.

La citata dottrina non ritiene coerente rispetto al dettato dell'art 55 primo comma TUIR svalutare il requisito dell'organizzazione ai fini fiscali per diverse e importanti tipologie di attività, per poi valorizzare la etero-organizzazione identificandola con la "industrialità"³³⁶.

Da quanto esposto appare piuttosto chiaro che le teorie sopra rappresentate non sono in grado di spiegare il rinvio alle attività ex 2195 c.c., e neppure di essere ricondotte ad unità, focalizzandosi ognuna su elementi invero molto diversi³³⁷.

2.5.2.3 L' ELEMENTO ORGANIZZATIVO PER LE ATTIVITA' NON ELENcate NELL'ART 2195 C.C.

L'ampliamento della nozione fiscale d'impresa rispetto alla corrispondente definizione civilistica comporta da un lato che nel sistema tributario si ritiene "impresa" anche l'esercizio di una attività priva di un'organizzazione se tale attività è menzionata nell'articolo 2195 e dall'altro che anche l'esercizio di

³³⁴ ZIZZO, *Redditi*, p. 212

³³⁵ POLANO, *Impresa nel diritto tributario*, cit., 187;

³³⁶ GIOVANNINI La nozione di imprenditore p.....E' di tutta evidenza che, ove si ammettesse che il termine "industriale" abbia il significato di distinguere un livello più alto di organizzazione e un processo produttivo improntato sulla produzione in serie o di massa, ciò sarebbe palesemente in conflitto con quanto appena esposto, perché chiaramente gli artigiani non potrebbero essere in alcun modo qualificabili come industria – equiparazione che invece viene effettuata espressamente nella relazione al Re sopra citata nonché in numerose disposizioni coeve al Codice civile e nella struttura stessa dell'ordinamento corporativo fascista basato sulle confederazioni dei datori di lavoro.

³³⁷ FANTOZZI, *Impresa*, p. 3;

una attività non menzionata nell'articolo 2195 purché esercitata mediante un'organizzazione³³⁸.

In tale ambito il concetto dell'organizzazione assume rilevanza notevole nella definizione di impresa assumendo rango di criterio classificatorio rispetto alle attività commerciali ex art. 2195 c.c..

Se l'estensione fiscale della nozione civilistica di impresa alle attività ex art. 2195 anche non organizzate si può spiegare con la presunzione del legislatore circa la necessaria compresenza di capitale e lavoro, nelle attività non incluse nel 2195cc, occorre verificare quale sia le ratio dell'estensione della fattispecie-impresa anche ad attività non commerciali (né agricole) solo sulla base della presenza del requisito dell'organizzazione.

A riguardo è stato osservato che il legislatore contravvenendo all'esigenza di certezza del diritto, preservata con l'elencazione di cui all'art 2195 c.c., introduce un elemento di incertezza facendo dipendere dall'accertamento dell'organizzazione la qualificazione tributaria dei soggetti che non svolgono attività d'impresa.

L' ampliamento soggettivo della categoria dei redditi d'impresa trae origine dalla scelta legislativa di estendere tale categoria rispetto a quella dei redditi di lavoro autonomo³³⁹.

In tale prospettiva, infatti, un soggetto prestatore di servizi – sebbene ritenuto dal punto di vista economico-sociale un lavoratore autonomo – darà luogo a redditi di impresa o di lavoro autonomo a seconda che eserciti la propria attività, rispettivamente, con o senza una organizzazione in forma d'impresa³⁴⁰.

In sostanza, quindi, il comma 2, lettera a) dell'articolo in esame verrebbe a svolgere la funzione di norma di raccordo tra i redditi d'impresa ed i redditi di lavoro autonomo .

D'altro canto, sembra necessario considerare che l'ampliamento della

³³⁸ Il terzo comma dell'articolo 55 prevede che sono considerati redditi d'impresa quelli *“derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c”*

³³⁹ FANTOZZI, *Impresa*, p. 3. ; INGROSSO, *Reddito*, p.78;

³⁴⁰ LUPI, *Diritto*, p.36;

nozione di impresa commerciale rispetto a quelle che esercitano attività ex art. 2195 può essere anche spiegata alla luce della questione, non ancora del tutto risolta in diritto commerciale, circa la configurabilità dell'”impresa civile” e delle attività ad essa riconducibili. In tale prospettiva, secondo parte della dottrina civilistica, sarebbe configurabile un' ulteriore fattispecie di impresa rispetto alle imprese agricole e a quelle commerciali, l'impresa civile appunto, la quale avrebbe per oggetto attività diverse da quelle agricole e da quelle elencate dall'articolo 2195 c.c. e alla quale non sarebbe applicabile lo statuto dell'imprenditore commerciale.

Sembra quindi che, affermando comunque la rilevanza quale impresa commerciale delle attività non comprese nell'art. 2195 c.c. se esercitate imprenditorialmente, il legislatore tributario abbia voluto evitare alla radice che l'aderenza all'una o all'altra teoria in ambito civilistico, potesse comportare la mancata tassazione delle imprese civili quali imprese commerciali, facendo rientrare nell'ambito fiscale delle imprese commerciali (e assoggettandole quindi a tassazione quale imprese commerciali) anche le imprese civili.

2.6 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE – RIFLESSI SULLE CATEGORIE SOGGETTIVE

Il riferimento alle sole persone fisiche, operato nell'art 2, esclude dal novero dei soggetti passivi quelle entità diverse dalle persone giuridiche che pure trovano autonoma considerazione nell'ordinamento come le società di persone, le associazioni non riconosciute e le altre organizzazioni di beni e di persone prive di personalità giuridica.

In ambito IRPEF la categoria dei redditi d'impresa è stata individuata per ricondurre a tassazione alcuni redditi d'impresa, assimilabili a quelli di lavoro autonomo, da cui d'altro canto sostanzialmente si distaccavano.

Tali soggetti sono possessori di reddito per la cui tassazione sono previste regole particolari.

Specifiche norme sono quindi dettate allo scopo di evitare una doppia

imposizione dei medesimi redditi in capo a due soggetti, la società prima, al momento della produzione, e il socio poi, al momento della percezione pro quota.

I redditi prodotti dagli organismi sopra richiamati, diversi dalle società di capitali ed enti equiparati, rientrano invece nell'ampia categoria dei redditi prodotti in forma associata il cui regime impositivo è improntato al c.d. principio di trasparenza³⁴¹.

La qualifica di "trasparente" viene così attribuita ad un soggetto collettivo per indicare che le fattispecie giuridiche nelle quali è identificabile il presupposto di imposta sono riferite direttamente agli individui e non all'organizzazione stessa³⁴².

In virtù del principio di trasparenza le società di persone, le associazioni professionali e le imprese familiari che, pur essendo sotto il profilo civilistico dotate di una propria autonomia patrimoniale, non presentano un'autonoma soggettività passiva tributaria ai fini dell'IRPEF, vengono riguardate unicamente come strumento di produzione di un reddito di pertinenza dei soci, ai quali tale reddito viene infatti automaticamente e direttamente attribuito pro quota, indipendentemente dalla effettiva percezione.

L'IRES diversamente all'IRPEF prescinde, nell'elencazione dei soggetti passivi, dal requisito della personalità giuridica, ma include anche gli enti privi di personalità giuridica.

Anche le società di persone vi sarebbero potute rientrare, ma la loro esclusione risulta giustificata sulla base di un diverso atteggiarsi del presupposto di imposta.

Il riconoscimento della legittimità del meccanismo di tassazione per

³⁴¹ FEDELE, *Profili fiscali delle società di persone* in AA.VV. Commentario al testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti, Roma 1990 p. 21; TESAURO, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone* in Boll trib 1979, p.440; NUSSI *Spunti per una rimeditazione della disciplina reddituale delle società di persone* in Riv Dir Trib 1994, I p.733;

³⁴² BORIA, *Principio*, p. 15; FICARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, in A.N.T.I., Associazione nazionale tributaristi italiani, *L'IRES. due anni dopo: considerazioni, critiche e proposte – libro bianco*, Milano, 2005, pag. 117; FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione "per trasparenza" delle società di capitali*, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 38;

trasparenza è poi passato attraverso un'interpretazione di carattere sostanziale che ha valorizzato i profili strutturali delle società di persone.

Il diritto dei soci di apprendere l'utile di esercizio successivamente all'approvazione del rendiconto, unitamente alla diretta partecipazione degli stessi alla gestione, consentono di configurare in capo ai soci il presupposto delle imposte sui redditi, "il possesso del reddito", inteso quale titolarità della fonte produttiva³⁴³.

La scelta di imputare per trasparenza i redditi della società ai soci è così coerente con l'ormai pacifica evoluzione del diritto tributario che dimostra di aver sempre maggiore riguardo più alla giuridica sostanza delle fattispecie economiche che alla loro forma apparente³⁴⁴. In questa prospettiva la sostanza economica delle società di persone è la diretta partecipazione alla vita sociale da parte dell'intera compagine sociale che direttamente partecipa all'attività collettiva.

L'art 53 Cost. vincola il legislatore ad individuare fatti indici di capacità contributiva che garantiscono al soggetto passivo i mezzi con cui far fronte all'obbligazione tributaria; tale meccanismo è garantito dalla tassazione per trasparenza³⁴⁵.

L'esame della nozione di impresa e di imprenditore in materia tributaria, maggiormente ampia di quella civilistica, e le regole attinenti l'identificazione della fonte di reddito d'impresa evidenziano che la disciplina di determinazione del reddito di questa categoria non interessa in misura uguale tutte le figure soggettive destinatarie della normativa.

Per le società commerciali in ambito IRPEF quali le società in nome collettivo, quelle in accomandita semplice e quelle di armamento, è previsto all'art 6 comma 3 TUIR che i redditi di queste società sono considerati redditi d'impresa da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale. In tali casi non rileva l'attività esercitata e i criteri per la sua

³⁴³ RASI, *Trasparenza*, p.98;

³⁴⁴ MARCHETTI, *Profili fiscali di fattispecie innovative in tema di OICR: il trattamento fiscale di un fondo comune chiuso che investa in opere d'arte*, in *Mondo Bancario*, 2007, pag. 10.

³⁴⁵ RASI, *Trasparenza*, p.99;

individuazione precedentemente analizzati per stabilire in quale categoria ricada la fonte reddituale, bensì rileva soltanto la forma giuridica del soggetto³⁴⁶.

Per le persone fisiche, invece, le regole relative all'identificazione del reddito d'impresa assolvono la funzione di fornire l'elenco delle attività da cui derivano proventi da inglobare nella categoria di cui si tratta.

Più complessa, invece, è la posizione di società di fatto ed organizzazioni diverse dalle società per le quali i principi esaminati consentono preliminarmente di stabilire la commercialità o meno dell'ente e, successivamente, solo per le attività indettificate come non commerciali, consentiranno di individuare le iniziative capaci di generare redditi d'impresa.

Invece per le società di fatto o le organizzazioni diverse dalle società la cui attività verrà qualificata come commerciale vige il principio, già accennato, per cui tutti i redditi prodotti da qualunque fonte provengano sono considerati redditi d'impresa³⁴⁷.

Come nelle altre categorie reddituali la normativa sul reddito d'impresa si distingue per una serie di norme che ne consentono di individuare la fonte di reddito ed una parte volta a disciplinarne il calcolo.

La categoria in analisi è però caratterizzata dal rinvio di quest'ultima specie di norme alle disposizioni sull' IRES e ciò è avvenuto soprattutto a seguito della riforma del 2003.

Nel disciplinare la determinazione del reddito d'impresa presso le persone fisiche e le società di persone, il TUIR sfrutta dunque la normativa elaborata con riferimento alle società di capitali e gli enti commerciali negli artt. 56 e ss di cui segue l'analisi.

³⁴⁶ FICARI, *Reddito*, p. 28; FICARI, *Tipo societario e qualificazione dell'attività economica nell'imposizione sul reddito e sul valore aggiunto*, in *Rass Trib.* 2004 p. 1240;

³⁴⁷ FALSITTA, *Manuale*², p. 217;

CAPITOLO TERZO

LA SOGGETTIVITA' IRES

3.1 IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA' : CENNI STORICI E EVOLUZIONE LEGISLATIVA

Il d.lg.s. 344/2003, in attuazione della legge delega per la riforma del sistema tributario statale l. 80/2003, sostituisce sostanzialmente l'IRES alla previgente IRPEG, a sua volta succeduta alle imposte preesistenti applicabili alle persone giuridiche³⁴⁸.

Nel sistema più remoto, basato sulla coesistenza di tributi aventi carattere reale e personale prima dell'istituzione nel 1954 dell'imposta sulle società, che attuava il prelievo tributario in forma complementare su tutti i redditi delle persone giuridiche dopo che i singoli redditi erano già stati sottoposti ad imposizione in base ai rispettivi tributi reali, vi fu un ampio dibattito sulla giustificazione o meno di un'imposizione a carico delle persone giuridiche³⁴⁹.

Con la riforma del '70 l'introduzione di due imposte distinte in ragione del loro ambito di applicazione soggettiva si poneva solo apparentemente in una linea di tendenziale continuità con il sistema già in vigore fin dal 1954 in quanto rifletteva gli esiti del dibattito accennato.

Fulcro delle attenzioni della dottrina era l'osservazione che il prelievo tributario si giustifica nei confronti delle persone fisiche che risentono le conseguenze dell'imposizione tributaria.

In merito alle persone giuridiche che costituiscono invece una finzione giuridica e quindi uno schermo che si frappone tra la realtà e gli individui con questa collegati, la dottrina osservava che l'attuazione nei loro confronti

³⁴⁸ imposte sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario e dei fabbricati, e sui redditi di R.M., l'imposta speciale sul reddito dei fabbricati di lusso e le relative sovraimposte erariali e locali; l'imposta sulle società e sulle obbligazioni; l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti, le professioni, e le relative addizionali, le imposte camerale;

³⁴⁹ vedi *amplius* cap I; MICHELI, *Manuale*, p.388;

del prelievo tributario colpisce gli individui che si celano dietro le persone giuridiche stesse. In linea con tale considerazione non troverebbe giustificazione l'imposizione della persona giuridica, ma avrebbe significato soltanto l'attuazione del prelievo tributario nei confronti degli individui³⁵⁰.

La maggior parte dei commentatori si convinse però dell'impossibilità di negare a priori l'esistenza di una capacità contributiva dei soggetti diversi dalle persone fisiche già solo per il fatto che essi costituiscono i nuclei più rilevanti di accentramento di ricchezza potendosi avvalere di vantaggi, negati solitamente alle persone fisiche e riconducibili al riconoscimento della personalità giuridica.

Considerazioni analoghe sono state svolte con l'introduzione dell'IRPEG, in merito alla quale si è osservato che essa fosse la sola imposta davvero personale in quanto, almeno con riguardo agli enti commerciali, era l'unica rispetto a cui poteva dirsi effettivamente realizzata la tassazione di tutte le fattispecie riconducibili al reddito e, al tempo stesso, le fattispecie stesse risultavano caratterizzate dal loro riferimento al soggetto attraverso la connotazione del reddito d'impresa³⁵¹.

Rispetto all'IRPEG (oggi IRES) inoltre si è a lungo discusso circa il carattere personale o reale della stessa³⁵² e ciò in virtù anche di una disparità di opinioni circa la definizione generale di imposte reali e personali.

Secondo alcuni si avrebbe imposta personale ogni qualvolta la disciplina tributaria tenga conto della situazione personale del titolare della capacità contributiva assoggettata ad imposizione attraverso la possibilità, offerta al soggetto passivo, di attribuire rilevanza a tutta una serie di oneri che diminuiscono la libera disponibilità del reddito che non attengono, tuttavia, alla produzione del reddito ma che sono ad esso estranei³⁵³.

³⁵⁰ RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile* in *Rass Trib* 2003 p. 316;

³⁵¹ FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003 p.172; CASTALDI, *Gli enti commerciali nelle imposte sui redditi* Torino 1999;

³⁵² RUSSO, *Manuale*, p. 132; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 142;

³⁵³ GIANNINI, *Istituzioni, cit.*, pag. 159; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003, pagg. 223-224

Al contrario si avrebbe imposta reale quando il legislatore consideri soltanto le passività strettamente inerenti al reddito colpito e che sono quindi idonee a diminuirlo nella sua oggettività . I sostenitori di tale impostazione hanno classificato l'IRPEF come un'imposta personale e l'IRPEG come un'imposta di tipo reale³⁵⁴ .

Di convinzioni opposte chi riteneva che la distinzione tra imposte personali e reali si basasse principalmente sulla circostanza che l'imposta colpisca o meno la redditività globale del soggetto. Solo nel primo caso si avrà, appunto, imposta personale. I sostenitori di tale impostazione consideravano sia l'IRPEG che l'IRPEF imposte personali³⁵⁵ .

Tra gli autori che adottano tale criterio discrezionale vi è chi ha sottolineato come la detassazione delle erogazioni necessarie collegate all'esistenza del soggetto si ponga come conseguenza razionale e congrua della adozione di un'imposta di tipo personale in cui vi sia considerazione unitaria della sommatoria degli indici di capacità contributiva di un dato reddito. Al contrario nelle imposte reali il riconoscimento di oneri deducibili o detrazioni a fronte di spese essenziali per un minimo livello di sussistenza e dignità della persona, può determinare irragionevoli discriminazioni in ragione della diversa distribuzione fra i contribuenti di ciascuna categoria di redditi³⁵⁶ .

Diversamente vi è infine chi ha valorizzato, ai fini dell'attribuzione del carattere di personalità ad una determinata imposta, sia il concorso di tutti i redditi alla formazione della base imponibile sia il fatto che siano considerate, ai fini della misurazione della stessa le spese personali . I sostenitori di tale impostazione considerano l'IRPEG un'imposta personale³⁵⁷ .

³⁵⁴ LUPI, *Diritto tributario, parte speciale UTET* p. 38; MOSCHETTI, *Capacità* p. 14; FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, pagg. 456-457

³⁵⁵ D'AMATI, voce *Imposta*, in Dig. disc. priv., sez. comm., vol. VI, Torino, 1991, pag. 509; CASTALDI, *Enti...* p. 172-173; RUSSO, *Manuale...*p.132; MANZONI – VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, pag. 151;

³⁵⁶ FEDELE, *Appunti*, p. 172;

³⁵⁷ POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, pag. 284; DE MITA, *Principi di diritto tributario, cit.*, pagg. 142-143; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, vol. I, parte generale*, Torino, 2006, pagg. 102-103; TESAURO., *Istituzioni, parte speciale, cit.*, pagg. 33-34; PUOTI, voce *Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, in Enc. giur., vol.

Entrambe le impostazioni hanno comunque un pregio che è quello di evidenziare come le imposte non sono completamente reali o personali. La realtà o la personalità indicano due estremi di una scala all'interno della quale il legislatore sceglie di collocare un'imposta attribuendo ad essa maggiori caratteri di realtà o di personalità³⁵⁸.

In via generale in dottrina vi è concordanza di opinioni sulla natura personale dell'IRPEG (ora IRES) precisando a riguardo che la discettazione sulla natura del tributo ha valore concreto poiché, ad esempio, alcune convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni fanno espresso riferimento alla natura reale o personale del tributo.

Le imposte personali sono spesso caratterizzate dalla progressività. Tale carattere, proprio dell'IRPEF, manca nell'imposta sui redditi delle persone giuridiche la quale da sempre è stata assoggettata ad un'aliquota proporzionale uguale per tutti i soggetti passivi del tributo³⁵⁹.

La ragione di tale impostazione, a parere di alcuni, andrebbe ricondotta dalla dottrina alla circostanza che il principio di progressività sarebbe valevole solo per le persone ma non per le società, i cui redditi, infatti, sono tassati sempre proporzionalmente³⁶⁰.

Se questa fosse la ragione della previsione di un'aliquota unica nell'IRPEG ciò significherebbe che la scelta del legislatore (anche di quello della riforma IRES) risponderebbe all'esigenza di adeguarsi all'art. 53 Cost. e non alla volontà di connotare l'IRPEG in senso maggiormente "reale" rispetto all'IRPEF. Il legislatore avrebbe quindi limitato l'imposizione progressiva all'IRPEF per il fatto che, solo per le persone fisiche, la capacità contributiva crescerebbe più che proporzionalmente con l'aumentare del reddito.

XVI, Roma, 1989, spec.te pag. 2 e

³⁵⁸ LUPI, *Diritto*, p. 224

³⁵⁹ A. FEDELE, *Appunti*, p. 173 ss; GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 455.

³⁶⁰ MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 181. Nell'occuparsi dell'art. 53, co. 2 Cost.; LUPI, *Diritto*, p. 69; FANTOZZI – SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in Riv. dir. trib., 2003, I, pag. 686.

Tale affermazione non pare fondata sulla base della considerazione che in presenza di qualsiasi reddito vi è una capacità di contribuzione crescente sempre più che proporzionalmente all'aumentare del reddito stesso e soprattutto che la progressività è stata sancita dalla Costituzione non in funzione dei soggetti passivi che manifestano la capacità contributiva bensì delle finalità che essa è chiamata ad attuare, in primis il principio di eguaglianza sostanziale³⁶¹.

Tale finalità può ovviamente essere realizzata sia attraverso l'attuazione delle imposte sulle persone fisiche sia su quelle giuridiche. La "proporzionalità" dell'IRPEG è dunque, evidentemente, frutto di una libera scelta del legislatore ordinario.

Si riporta la tesi di chi ha ritenuto che l'IRPEG sarebbe da configurare, non come autonoma imposta, ma come mero acconto dell'IRPEF. Infatti, attraverso il sistema del credito d'imposta sotteso alla tassazione delle società, prima della riforma del 2003, l'imposta da queste pagata attribuiva, al momento successivo della ripartizione degli utili, un corrispondente credito in capo ai soci i quali avrebbero applicato aliquote IRPEF corrispondenti al proprio reddito, verificando se fosse ancora dovuta l'imposta o se, al contrario, avessero diritto al rimborso nel caso in cui l'IRPEF dovuta fosse inferiore all'IRPEG versata dalla società.

Tale tesi non ha trovato largo favore in dottrina la quale prevalentemente è convinta che le due imposte sui redditi citate siano autonome tra loro e che nell'IRPEG la scelta di utilizzare l'aliquota proporzionale risponde ad una concezione della stessa come imposta maggiormente reale rispetto all'IRPEF³⁶².

La realtà dell'IRPEG si vede rafforzata ancor più nell'IRES con l'eliminazione del meccanismo del credito d'imposta, cadendo la possibilità di ritenere l'IRES quale mero acconto dell'IRPEF.

Se dunque la proporzionalità potrebbe non essere indice di "realità"

³⁶¹ FEDELE, *Appunti*, pag. 35 ; FALSITTA, *Manuale*, pagg. 135-136; RUSSO, *Manuale*, p. 60; MANZONI – VANZ, *Diritto*, p. 32; FANTOZZI, *Diritto*, p. 51;

³⁶² INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984, p. 245 ss.; LUPI, *Diritto*, p. 249-250;

nell'IRPEG, qualora si aderisse alle tesi della non autonomia di tale tributo, essa lo diventa certamente nell'IRES nella quale manca la possibilità di invocare il credito d'imposta quale giustificazione della mancanza di aliquote progressive.

Nell'IRES ancor più che nell'IRPEG la previsione di un'aliquota proporzionale rafforza l'idea che il legislatore abbia concepito tali imposte come imposte a connotazione reale e costituisce argomento ulteriore per ritenere che vi sia stata una volontà del legislatore della riforma del 2003 di rafforzare la "realità" adottando l'aliquota proporzionale.

3.2 ELIMINAZIONE DEL RISCHIO DI DOPPIA IMPOSIZIONE.

Con riferimento ai vincoli costituzionali vi è stata la difficoltà di verificare se un' imposta sul reddito sulle persone giuridiche sia compatibile con l'art 53 c.1 Cost e ciò in *pandant* con la disquisizione affrontata (cap.1) di stabilire se le formazioni sociali siano o meno fornite di un'autonoma capacità di contribuire alle pubbliche spese.

È evidente che, nella misura in cui l'ordinamento riconosce alle società la capacità ad essere titolari di rapporti giuridici di contenuto patrimoniale, le formazioni sociali siano in condizione di esprimere una propria autonoma forza economica e quindi una propria autonoma capacità contributiva³⁶³.

Tra l'altro le formazioni sociali ed, in particolare, le società sono veicoli per produrre ricchezza che viene riversata su coloro che la compongono; la tassazione di tale ricchezza in capo ai detti enti deve scontrarsi con la possibilità che tale ricchezza venga tassata una seconda volta in capo ai partecipanti al momento in cui viene loro trasmessa. Questo problema non colpisce l'intera platea delle formazioni sociali in quanto occorre distinguere tra quelle che non perseguono scopo di lucro e quelle che invece perseguono tale scopo.

Le prime devono essere considerate quali terminali dei redditi che producono e pertanto, posto che esse siano dotate di una propria capacità

³⁶³ MOSCHETTI, *Capacità*, p. 7;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

di contribuzione, non divergono da quelli che possono interessare l'imposta che grava sui redditi delle persone fisiche.

Nelle organizzazioni con scopo lucrativo, in difetto di coordinamento con l'imposta gravante sui redditi dei partecipanti, l'introduzione di un' imposta sul reddito a carico di questi enti genera un fenomeno di doppia imposizione, in contrasto con il dettato dell'art 3 comma 1 Cost. tra chi esercita individualmente e chi esercita collettivamente un'attività economica.

I metodi attraverso cui tale fenomeno può essere attenuato o eliminato sono diversi³⁶⁴.

Un primo metodo è quello della *trasparenza*, adottato prima della riforma del 2003 soltanto per le società di persone e le altre organizzazioni di cui all'art. 5, co. 3 e 4 del TUIR, nonché per le società controllate residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Tale modello, di cui si parlerà in seguito, già trattato per le società di persone (par. 2.3.1.), consiste, come noto, nell'assoggettare ad imposizione gli utili direttamente in capo ai soci a prescindere dalla loro distribuzione in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili³⁶⁵.

Il secondo metodo è quello dell'*esenzione*, adottato fino al 2003 in relazione agli utili distribuiti dalle società non residenti a società ed enti commerciali residenti. Questo sistema consiste nell'assoggettare ad imposizione gli utili prodotti direttamente in capo alla società escludendo da imposizione, totalmente o parzialmente, gli utili percepiti dai soci a seguito della distribuzione.

³⁶⁴ ZIZZO, *Imposta*, p. 371; MOSCHETTI, *Capacità*, p. 8; ZIZZO, *Participation exemption e riorganizzazioni societarie*, in *Il Fisco*, 2002, pagg. 10570 ss.; LUPI, *Diritto*, 50 ss. il quale ai tre modelli tradizionalmente adottati aggiunge un quarto modello, astrattamente possibile ma generalmente respinto per il grave inconveniente che deriverebbe dalla sua adozione. Il riferimento è alla possibilità, che il legislatore avrebbe per evitare la doppia imposizione, di rinviare l'imposizione sui redditi prodotti dalla società soltanto al momento della decisione di distribuire i dividendi. L'inconveniente cui si accennava sarebbe quello di rinviare a tempo indeterminato l'imposizione sui redditi societari. Nello stesso senso si veda ZIZZO, *Imposta*, pag. 372;

³⁶⁵ SALVINI, *La tassazione per trasparenza* in *Rass. Trib.* 5/2003 p. 1004; RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 321;

Questo meccanismo si concilia bene con le imposte di carattere reale, meno con quelle personali: ciò perché le imposte di carattere reale incidono su specifici redditi considerati nella loro oggettività e che si applicano con la stessa aliquota nei confronti di soggetti passivi sia società che persone fisiche. È inadeguato invece alle imposte di carattere personale in cui non vi è coincidenza tra l'aliquota gravante sui redditi delle formazioni sociali e quella gravante sui redditi dei singoli partecipanti e ciò potrebbe provocare loro talvolta un vantaggio talvolta uno svantaggio comunque irragionevole.

L'ultimo metodo, quello del *credito d'imposta*, adottato prima dell'entrata in vigore dell'IRES, in relazione alle società di capitali e agli enti commerciali residenti, consiste nell'assoggettare ad imposizione gli utili nel momento in cui sono prodotti in capo alla società od ente e poi, ulteriormente, in capo ai soci al momento della distribuzione degli utili.

La doppia imposizione in questo caso è evitata con l'attribuzione a questi ultimi di un credito d'imposta di ammontare pari a quello dell'imposta assolta dalla società sull'utile distribuito. Tale metodo, oltre a garantire una piena eliminazione della doppia imposizione, consentiva di modulare il prelievo sulla situazione economica del soggetto posto al vertice della catena societaria, in linea con l'impianto personalistico caratterizzante l'imposizione sul reddito.

Il criterio del credito d'imposta che interessava gli utili distribuiti dalle società non residenti non consentiva di fissare in una specifica percentuale dei dividendi l'ammontare del credito d'imposta spettante ai soci ma avrebbe dovuto essere determinato caso per caso in ragione dell'imposta effettivamente versata dalla società con evidenti complicazioni del sistema.

Con la riforma del 2003 si è scelto appunto di abbandonare tale metodo per passare al metodo dell'esenzione anche per i dividendi di fonte interna³⁶⁶.

Tale scelta si spiega in primo luogo con la necessità di adeguare il nostro sistema tributario all'ordinamento comunitario in quanto con essa si è

³⁶⁶ TESAURO, *La participation exemption e i suoi corollari*, in *Tributimpresa*, 2005, pag. 1 dell'estratto; TESAURO, *Istituzioni*² p. 10 ss.; ZIZZO, *Participation*, p. 4430; ZIZZO, *Imposta P.* 210; STEVANATO, voce *Società (imposta sul reddito delle)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. VI, Milano, 2006, pagg. 5593 ss. LUPI, *Diritto*, p. 50-51;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

eliminata la discriminazione tra dividendi percepiti da residenti (assistiti dal credito d'imposta) e dividendi percepiti da non residenti (privi del credito d'imposta).

L'esigenza di adattarsi all'ordinamento comunitario è senz'altro uno dei fattori che ha spinto il legislatore a riformare il sistema impositivo degli utili societari. Anche tale aspetto della riforma del 2003 va infatti inserito in quella nuova impostazione dell'intero sistema delle imposte sui redditi³⁶⁷.

Tra i sistemi menzionati quello della trasparenza evita completamente il problema della doppia tassazione, tuttavia esso presenta alcuni inconvenienti tra cui, primo tra tutti, il fatto che esso si adatta meramente a società piccole o familiari, data la complessità di identificare i soci quando non si distribuiscono utili; inoltre la mancanza di liquidità da parte del socio che deve pagare le imposte anche sugli utili non distribuiti ed infine il contrasto tra soci e società in quanto, inevitabilmente, i primi premeranno per la distribuzione di utili anche in contrasto con i piani strategici dell'impresa, in aderenza ai quali sarebbe preferibile conservare le somme all'interno della società stessa³⁶⁸.

Il legislatore italiano ha tenuto conto di tali criticità decidendo infatti di adottare il principio di trasparenza solo per le società di persone cui si contrapponeva il meccanismo del credito d'imposta applicato invece alle società di capitali³⁶⁹.

[3.2.1 \(segue\) LA TASSAZIONE PER TRASPARENZA EZ ART 115 E 116 TUIR. CENNI.](#)

Il sistema appena descritto è stato modificato dalla l. 80/2003 che, seppur a determinate condizioni, consente anche alle società di capitali e ai loro soci di accedere ad un regime fiscale di imposizione del risultato del reddito

³⁶⁷ FEDELE *La nuova disciplina IRES: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 465; LUPI, *Diritto*, p. 51; ZIZZO, *Imposta*, p.206;

³⁶⁸ COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, pag. 327. 3

³⁶⁹ PACE, *Ancora sulla trasparenza fiscale nell'IRES: quale continuità con l'istituto disciplinato nell'art. 5 del Testo Unico*, in *Boll. Trib.*, 2004, pag. 485; POGGIOLI, *Appunti sul regime di tassazione per trasparenza intersocietario di cui all'art. 115 t.u.i.r.: profili funzionali, aspetti applicativi e risvolti problematici*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, pag. 47;

prodotto e determinato dalla società nonché di attribuzione delle perdite non all'ente societario cui formalmente è imputata l'attività produttiva, ma *pro quota* al singolo socio, con l'aliquota fissata in base al regime del socio a prescindere dall'effettiva distribuzione³⁷⁰.

Tale scelta si inserisce nel più ampio contesto della menzionata legge delega che imponeva un ripensamento dei rapporti soci e società che prevedeva, per l'eliminazione della doppia imposizione economica, il ricorso non più al credito di imposta ma al meccanismo dell'esenzione.

Il legislatore delegato ha dato attuazione alla l. n. 80 del 2003 con gli artt. 115 e 116 del TUIR che disciplinano rispettivamente la "trasparenza delle società di capitali" e la "trasparenza delle società a ristretta base proprietaria".

La prima delle norme citate prevede che una società di capitali residente (o una società cooperativa o di mutua assicurazione), qualora i suoi soci siano esclusivamente altre società di capitali (o società cooperative o di mutua assicurazione), ciascuna con una percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili, non inferiore al 10 per cento e non superiore al 50 per cento, possa optare per l'applicazione del regime di trasparenza fiscale. A norma del comma 2, il regime di trasparenza può essere esteso anche ai soggetti non residenti di cui all'art 73 comma 1 lett. d) TUIR. Tuttavia essi possono accedere solo nella veste di soci e fermo restando i requisiti previsti per le società residenti. Inoltre l'opzione potrà essere esercitata solo qualora non vi sia obbligo di ritenuta sui dividendi distribuiti al medesimo socio non residente. L'esercizio dell'opzione per l'applicazione del consolidato nazionale o mondiale³⁷¹ da parte della società partecipata

³⁷⁰ FICARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, in A.N.T.I., Associazione nazionale tributaristi italiani, *L'IRES. due anni dopo: considerazioni, critiche e proposte – libro bianco*, Milano, 2005, pag.107;

³⁷¹ Sul tema BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da TESAURO, Bologna, 2007, pag. 558; FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 515; FANTOZZI, *Postilla a G. Franson, Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 539; G. MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 545; ZIZZO, *Prime considerazioni in tema di consolidato*

ovvero l'assoggettamento della società partecipata a procedura concorsuale precludono però la possibilità di ricorso al regime di trasparenza. L'opzione non può essere esercitata nemmeno nell'ipotesi in cui i soci partecipanti fruiscano di una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società.

In analogia con quanto previsto dalla disciplina sul consolidato nazionale, l'opzione, una volta esercitata, ha durata triennale ed è irrevocabile e, esaurito il triennio e verificata la sussistenza delle condizioni richieste, potrà nuovamente essere esercitata. Le società che opteranno per tale regime potranno, dunque, valutare esercizio per esercizio la convenienza o meno dell'applicazione del regime, nonostante la formale irrevocabilità dell'opzione per un triennio. Qualora la partecipata o le socie decidessero di porre in essere un comportamento contrario alle condizioni previste per l'accesso al regime, l'opzione verrebbe meno fin dall'inizio dell'esercizio senza conseguenze fortemente penalizzanti³⁷².

Il legislatore si è preoccupato di prevedere una serie di cautele volte ad evitare che l'istituto in questione sia utilizzato a fini elusivi. E' stato stabilito, infatti, che l'esercizio dell'opzione non possa comunque modificare il regime di tassazione applicabile in capo ai soci in caso di distribuzione di riserve, costituite con utili di esercizi precedenti o con riserve di capitale, ed è stata altresì stabilita una presunzione relativa per la quale, in caso di distribuzione di utili, sono considerati prioritariamente distribuiti quelli già imputati ai soci per trasparenza, salva diversa esplicita decisione assembleare.

Diversamente, per il caso di coperture di perdite, è stata disposta un'ulteriore presunzione, stavolta assoluta, di prioritario utilizzo degli utili imputati per trasparenza.

mondiale, in *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi della società*, a cura di MARINO, Milano, 2004, pag. 155; BEGHIN, *La revisione del bilancio nella disciplina del "consolidato mondiale": profili funzionali e aspetti problematici della bozza di testo unico predisposta dal ministero dell'economia e delle finanze*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi della società*, a cura di MARINO, Milano, 2004, pag. 11

³⁷² SALVINI, *Tassazione*, p. 1521;

Per completezza si evidenziano ulteriori rilevanti disposizioni, una concernente il venir meno delle condizioni richieste per l'esercizio dell'opzione, al cui verificarsi è collegata l'automatica decadenza dalla facoltà di procedere all'imputazione per trasparenza del reddito, la seconda riguardante l'ipotesi di mutamento della compagine sociale della società che ha esercitato l'opzione, nel cui caso è previsto che essa non cessi di avere efficacia, a condizione che anche le società nuove entrate soddisfino i requisiti di cui ai commi 1 e 2 della norma in esame.

Procedendo nell'analisi, l'art. 116 estende il campo di applicazione della trasparenza alle società a responsabilità limitata, disciplinate dagli artt. 2462 e segg. cod. civ. ed alle società cooperative, di cui agli artt. 2511 e segg. cod. civ..

A riguardo del requisito soggettivo, richiesto dalla norma, per accedere al regime fiscale in esame, l'A.F.³⁷³ ha rilevato che possano rientrare nella tipologia dei soggetti ammessi alla trasparenza anche i consorzi svolgenti attività commerciale, costituiti da imprenditori individuali (artt. 2612 e ss. cod. civ.) sotto forma di società a responsabilità limitata.

Le società partecipate, comprese tra quelle indicate ed i loro soci, potranno avvalersi del regime di trasparenza a condizione che esse siano in possesso di specifici requisiti quali il volume di ricavi non superiore alla soglia prevista per l'applicazione degli studi di settore, la compagine sociale composta esclusivamente da soci persone fisiche, anche esercenti attività d'impresa, in numero non superiore a dieci ovvero a venti, e nel caso di società cooperative è che tutti i soci partecipanti siano persone fisiche.

Per evitare che il regime in esame possa divenire per i non residenti (soggetti a ritenuta) uno strumento elusivo idoneo a sottrarsi alla ritenuta sui dividendi, erogati dalla società partecipata, è stato puntualizzato che i soci delle società partecipate debbano essere residenti in Italia, anche se

³⁷³ Circolare 22 novembre 2004, n. 49/E – Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso – Ires/4 - Il nuovo regime della trasparenza fiscale delle società di capitali - d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

esercitano attività d'impresa o non residenti, a condizione che il reddito venga imputato con riferimento ad una partecipazione detenuta attraverso una stabile organizzazione. Tale ultima condizione si ricollega alla circostanza che il socio estero non sia soggetto alla ritenuta a titolo d'imposta che si verifica quando la sua partecipazione è detenuta attraverso una stabile organizzazione³⁷⁴.

Ai sensi dell'art. 116 TUIR, mentre l'applicazione della trasparenza non richiede per le società a ristretta base partecipativa, la sussistenza in capo ai soci dei requisiti indicati al comma 1 dell'articolo 115 TUIR., concernenti le soglie massime e minime di diritti al voto e di partecipazione agli utili, è invece necessario che i soci siano persone fisiche e che il loro numero, durante tutto il periodo d'imposta trasparente, non ecceda il numero di dieci o di venti per i soci delle cooperative³⁷⁵.

Per comprendere meglio la disciplina opzionale della trasparenza, così come brevemente illustrata, non essendo oggetto diretto della corrente ricerca, occorre calarla nel contesto in cui essa è stata coniata.

L'applicazione del meccanismo di trasparenza, infatti, prima ancora di giustificarsi quale meccanismo per eliminare la doppia imposizione, trova il proprio fondamento in un'opzione teorica concernente la soggettività degli enti associativi³⁷⁶.

Il legislatore del Testo Unico aveva, infatti, optato per considerare le strutture societarie come strutture organizzative intermedie finalizzate all'espletamento dell'attività economico – produttiva da parte dei soci.

In linea con tale impostazione il problema della doppia imposizione si risolveva ricorrendo ai meccanismi della trasparenza e del credito d'imposta che considerano la società di per sé priva di soggettività tributaria sostanziale e individuano nel socio l'effettivo possessore dell'utile societario

³⁷⁴ Art. 27, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

³⁷⁵ A riguardo rileva, in particolare il numero dei soci iscritti nel libro di cui all'art. 2478, primo comma, numero 1), cod. civ.; per la verifica di tale numero occorre considerare, inoltre, gli eventuali comproprietari della medesima quota, nel caso in cui i relativi diritti vengano esercitati a mezzo di rappresentante comune (art. 2468, quinto comma cod. civ.).

³⁷⁶ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5621; AMATUCCI, *Soggettività*, p. 1.

e su cui far gravare in via definitiva il prelievo impositivo³⁷⁷.

La riforma del 2003 con la sostituzione dell'IRES all'IRPEG ha invece modificato tale scenario introducendo un modello di tassazione delle persone giuridiche profondamente diverso dal precedente. La riforma³⁷⁸ è infatti caratterizzata dal passaggio dalla tassazione delle persone alla tassazione delle cose, con un parziale abbandono delle pregressa impostazione.

In linea con i dettami della riforma, il meccanismo del credito di imposta è stato sostituito con quello dell'esenzione a cui consegue che la società non sia più "filtro" per la tassazione dell'azionista, divenendo centro definitivo di tassazione.

In tal senso sembrerebbe che il sistema sia connotato da rilevanti profili di realtà, anziché di personalità³⁷⁹.

Invero il regime di trasparenza fiscale, opzionale per le società di capitali e per le società a ristretta base proprietaria, seppur si adegua a tale contesto in parte vi si contrappone, in quanto il regime della trasparenza non rispetta la logica della tassazione definitiva in capo alla società, ma sposa esattamente quella opposta della tassazione soltanto in capo ai soci³⁸⁰.

Nel regime di trasparenza delle società di capitali, infatti, alla tassazione della società come soggetto autonomo si affianca, per sostituirsi, quella del socio e avviene ciò nonostante che la riforma sembrerebbe essere improntata ad una tassazione su base reale, nel senso di accentrare la tassazione non più sul socio, inteso come destinatario finale della imposizione, ma sul soggetto che svolge l'attività commerciale da cui deriva il reddito³⁸¹.

Si contrapporrebbero, dunque, due differenti interpretazioni del sistema.

³⁷⁷ CASTALDI, *Soggettività*, p. 5621; TINELLI - PARISI, *Società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, pag. 320.

³⁷⁸ FANTOZZI - SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, pag. 687;

³⁷⁹ DUS, *Opzione per la trasparenza fiscale: prime considerazioni*, in *Il Fisco*, 2004, pag. 4824; MANZONI, *Principio*, p. 14.

³⁸⁰ FANTOZZI - SPOTO, *Osservazioni*, p. 687.

³⁸¹ FEDELE, *La nuova disciplina IRES: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 465, nonché in *La riforma dell'imposta sulle società*, a cura di RUSSO, Torino, 2005, pag. 143; DUS, *Opzione*, p. 4824; FANTOZZI - SPOTO, *Osservazioni*, p. 688.

Maggiormente conforme alla *ratio* di riforma sembrerebbe essere l'impostazione secondo cui, attraverso le disposizioni in esame, il legislatore ha rimeditato il presupposto dell'imposizione in situazioni caratterizzate dal fatto che il potere che l'individuo esercita sull'organizzazione produttiva possa far ritenere la soggettività tributaria dell'ente una "finzione" giuridica che consente la diretta imputazione all'individuo degli effetti reddituali formalmente imputati alla società.

La normativa in esame si coordina, infatti, alla fisionomia dell'attuale contesto imprenditoriale nazionale, prevalentemente sviluppato in piccole società di capitali a vocazione non industriale, nel quale il ruolo dei soci è predominante in ragione del frequente controllo esercitato da una ristretta cerchia di soci sulla gestione dell'impresa e sull'appropriazione del risultato³⁸².

La società partecipata, resa trasparente, non sarebbe quindi un vero e proprio soggetto d'imposta ma un centro di imputazione di effetti all'interno di una fattispecie complessa nella quale l'imposizione in capo al socio o la trasmissione a favore di questi delle perdite fiscali costituirebbero il risultato finale di un procedimento in cui il soggetto, al quale riferire il mero esercizio dell'attività produttiva, resta, pur sempre, titolare di situazioni giuridiche rilevanti sebbene non tali da giustificare in via sistematica il finale peso dell'imposta gravante sui soci in grado di dominare l'organizzazione produttiva e la gestione sociale.

3.2.1.1 DALLA TRASPARENZA DELLE SOCIETÀ DI PERSONE ALLA TRASPARENZA DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI: LEGITTIMITÀ DELL'APPLICAZIONE DEL MECCANISMO.

Ciò posto occorre verificare se le conclusioni riportate al par. 2.3.2 in merito alla legittima applicazione del meccanismo di tassazione per trasparenza alle società di persone siano valide anche per l'applicazione del medesimo meccanismo alla società di capitali.

³⁸² FICARI, *Imposizione*, p. 120;

La questione merita diversi approfondimenti in quanto in questo caso non opera un meccanismo analogo a quello di cui all'art 2262 c.c. e pertanto i soci effettivamente si possono trovare nella posizione di non vantare nei confronti della società alcuna posizione giuridicamente rilevante.

Mentre nelle società di persone il meccanismo di cui all'art 2262 c.c. consente di imputare ai soci in via immediata e diretta il risultato reddituale delle società, non accade lo stesso per le società di capitali. L'imposta potrebbe così risultare dovuta da un soggetto diverso da quello che conserva la materiale disponibilità del reddito in quanto al primo non è stata fornita la provvista necessaria per provvedere al pagamento del tributo o non vanta alcun diritto ad apprendere tali somme.

Come chiarito, il fondamento del principio di trasparenza si rinviene nell'immediatezza con cui i soci possono apprendere gli utili della società e disporne, altrettanto non avviene per le società di capitali.

Nel caso della trasparenza delle società di capitali il problema della discrasia tra reddito imputato e reddito distribuito sembrerebbe insormontabile in quanto, mentre il reddito realizzato viene imputato a tutti i soci in misura integrale, la distribuzione dello stesso e la misura dell'ammontare distribuito continuano a dipendere dalla decisione della maggioranza dei soci.

In tali società il diritto del socio di una società di capitali a percepire la propria quota di utili sorge solo a seguito della delibera di distribuzione assunta a maggioranza dall'assemblea, e cioè solo per il tramite di una manifestazione di volontà della collettività organizzata. Pertanto ne deriverebbe che non solo i soci potrebbero non ricevere alcunchè dalla società ma anche, nell'ipotesi in cui si procedesse ad una distribuzione l'ammontare distribuito potrebbe non essere pari all'utile realizzato in quel periodo d'imposta dalla società o all'ammontare delle imposte da pagare. I soci delle società di capitali si potrebbero trovare ad adempiere ad un'obbligazione tributaria su di un reddito che non garantisce loro i mezzi economici necessari al materiale pagamento. Tale situazione risulta particolarmente grave per i soci di minoranza in quanto l'ordinamento

potrebbe non mettere loro a disposizione alcuno strumento per apprendere le somme necessarie, mentre quelli di maggioranza potrebbero conseguirli per altre vie.

Nelle società di persone, pur valendo i principi di collegialità e maggioranza come nelle società di capitali, la loro operatività è superata dall'immediata disponibilità dei redditi che il socio vanta³⁸³.

Il sistema della imposizione per trasparenza sembrerebbe non poter essere impiegato per questo tipo societario in quanto il principio di imputazione diretta ai soci è, infatti, inattuabile in presenza di nuclei di norme statuenti la separazione dei patrimoni e disciplinanti rigidamente l'*iter* formativo della volontà, di norme, in altri termini, che, non permettendo a ciascun socio di disporre singolarmente dell'utile sociale, impediscono di configurare in capo al socio stesso una capacità contributiva che da quell' utile risulta influenzata³⁸⁴.

Tuttavia questa conclusione non è stata ritenuta sufficiente per escludere la prospettabilità della summenzionata alternativa in rapporto ad alcune categorie di società di capitali cioè alle cosiddette società a ristretta base azionaria e alle società unipersonali. Tali società sono destinatarie delle medesime norme di organizzazione di cui sono destinatarie le altre società di capitali e, quindi, le decisioni intorno alla devoluzione degli utili sono assunte, anche in tale contesto, a maggioranza³⁸⁵.

Avverso tale conclusione è stato obiettato³⁸⁶ che parlare di principio di maggioranza con riferimento alle società unipersonali è un palese non senso e pure nella società a ristretta base azionaria, dato il ridotto numero di soci o l'esistenza di vincoli di parentela tra gli stessi, le decisioni relative agli utili sono di norma adottate col concorso della volontà di tutti e sono attribuibili a ciascuno³⁸⁷. Le stesse considerazioni hanno indotto la dottrina

³⁸³ LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Milano, 2006, p. 236.

³⁸⁴ LAROMA JEZZI, *Separazione*, p.628

³⁸⁵ PISTONE, *L'ordinamento tributario – Lezioni di diritto tributario*, I, Padova, 1986, p.256.

³⁸⁶ ZIZZO, *Reddito*, p. 223.

³⁸⁷ La stessa dottrina (ZIZZO, *Reddito*, p.223, nota 33) precisa che tali osservazioni non importano, comunque, adesione all'orientamento giurisprudenziale esaminato in

a ritenere legittima l'eventuale scelta del legislatore di estendere il principio della tassazione per trasparenza alle società unipersonali e alle società a ristretta base azionaria³⁸⁸.

A condizione dell'esiguità numerica del sostrato, la giurisprudenza (benché non correttamente dal punto di vista procedurale) ha ritenuto che il diaframma tra singolo socio da un lato e società dall'altro scompaia così da ammettere una considerazione in termini unitari della capacità contributiva generata dall'uno e dall'altra. La società, benché giuridicamente titolare dei redditi, diviene non più in grado di imprimere loro una destinazione autonoma rispetto a quella proveniente dai propri soci.

L'idea di fondo è evidentemente che nelle società per azioni la cui compagine sia a loro volta costituita da un numero ristretto di soci, viene in rilievo, quantomeno in via tendenziale, la stessa situazione che contraddistingue tipicamente il modulo partecipativo della società di persone: ovvero che vi sia una corrispondenza o sovrapposizione tra l'area degli interessi facenti capo ai soci, come privati, e quelli che essi possono perseguire come soggetti investiti della disponibilità funzionale dei patrimoni delle società partecipate³⁸⁹.

Le diverse ipotesi di trasparenza che si sono esaminate mirano a misurare la capacità contributiva del soggetto passivo avendo riguardo alla forza economica suscettibile di essere spesa per soddisfare gli interessi e bisogni di cui esso è portatore anziché a quella di cui il medesimo è giuridicamente titolare³⁹⁰. È stato autorevolmente sostenuto³⁹¹ che ben può il legislatore apprezzare le norme che disciplinano la produzione e la circolazione della ricchezza come un dato di fatto e ritenerle prevalente in ordine all'effettiva attribuzione della potenzialità economica espressa dallo stesso reddito. Ne

precedenza concernente, la ragionevolezza delle presunzione semplice per la quale i maggiori redditi accertati in capo ad una società a ristretta base azionaria devono ritenersi distribuiti ai soci.

³⁸⁸ SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Trattato di dir. trib., a cura di A. Amatucci, IV, Padova, 1994, p. 104.

³⁸⁹ LAROMA JEZZI, *Separazione*, p. 236

³⁹⁰ FEDELE, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, in *Giur. cost.*, 1976, p. 2166; LAROMA JEZZI, *Separazione*, p. 246.

³⁹¹ FEDELE, *"Possesso" di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del "cumulo"*, cit., 2166

deriva, allora, che per i redditi prodotti dalle società a ristretta base proprietaria la via della tassazione per trasparenza non si può di per sé escludere. Tale scelta appare però condizionata da taluni elementi. Si precisa in primo luogo che per società a ristretta base proprietaria si intendono quelle gestite da un numero molto ridotto di soci, per di più legati da rapporti familiari³⁹².

Il riferimento all'esistenza di legami familiari è inevitabile per fondare la presunzione di "complicità" nella gestione della società³⁹³. Non può, infatti, essere di per sé sufficiente il mero dato numerico. Dalla giurisprudenza e dall'analisi dottrinale emerge, infatti, la necessità di evidenziare un elemento ulteriore con il quale rafforza la presunzione di trasferimento della ricchezza prodotta dalla società ai soci³⁹⁴.

Una tale conclusione si impone per la necessità del rispetto del principio di capacità contributiva.

Come più volte ribadito, infatti, se ai sensi dell'art. 2262 cod. civ., il trasferimento di ricchezza dalla società ai soci avviene per legge, non altrettanto accade nelle società di capitali. Occorre anche in relazione alla fattispecie in esame garantire ai soci la disponibilità del reddito.

Quello che conta, quindi, non è il numero dei soci di per sé o i vincoli familiari che li legano, ma la compartecipazione dell'intera compagine sociale al momento dispositivo degli utili³⁹⁵ e la possibilità dei soci stessi di disporre degli utili. Precisando ulteriormente le conclusioni a cui si è giunti, la ristretta base proprietaria e la natura familiare dei legami tra i soci sono solo alcuni degli indici che possono consentire il superamento del riconoscimento di piena personalità delle società di capitali. È necessaria

³⁹² Così la sentenza della Cassazione 13 dicembre 2001, n. 12456 concerneva una società a responsabilità limitata gestita da due fratelli, invece nella sentenza 20 giugno 1994, n. 10055, i giudici della Cassazione avevano a che fare con una società a responsabilità limitata le cui quote erano di proprietà di marito e moglie e della quale il primo era amministratore. Due sorelle possedevano una società a responsabilità limitata e il marito di una di queste la gestiva nei fatti che hanno dato luogo alla causa decisa dalla Cassazione con la sentenza 19 febbraio 1990, n. 11785.

³⁹³ FEDELE, *"Possesso"*, p. 2166; LAROMA JEZZI, *Separazione*, P.246;

³⁹⁴ ROMANO, *Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Il Fisco*, 1991, p. 2054.

³⁹⁵ ZIZZO, *Reddito*, p. 222.

l'individuazione di un elemento non "instabile" ed "accidentale"³⁹⁶ che permetta di considerare gli utili non distribuiti come appresi dai singoli soci, così da considerare gli utili medesimi come idonei a manifestare una capacità contributiva individuale anziché collettiva.

Il meccanismo di imputazione per trasparenza può, quindi, essere considerato non come meccanismo esclusivo di tassazione delle società di persone, ma certamente quello più corretto dal punto di vista del principio di capacità contributiva³⁹⁷; il riconoscimento della piena personalità, ugualmente, non appare quale meccanismo esclusivo di tassazione delle società di capitale in quanto può essere superato ove sia dimostrabile un regime di apprensione degli utili che differisce da quello ordinario.

Il riferimento dal punto di vista del diritto commerciale consente di approfondire ulteriormente la situazione. In questo settore del diritto non operano schemi di apprensione degli utili diversi da quelli analizzati, tuttavia spazio viene lasciato all'autonomia privata: l'art. 2262 cod. civ. prevede di derogare al regime di automatica attribuzione attraverso patto contrario, nelle società di capitali è ampia l'autonomia lasciata ai soci nella ripartizione agli utili.

Se il diritto commerciale consente di regolare gli schemi attraverso i quali i soci apprendono l'utile realizzato e il diritto tributario consente di derogare agli schemi di tassazione considerati naturali, è comunque necessaria la coerenza tra i due settori del diritto: si può fiscalmente applicare la tassazione per trasparenza a condizione che ciò sia coerente con l'assetto di matrice civilistica.

Tale coerenza è stato ritenuto³⁹⁸ possa, tuttavia, rinvenirsi indicando i metodi di tassazione alternativi come semplicemente opzionali condizionando così la loro adozione alla prestazione del consenso da parte della totalità dei soci. Subordinando l'applicazione del regime di tassazione per trasparenza ad un'opzione dei soci, secondo le ricostruzioni dottrinali

³⁹⁶ ZIZZO, *Reddito*, p. 223.

³⁹⁷ BORIA, *Principio*, p. 95.

³⁹⁸ ZIZZO, *Reddito*, p. 223; RASI, *Tassazione*, p. 103;

³⁹⁹, si evita di far ricadere l'applicazione del tributo su di una capacità contributiva di cui nessuno dei soci è *uti singuli* titolare.

In assenza della delibera assembleare di distribuzione non si può ritenere che i soci dispongano del reddito della società.

L'esercizio dell'opzione consentirebbe, invece, di ritenere superata tale obiezione in quanto, almeno ai fini del diritto tributario, i soci dimostrerebbero di accettare tale situazione così da poter presumere l'adozione di adeguati meccanismi per far fronte alla conseguente obbligazione tributaria. Non può, però, farsi a meno di precisare che tale prestazione di consenso deve avvenire "*da parte della totalità dei soci*"⁴⁰⁰.

La previsione di tale elemento risulta posta a tutela dei soci di minoranza; diversamente, infatti, si potrebbe porre un problema di tutela di tali soci che potrebbero trovarsi a subire le decisioni della maggioranza. Potrebbe, infatti, accadere che la maggioranza non solo eserciti l'opzione per la tassazione per trasparenza così da ripartire il carico fiscale tra tutti i soci, ma che anche frustri sistematicamente il diritto di quelli di minoranza alla percezione degli utili. Questi si troverebbero così a pagare imposte relativamente a redditi dei quali difficilmente si può ritenere che essi abbiano il possesso.

Si può così giungere ad un'ulteriore conclusione. L'unanime consenso dei soci può apparire quale indizio dell'esistenza di quella compartecipazione dell'intera compagine sociale alla gestione della società. È, infatti, ragionevole ipotizzare che la prestazione del consenso da parte di tutti i soci sia condizionata all'adozione di adeguati meccanismi che prevedono l'automatica ripartizione degli utili.

Attraverso questo meccanismo si ovvia alla circostanza che il diritto tributario non può intervenire sul diritto commerciale per modificare le regole di ripartizione degli utili nei differenti modelli societari.

Deve essere necessariamente lasciato spazio all'autonomia privata dal

³⁹⁹ LAROMA JEZZI, *Separazione*, p. 247;

⁴⁰⁰ ZIZZO, *Reddito*, p. 223;

momento che appare ragionevole sostenere che il voto unanime dei soci possa essere raggiunto solo a condizione che le parti concordino sulle future politiche di distribuzione degli utili o comunque prevedano adeguati strumenti giuridici attraverso i quali fornire a tutti i soci la provvista per il pagamento delle imposte.

Tali osservazioni consentono di allargare il campo di applicazione di questo meccanismo impositivo: non solo alle società unipersonali, non solo a quelle a base familiare o a ristretta base proprietaria, ma anche a società con un azionariato maggiormente diffuso.

3.2.1.2 CONSIDERAZIONI. LA TRASPARENZA DEL SISTEMA DEL TUIR

Come osservato, nel sistema del TUIR, il legislatore tributario ha ampiamente dilatato il campo di applicazione del regime di trasparenza facendovi sempre più frequente ricorso.

L'analisi dei vari casi in cui questa circostanza si è verificata ha portato a concludere che ciò è possibile allorquando il soggetto che produce un reddito non è in grado di trattenerlo o per ragioni di fatto (le società di capitali a ristretta base proprietaria o il *trust* con beneficiari individuati) o per ragioni di diritto (le società di persone).

Si tratta di ipotesi in cui un ente collettivo, pur interponendosi realmente⁴⁰¹ nel flusso di ricchezza dalla fonte al percettore finale, in quanto privo di autonomia, non è in grado di imprimere a tale reddito una differente destinazione. Il grado di autonomia di cui gode l'ente collettivo risulta apprezzabile in base a differenti parametri tra i quali rientrano quelli prescelti dal legislatore purché si tratti di parametri sulla base dei quali predicare l'esistenza di una posizione giuridicamente rilevante del beneficiario finale nei confronti del reddito.

Il ricorso alla trasparenza è, quindi, possibile ove, per differenti ragioni, il

⁴⁰¹ RUSSO, *Soggetti*, p. 324.

legislatore osservi che il reddito è in grado di fluire dal soggetto che lo produce ad un altro soggetto.

Come evidenziato, dunque, possono consentire il ricorso al regime di trasparenza specifiche previsioni legislative, nel caso delle società di persone ad opera dell'art. 2262 cod., oppure l'autonomia privata nel caso delle società di capitali.

Vi sono però alcune differenze tra questi modelli. La trasparenza delle società di capitali, in particolare, differisce da quelle delle società di persone in quanto è l'unica ipotesi in cui la titolarità dei beneficiari del reddito di un diritto a ricevere tale reddito è solo presunta.

Mentre nelle società di persone opera il più volte menzionato art. 2262 cod. civ., nelle società di capitali è solo sulla base dell'*id quod plerumque accidit* che si presume l'esistenza di un accordo tra i soci per la distribuzione. Non è, altresì, necessaria prova diretta di tale accordo; tuttavia, per le ragioni illustrate in precedenza, tale scelta del legislatore pare ragionevole in quanto se ne recupera prova indiretta (o si acquisisce prova dell'accettazione di tale situazione da parte dei soci) condizionando l'accesso al regime al consenso unanime dei soci. La volontà dei membri dell'ente sostituisce il substrato civilistico di riferimento, indispensabile per l'applicazione delle trasparenza .

In presenza delle condizioni di fatto e di diritto che si sono illustrate e che si pongono quali indici di un differente modello societario, il legislatore diviene allora in grado di poter derogare alle tradizionali regole in tema di soggettività.

I recenti interventi normativi dimostrano come il legislatore abbia modificato il proprio tradizionale approccio alla problematica della soggettiva passiva del diritto tributario affrancandosi dal diritto civile.

Con il *trust* il legislatore ha ritenuto di poter attribuire soggettività ad un ente che ne è privo (e che forse neppure è ente), secondo il diritto civile, con la trasparenza delle società di capitali, ha negato la soggettività di enti sino ad ora pacificamente considerati soggetti tributari a pieno titolo.

Nel descrivere la soggettività tributaria, il legislatore dimostra così di

appoggiarsi non solo sulle situazioni giuridiche rinvenibili dalla trama delle disposizioni di diritto civile, ma anche su indici economici⁴⁰² così da non considerare più la forma societaria quale parametro sufficiente a definire lo statuto fiscale dell'ente⁴⁰³. Tale ultima considerazione acquisisce evidentemente una notevole rilevanza nell'indagine in corso.

La particolare composizione della compagine sociale consente di stabilire una diretta connessione tra l'attività del socio e l'utile societario che si qualifica come reddito d'impresa e non più come reddito di capitale. Si può allora spiegare l'estensione del campo di applicazione della trasparenza non in funzione di rimedio a problemi particolari come la doppia imposizione o la mancata svalutazione delle partecipazioni, ma quale strumento per risolvere il problema della discriminazione qualitativa tra la tassazione delle società di persone e quella delle società di capitali.

Le osservazioni che precedono consentono di concludere che i meccanismi di tassazione per trasparenza di cui agli artt. 115 e 116 TUIR sono modelli di tassazione fondati sulle caratteristiche organizzative dell'impresa sociale. Il numero necessariamente ridotto dei soci consente di presumere che questi siano in grado di esercitare un effettivo dominio sulle scelte di gestione e soprattutto di apprendere in maniera diretta i risultati reddituali della società stessa. Come osservato, il modello di tassazione per trasparenza diviene così applicabile in tutti i casi in cui il diaframma tra socio e società scompare⁴⁰⁴.

Alla luce di tali considerazioni è stato osservato che il meccanismo di tassazione per trasparenza possa essere considerato il meccanismo di tassazione "naturale" di questi modelli societari e pertanto la prevista opzionalità sembrerebbe non essere corretta.

In realtà tale conclusione è impedita da motivi di ordine sistematico, in quanto, poiché sia l'applicazione della trasparenza, sia il riconoscimento della piena soggettività di una società devono essere coerenti con il quadro

⁴⁰² RUSSO, *Soggetti*, p. 324;

⁴⁰³ MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007, p. 525;

⁴⁰⁴ LAROMA JEZZI, *Separazione*, p. 240;

civilistico di riferimento, la mancata modifica di quest'ultimo ha obbligato il legislatore a considerare tale meccanismo opzionale così da consentire, tramite l'esercizio di un'azione unanime da parte dei soci, il superamento degli ostacoli cui si trovava di fronte.

L'unanime consenso dei soci per l'applicazione della tassazione per trasparenza ricompone quindi la diversità con le società di persone⁴⁰⁵.

Mentre per queste ultime il diritto all'immediata percezione degli utili è direttamente sancito dal codice civile e la norma fiscale si limita a prenderne atto, per le società di capitali, invece, lo stesso diritto, non attribuito dalla legge civile, è implicitamente, ma ragionevolmente, dato per presupposto dalla norma fiscale.

Dietro la scelta (fiscale) di optare per la trasparenza, vi sarà, verosimilmente, l'intesa tra i soci (magari recepita in un patto parasociale se non addirittura nello statuto) di procedere alla distribuzione periodica degli utili onde consentire ad essi di far fronte al prelievo gravante sui medesimi. Ciò consente di ritenere, secondo il canone dell'*id quod plerumque accidit*, che per i soci, che avranno optato per la trasparenza, vi sia un diritto simile a quello vantato dal socio di una società di persone alla percezione degli utili emergenti dal bilancio approvato⁴⁰⁶.

Condizionare l'accesso al regime di trasparenza all'opzione unanime dei soci consente di rafforzare la presunzione, sottesa ai meccanismi in esame, della diretta partecipazione di soci all'attività di gestione o, quanto meno, della possibilità di apprensione degli utili. Dovendo l'opzione trovare l'accordo di tutti i soci, ne deriva che anche quelli, la cui partecipazione alla gestione risulta minima, possono esercitare una sorta di diritto di veto condizionando il loro parere favorevole alla stipula di patti parasociali che regolino la distribuzione di utili.

La struttura di fatto, (la ridotta base azionaria), in termini teorici, consente, quindi, il superamento degli ordinari meccanismi di tassazione e il ricorso a quelli propri della società di persone. Il fenomeno delle società a ristretta

⁴⁰⁵ RUSSO, *Soggetti*, p. 326;

⁴⁰⁶ RUSSO, *Soggetti*, p. 326;

base proprietaria merita in questo senso una specifica disciplina legislativa l'accesso alla quale deve, per coerenza sistematica, avvenire solo attraverso un'apposita manifestazione di volontà.

Per tali motivi si può aderire alla considerazione di attenta Dottrina che ha ritenuto che in tali casi la trasparenza debba considerarsi "volontaristicamente rinforzata"⁴⁰⁷

3.3 I SOGGETTI PASSIVI (rinvio par. 1.9)

L'art 73 TUIR che stabilisce i soggetti passivi dell'IRES ricalca sostanzialmente l'abrogato art 87 TUIR che prevedeva i soggetti passivi IRPEG.

La norma, citata così come quella previgente, distingue in quattro categorie i soggetti passivi del rapporto tributario derivante dall'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche sia in relazione alla natura del soggetto sia in relazione alla attività esercitata sia, infine, in relazione alla residenza in Italia o all'estero del soggetto passivo.

La prima delle quattro categorie è costituita dalle società di capitale, dalle cooperative, da quelle di mutua assicurazione nonché dalle società europee e dalle cooperative europee le quali tutte hanno una personalità giuridica propria di diritto privato residenti nel territorio dello Stato.

Il comma 3 dell'art 73 stabilisce che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti in Italia le società che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. È quindi una situazione di fatto che determina la residenza in Italia.

La seconda categoria è costituita dagli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Per questi enti l'inclusione nella categoria non discende, a differenza delle società, dalla loro natura, ma esclusivamente dall'esercitare in modo esclusivo o prevalente un'attività

⁴⁰⁷ RASI, *Trasparenza*, p.350

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

commerciale. Non ha nessun rilievo, ai fini della inclusione in questa categoria, l'esistenza o meno di una propria personalità giuridica. Infatti il comma 2 dell'art 73 precisa che *“tra gli enti diversi dalle società...si comprendono, oltre alle persone giuridiche le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali i presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo”*. Tuttavia il successivo art. 74 del TUIR esclude dalla soggettività passiva tributaria, relativamente all'IRPEG, gli organi e le amministrazioni dello Stato , compresi quelli ad ordinamento autonomo anche se dotati di personalità giuridica. Anche per questi enti, come per le società, la residenza è determinata dal fatto che la loro sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale siano nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta. Il comma 4 della stessa norma precisa, infine, che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente “ è determinato in base all'atto costitutivo e lo statuto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e , in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata”.

La terza categoria è costituita dagli stessi enti pubblici e privati, di cui si parla nel precedente comma, quando non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Il comma 2 dell'art 75 precisa a questo fine che non costituisce esercizio di attività commerciali: l'esercizio di funzioni statali, di attività previdenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti a tal fine, oltre che l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio da parte di regioni, province e comuni.

La quarta categoria è costituita dalle società e dagli enti di ogni tipo, comprese le società e le associazioni indicate nell'art 5 TUIR che sono invece escluse dalla prima categoria, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, cioè le società ed enti quale che sia la loro denominazione e struttura e quale che sia la loro attività, quando non hanno per la maggior parte del periodo d'imposta la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato.

Lo scopo di questa distinzione è rivelato dal successivo art 75 che completa il percorso definitorio iniziato all'art 73. L'art 75 nello stabilire che la base imponibile dell'imposta è formata dal reddito complessivo netto raccorda ad ogni insieme di soggetti un diverso nucleo di norme attinenti alla fase di determinazione di quest'ultima grandezza effettuando distinti rinvii ai capi successivi.

Diversamente da quanto farebbe preludere la sua denominazione, l'imposta in esame non colpisce esclusivamente le società ma anche le formazioni sociali sprovviste di tale qualifica; anzi essa è costruita in modo da poter trovare applicazione nei confronti di qualsiasi formazione sociale, ad eccezione di quelle esplicitamente sottratte alla sua sfera di operatività o perché esentate o perché sottoposte ad un diverso meccanismo di tassazione.

Tale caratteristica trova espressione nel comma 2 dell'art. 73 in cui vengono ricondotti a soggetti passivi IRES “ le altre organizzazioni non appartenenti agli altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo”.

È stato osservato a riguardo che la denominazione dell'IRES è dunque doppiamente infedele rispetto alla sfera di applicazione del tributo, per eccesso, in quanto comprende organizzazioni non soggette ad esso, come le società di persone, e per difetto in quanto non comprende organizzazioni non soggette ad esso come gli enti non societari. La previgente IRPEG era solo infedele per eccesso in quanto comprendeva organizzazioni non dotate di personalità giuridica⁴⁰⁸.

Come già ampiamente osservato nel cap. 1, l'individuazione quali soggetti passivi delle persone giuridiche non comporta particolari difficoltà. Diversamente accade invece per quanto riguarda le persone giuridiche assimilate. La difficoltà deriva dal fatto che il legislatore, anziché riferirsi a figure soggettive già conosciute nell'area del diritto, ha usato una terminologia generica. Infatti l'espressione (vedi *amplius* par. 1.9) “altre organizzazioni senza personalità giuridica non appartenenti ad altri soggetti

⁴⁰⁸ ZIZZO, *Imposta*, p. 247; ZIZZO, *Reddito*, p. 226;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

passivi nei confronti dei quali il presupposto d'imposta si verifichi in modo unitario ed autonomo" lascia all'interprete non pochi margini di dubbio in relazione soprattutto alla identificazione dei punti soggettivi di riferimento degli obblighi fiscali⁴⁰⁹.

Tenuto conto che le società di persone non sono assimilate alle persone giuridiche in quanto i redditi da esse prodotti sono colpiti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche in capo ai soci (vedi par. 2.4), sarebbero trattate uniformemente alle persone giuridiche le organizzazioni di persone che non siano società. Da queste debbono però escludersi sia le società di fatto che le associazioni non riconosciute in quanto soggette anch'esse all'IRPEF. Dunque sussiste una categoria di organizzazioni di persone che non sono società e non sono associazioni non riconosciute e che quindi sono equiparate alle persone giuridiche tra cui, ad esempio, i comitati ed altre, quali le fondazioni fiduciarie e l'eredità giacente delle cui problematiche circa il riconoscimento della soggettività tributaria si è già discusso (par.1.9.1).

La volontà del legislatore è stata soprattutto quella di dare una definizione dei soggetti passivi IRES quanto più possibile omnicomprensiva al fine di evitare lacune dovute ad un'elencazione tassativa anche nella prospettiva della continua evoluzione del diritto⁴¹⁰.

Coerentemente con la funzione di chiusura che gli è stata assegnata, funzione alla quale va ricondotta, evidentemente, la vaghezza semantica, il secondo comma dell'art 73 solleva non pochi problemi ermeneutici, come emerge dalle posizioni dottrinarie già riportate⁴¹¹, a seconda che sia elevato a fattore decisivo il carattere della "non appartenenza" o dell' "autonomia ed unitarietà del presupposto"⁴¹².

⁴⁰⁹ MICHELI, *Manuale*, p. 392;

⁴¹⁰ MAGNANI, *Soggetti*, p.1147; FANTOZZI, *Diritto*, p. 652;

⁴¹¹ NUZZO, *Questioni*, p.127; CROXATTO, *Redditi*, p. 419; AMATUCCI, *Teoria*, p.1905; GIARDINA, *Capacità*, p. 276; LAVAGNA, *Teoria*, p.15;

⁴¹² NUZZO, *Questioni*, p.127;

3.4 ART 73 COMMA 2 TUIR : “ORGANIZZAZIONE” , “ NON APPARTENENZA A TERZI” E “ATTITUDINE A REALIZZARE IL PRESUPPOSTO”

L’art 73 TUIR fissa dunque le caratteristiche che i soggetti atipici e la realizzazione del presupposto devono avere per assumere rilevanza ai fini dell’imposizione diretta. Per stabilire quindi se i soggetti non tipizzati siano soggetti passivi IRPEG occorre definire il contenuto delle riferite caratteristiche per verificarne la coesistenza nel soggetto atipico.

La prima qualità che connota il soggetto passivo dell’IRES è identificabile nel suo essere organizzazione e cioè il complesso di persone o di beni stabilmente strutturato per il raggiungimento dello scopo⁴¹³.

In merito al riferimento all’organizzazione (di cui già si è trattato nel par 1.9) è stato osservato che esso esprime la presenza di fattori della produzione, beni o persone che abbiano formato oggetto del diritto di disponibilità di un atto di destinazione funzionale vincolata che, in virtù del nesso che li lega per la comune funzione, diano luogo ad un’entità idonea ad esprimere in termini giuridici un’attività produttiva ed a realizzare il presupposto d’imposta⁴¹⁴.

Le organizzazioni di persone o di beni soggette ad IRES sono dunque soggetti non personificati (diversi dalle associazioni non riconosciute e dalle società di persone) rispetto ai quali l’elemento dell’organizzazione indica più che il dato fenomenico di più soggetti, le qualificazioni che gli stessi ricevono dalle norme statuali.

Tali organizzazioni sono caratterizzate dalla non trasparenza delle persone fisiche o giuridiche sottostanti, nel senso che è impedita l’imputazione dei loro redditi alla persona fisica o giuridica che ha economicamente la disponibilità⁴¹⁵.

Il riferimento contenuto nella disposizione in analisi all’aggettivo “altra” potrebbe avere una valenza sia in senso negativo che in senso positivo.

⁴¹³ CROXATTO, *Redditi*, p. 419; NUZZO, *Questioni*, p. 128;

⁴¹⁴ NUZZO, *Organizzazione*, p. 1065;

⁴¹⁵ MAGNANI, *Soggetti*, p. 1147;

Riguardo la valenza “in negativo” potrebbe significare che l’attribuzione ad un determinato ente di tale qualità potrebbe indicare che quest’ultimo non deve soddisfare i requisiti propri dei soggetti tipizzati. Se invece si considera l’espressione con valenza positiva l’espressione potrebbe indicare che “l’altra organizzazione” si trovi in un ben preciso rapporto giuridico rispetto agli altri soggetti passivi individuati nella disposizione in analisi.

A riguardo occorre verificare se ai fini dell’attribuzione della soggettività sia sufficiente non appartenere a soggetti passivi dell’IRPEG prima e dell’IRES poi oppure se si debba far riferimento a tutte le imposte.

A tale proposito qualora si considerasse corretta l’ipotesi di ritenere che il requisito della non appartenenza riguardi solo soggetti IRPEG/IRES, potrebbe risultare irrilevante, ai fini dell’attribuzione della qualifica di soggetto passivo, la circostanza che esista un’appartenenza nei confronti di una società di persone o di altro soggetto, ad esempio dell’IRAP ma non dell’IRPEG/IRES.

La seconda caratteristica è rappresentata dalla “non appartenenza ad altri soggetti passivi”. Tale requisito può essere ritenuto sintomo di alterità in quanto si è, perché non si appartiene.

Con il termine appartenenza si designa solitamente la relazione intercorrente tra un dato bene ed il soggetto che ne è proprietario o possessore.

È stato osservato che, visto che nel complesso in esame, poiché sul versante passivo del rapporto è presente l’organizzazione e non la sua componente patrimoniale, tale significato non può essere validamente considerato.

Se si considera, infatti, che sul versante attivo della relazione di appartenenza la disposizione in commento pone non un soggetto terzo ma un soggetto passivo IRES e che tutti i soggetti passivi IRES sono organizzazioni non può che concludersi che l’organizzazione non deve

essere parte di un'altra organizzazione più ampia sottoposta a tributo ma possedere una struttura distinta⁴¹⁶.

Di tali convinzioni è la dottrina maggioritaria che ha specificato che l' "alterità dell'organizzazione" si realizza quando l'organizzazione è padrona di se stessa, abbia una propria volontà che manifesta liberamente, intendendo con ciò che essa sia indipendente ed autodeterminata⁴¹⁷.

Gli elementi che, a parere di chi *ex professo* si è occupato della questione, sono indici di alterità, rispetto ad altri soggetti, sono l'autonomia patrimoniale e quella decisionale.

Riguardo al primo è stato evidenziato che il concetto di autonomia è di gran lunga diverso da quello di separazione⁴¹⁸.

Un patrimonio è separato quando, pur restando nella sfera giuridica di un soggetto e pur conservando la propria fruttuosità, viene sottoposto a limiti e garanzie di indisponibilità da parte del titolare dello stesso o di terzi tali da distinguerlo giuridicamente da altri componenti patrimoniali, senza che a ciò consegua una sua valutazione autonoma sotto il profilo soggettivo.

Un patrimonio è invece autonomo quando si immedesima nella sfera giuridica di un soggetto senza conservare legame alcuno oppure limitazioni di disponibilità opponibili ai terzi con quella originaria⁴¹⁹.

Solo in tale ultimo caso sarebbe rispettato il requisito in questione.

In merito al secondo indicatore di alterità, l'autonomia decisionale, occorre evidenziare che nel caso in cui la gestione di un'organizzazione venisse curata dagli stessi soggetti che costituiscono organi di altro soggetto passivo e fosse possibile dimostrare la presenza in capo all'organizzazione di un organo decisionale "per la formazione di un autonomo indirizzo

⁴¹⁶ ZIZZO, *Reddito*, p. 227;

⁴¹⁷ CROXATTO, *Redditi*, p.419; NUZZO, *Questioni*, p. 127;

⁴¹⁸ GIOVANNINI, *Soggettività*,p.191; FICARI, *Trust nelle imposte dirette* in Boll Trib 2000, p. 1532;

⁴¹⁹ SCHIAVOLIN, *Soggetti*,p. 56;

dell'attività", tali circostanze dovrebbero essere intese come elemento costitutivo della soggettività⁴²⁰.

In particolare, la manifestazione da parte di determinati organi di una volontà specifica ed individuale attribuirebbe al complesso, costituito dal patrimonio e dai soggetti che ne dispongono e che lo utilizzano, una distinta soggettività.

Da quanto detto emerge la centrale rilevanza dell'autonomia nell'esercizio dell'attività e dell'imputazione degli effetti.

L'autonomia deve intendersi quale possibilità di formazione di una singola e definita volontà e di espressione esteriore della stessa anche attraverso negozi di rappresentanza giuridica.

Da quanto detto emerge che non è sufficiente l'autonomia patrimoniale perché possa ritenersi integrata una nuova ed autonoma soggettività tributaria; la prima, infatti, concorre alla fattispecie e serve a garantire l'adempimento dell'obbligazione tributaria ma, da sola, non è in grado di testimoniare l'occorrenza della manifestazione di un'attività giuridica con rilevanza esterna indirizzata verso terzi⁴²¹.

D'altronde, se è innegabile che l'autonomia decisionale si esprime nella realizzazione di un'attività giuridica quale espressione di volontà negoziale, perché ciò accada, è necessario che l'attività sia organizzata e che, quindi, ci sia autonomia organizzativa.

Tale elemento, di tutta evidenza, è insito nella nozione di soggetto passivo di cui all'art. 73 del TUIR; se tale disposizione definisce come soggetto passivo la fattispecie designata come organizzazione d'altra parte, perché questa ricorra, non appare sufficiente la mera presenza di beni organizzati.

L'ultima qualità indicata nella definizione, ossia l'attitudine dell'organizzazione considerata a realizzare il presupposto dell'imposta " in modo unitario ed autonomo" è senza dubbio strettamente connessa con

⁴²⁰ FEDELE in *Introduzione a AA.VV. Il regime fiscale delle associazioni* a cura di A.Fedele Padova 1998 ;GALLO, *Il problema della soggettività tributaria dei fondi comuni di investimento*, in Riv dir fin , 1987 I p.505;

⁴²¹ FICARI, *Soggettività tributaria delle sezioni di credito speciale delle banche* in Boll. Trib 1997 II, p.698; ZIZZO, *Reddito*, p. 636; SCHIAVOLIN, *Soggetti*, p.57;

quella ora descritta, richiedendo da un lato ed alla luce del primo requisito, quello dell'organizzazione, che gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organizzazione ricadano unitariamente in capo ad essa e non in capo ai suoi membri in quanto singoli; dall'altro, alla luce della necessaria non appartenenza a terzi, che l'organizzazione abbia la capacità di autodeterminarsi in vista del raggiungimento dello scopo e quindi di esprimere una volontà distinta da quella dei suoi membri.

Anche sul significato da attribuire a tale requisito si sono riscontrate opinioni divergenti; alcuni hanno ritenuto che il riferimento al presupposto d'imposta rinvii al possesso di redditi⁴²² altri invece alla fase della produzione dei redditi stessi⁴²³.

La contrapposizione non è apparsa però di grande rilievo in quanto, se è vero che la definizione legale del presupposto richiama il possesso di reddito, è anche vero che il possesso di redditi può realizzarsi in quanto vi sia stata la loro produzione.

Neppure è apparsa chiara ai commentatori il significato dell'espressione "in modo unitario ed autonomo". Senza dubbio il termine "unitario" va riferito al presupposto, indicando il modo di aggregarsi delle diverse componenti, mentre il requisito dell'autonomia richiama l'elemento essenziale dell'indipendenza del soggetto che costituisce il centro di imputazione del presupposto.

Diversamente c'è chi ha ritenuto che l'unitarietà scaturirebbe dalla riferibilità del reddito all'insieme di persone o di beni, mentre l'autonomia all'assenza di rapporti con altri soggetti⁴²⁴.

Si riporta l'osservazione di chi – correttamente – ha rilevato che nel diritto tributario il presupposto d'imposta è l'elemento saliente. È vero che pur sostanziali nel riconoscimento di un dato soggetto della soggettività passiva, sono l'alterità e la non appartenenza a terzi ma il limite oltre il

⁴²² TABELLINI *Persone giuridiche (Imposta sulle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, pag. 484

⁴²³ CROXATTO, *Soggetti*, p.419; MICHELI, *Soggettività*, p. 430,

⁴²⁴ DE MITA, *Principi*, p. 152;

quale non è più possibile spingersi nella ricerca della soggettività è l'assenza del presupposto⁴²⁵.

Può concludersi che in virtù dell' espressione ad ampio raggio utilizzata nella stesura della norma in questione "altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto d'imposta si verifichi in modo unitario ed autonomo" sono stati inglobati tra i soggetti passivi IRES, al di là delle discussioni in dottrina circa la soggettività delle singole fattispecie, i comitati, i fondi di previdenza complementare, le fondazioni fiduciarie e di fatto. Sembra invece che debba essere esclusa la soggettività tributaria delle associazioni temporanee di imprese e dei gruppi di società i quali però hanno la possibilità di assolvere il tributo sul reddito imponibile globalmente considerato attraverso il meccanismo della tassazione consolidata.

Complesso e degno di nota è il caso del trust incluso dalla novella legislativa del 2006 tra i soggetti passivi IRES.

3.5 IL TRUST QUALE SOGGETTO PASSIVO IRES

Nel 2006 le lettere b) c) e d) del comma 1 dell'art 73 sono state modificate con l'inserimento, a fianco degli enti diversi dalle società, dei trust. È stato osservato che tale collocazione non deve essere sopravvalutata e cioè spingere a negare l'applicazione ai trust delle regole che si riferiscono agli enti diversi dalle società. Se i trust componessero una categoria di soggetti passivi autonoma, come la loro esclusione dal novero delle "altre organizzazioni", si troverebbero persino sprovviste di una disciplina relativa alla determinazione dell'imponibile e, posto che le disposizioni contenute nei capi dedicati all'argomento nominano soltanto le società e gli enti, si deve ritenere pertanto che, nonostante il dato letterale, se non diversamente disposto, nell'applicazione delle imposte sul reddito le regole valide per gli enti diversi dalle società valgano pure per i trust.

⁴²⁵ LAVAGNA, *Teoria*, p.3; MICHELI, *Soggettività*, p.430; GIARDINA, *Capacità*, p.269; MOSCHETTI, *Capacità*, p. 7;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Ciò che caratterizza la loro regolamentazione è piuttosto quello della soggettività condizionata, riflesso di una multiformità che ne preclude l'inserimento in uno schema impositivo unitario⁴²⁶.

Le caratteristiche della organizzazione, alterità e autonomia del presupposto impositivo su cui per lungo tempo, precedentemente la novella del 2006, gli studiosi avevano fondato l'impossibilità di attribuire un'autonoma soggettività del trust, erano confutate da coloro i quali rilevavano che il trust avesse tutte le caratteristiche richieste dall'ordinamento italiano per essere considerato un autonomo soggetto passivo d'imposta⁴²⁷.

Tale dottrina riteneva che il trustee non potesse in ogni caso essere individuato come il titolare della fonte produttiva di reddito e quindi non fosse identificabile come il soggetto cui poter riferire la capacità contributiva rilevante per l'imposizione. Tale impostazione si fondava sulla considerazione che nel nostro ordinamento l'individuazione della soggettività sia strettamente connessa all'identificazione del centro d'imputazione dei risultati prodotti con l'attività esercitata, per cui soggetto passivo dell'obbligazione non può che essere colui che pone in essere atti finalizzati alla circolazione della ricchezza e nella cui sfera giuridica si produce l'effetto del prelievo⁴²⁸. Secondo tale impostazione, l'applicazione della normativa generale extra-statuale in materia di trust imponeva di considerare solo quest'ultimo il soggetto di diritto cui avrebbe dovuto essere imputata, e dunque tassata, la capacità contributiva⁴²⁹.

Accertata la riconducibilità della capacità giuridica al trust, quest'ultimo doveva essere ricondotto tra i soggetti passivi di cui all'art 87(ora 73) TUIR ed assimilato alle "altre organizzazioni non appartenenti a terzi" e ciò in

⁴²⁶ ZIZZO, *Imposta*, p. 249; FICARI, *Trust*, p. 1529; ZIZZO, *La ricchezza erogata dai trust tra reddito e capitale*, in *Rass Trib* 2008 p.1275; CASTALDI, *Il trust tra soggettività e trasparenza* in *Dialoghi di dir. Trib.* 2007 p.349; CONTRINO, *Riforma Ires e trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriore argomento per la soggettività definitiva del trust* in *Dialoghi di dir trib* 2004 p.579;

⁴²⁷ NUZZO, *Organizzazione*, p.244; MICCINESI, *Reddito*, p.309; LAROMA JEZZI, *Profili*, p. 259;

⁴²⁸ FALZEA, *Soggetto*, p. 32;

⁴²⁹ MICCINESI, *Reddito*, p.309

quanto tale locuzione consentisse di conferire soggettività tributaria anche ad entità che fossero prive di soggettività in ambito civilistico.

Affinchè il trust, privo del riconoscimento di personalità giuridica, potesse essere considerato soggetto passivo d'imposta era necessario che possedesse i requisiti di cui si discute.

Quanto al requisito dell'organizzazione la dottrina ha ritenuto che il trust ne fosse indistintamente sempre munito in quanto tale requisito andava inteso come coordinamento di attività produttive funzionalmente orientate al perseguimento dello scopo consistente nel soddisfacimento dei beneficiari. Tale ricostruzione fu comunque criticata sulla base della considerazione che non appariva valido che, affinché si configurasse il comitato organizzativo, non fosse rilevante l'apparato strumentale dei fattori produttivi oltre che il risultato dell'attività svolta dal trustee nell'interesse del beneficiario.

Secondo un'altra impostazione, sposata spesso anche dalla prassi ministeriale che in alcuni casi aveva sostenuto la configurabilità del trust quale autonomo soggetto passivo d'imposta, attribuire al trust autonoma capacità giuridica non significava soggettivare il patrimonio, posta l'irriducibilità del soggetto ad un insieme di beni⁴³⁰.

⁴³⁰ Prima dell'intervento attuato con la finanziaria 2007 l'Amministrazione finanziaria aveva fornito alcune sommarie indicazioni in merito al trattamento fiscale dei trust. Si cita al riguardo la relazione degli ispettori tributari del Secit in materia di "Circolazione dei trust esteri in Italia", approvata con delibera n. 37/98 dell'11 maggio 1998, che – nel convalidare la tesi largamente maggioritaria in dottrina- aveva precisato che "il trust rientra fra gli enti considerati dall'articolo 87 (attuale 73 ndr) del TUIR, quali soggetti autonomi d'imposta IRPEG. In particolare, qualora il trust abbia la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività in Italia e svolga, in via esclusiva o principale, un'attività commerciale, si renderebbero applicabili le disposizioni recate dall'art. 95 (attuale 81 ndr) del TUIR, mentre nel caso di ente non residente o non esercente attività commerciale, si renderebbero applicabili le disposizioni previste dagli artt. 108 (attuale 143 ndr) e seguenti del medesimo testo unico". Anche la prassi amministrativa successiva a tale delibera del Secit (circ del 30/12/2005 n. 55, ris. 17 gennaio 2003 n. 8) si era orientata a qualificare il trust come ente non commerciale ovvero quale ente commerciale nel caso di esercizio di attività d'impresa. In particolare, era stato affermato che il trust fosse configurabile come un autonomo soggetto d'imposta IRES, esercente o meno attività commerciale, ai sensi dell'articolo 73, comma 2, del TUIR, ossia come una delle organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo. In ogni caso, l'autonomia soggettività tributaria era stata riconosciuta esclusivamente a quei trust che possedessero le caratteristiche di cui all'articolo 2 della Convenzione dell'Aja, tra cui, come abbiamo visto, l'effettivo potere di gestione ed amministrazione dei beni in capo al trustee (cfr. risoluzione n. 8/E del 17 gennaio 2003). In

Tale impostazione assimilava il trust alle fondazioni cui avrebbe potuto essere accostato sotto il profilo patrimoniale e ciò in quanto le fondazioni non costituiscono un mero patrimonio destinato ad uno scopo bensì un'organizzazione che si avvale di un patrimonio per realizzare lo scopo stesso⁴³¹.

L'inclusione con la novella del 2006 del trust tra i soggetti passivi di cui all'art 73 contribuisce a risolvere la questione, ampiamente affrontata (cap.1), relativa alla possibilità di attribuire autonoma capacità giuridica tributaria a soggetti non tipizzati nel diritto comune; la previsione legislativa sembra infatti autorizzare la definitiva affermazione della tesi che sgancia la soggettività tributaria da quella privatistica⁴³².

Dunque posto che l'art 73 riconosce capacità giuridica di diritto tributario ai trust, il problema su cui si è incentrata l'attenzione di chi si è occupato della questione è stato quello di verificare se il legislatore in tal modo abbia voluto assimilare l'istituto in questione "alle altre organizzazioni non appartenenti a terzi" oppure abbia voluto attribuire la capacità giuridica tributaria all'ente determinato indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti dell'alterità e dell'organizzazione.

La seconda delle ipotesi riportate trova un punto a favore nella considerazione che il trust non trova regolamentazione propria in campo civilistico. Diversamente, aderendo alla tesi che subordina la capacità di diritto tributario al riconoscimento della soggettività civilistica, l'assenza di regolamentazione del trust impedirebbe di includere lo stesso nel novero degli enti sottoposti ad IRES⁴³³.

linea con tale indirizzo interpretativo è anche il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 luglio 2005 riguardante l'applicazione della Direttiva 2003/48/CE del Consiglio del 3 giugno 2003, in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. Tale provvedimento, infatti, ha indicato fra i soggetti che rientrano nell'ambito applicativo della Direttiva stessa i trust (denominati "entità residuali") in qualità di enti, diversi dalle persone fisiche e dalle società, non esercenti attività commerciali. Diversamente, non sono riconducibili nell'ambito applicativo della Direttiva i trust che esercitano attività commerciali e i cui redditi sono determinati secondo le regole generali del reddito d'impresa.

⁴³¹ NUZZO, *Organizzazione*, p.1065; DE MITA, *Principi di diritto Tributario* Milano 1992 p.

22;

⁴³² RUSSO, *Soggetti*, p. 320;

⁴³³ GALLO, *Soggetti*, p.346; GIOVANNINI, *Soggettività*, p.191; FICARI, *Trust*, p. 1532;

La questione non può però essere analizzata disgiuntamente dall'art 73 comma 2 che prevede che, qualora il trust abbia dei beneficiari individuati, i redditi dallo stesso conseguiti devono essere a questi imputati in proporzione alla quota di partecipazione detenuta.

Tale previsione solleva il problema dell'accertamento della soggettività anche riguardo alla tipologia dei trust con beneficiari individuati facendo sorgere il dubbio che in tali casi la soggettività vada negata.

In tal caso l'eventuale assimilazione del trust ad un'organizzazione non appartenente a terzi non rappresenterebbe da sola un argomento sufficiente a giustificare l'inclusione dei trust tra i soggetti passivi IRES e ciò in considerazione del fatto che l'elemento organizzativo sussisterebbe anche nel caso in cui i beneficiari fossero individuati e, dunque, la soggettività negata.

A riguardo è stato osservato che la tesi volta ad escludere che la capacità giuridica tributaria del trust debba essere fondata sull'inclusione degli stessi tra le altre organizzazioni, di cui al comma 2 dell'art 73, sembrerebbe avvalorata dalla interpretazione della stessa previsione normativa.

Infatti l'espressione "altra organizzazione non appartenente a terzi" deve intendersi riferita esclusivamente agli "enti pubblici e privati diversi dalle società", cosicché l'aver escluso alle lett. b) e c) del comma 1 della stessa disposizione che i trust siano ricompresi in tale categoria soggettiva varrebbe a ritenere che l'attribuzione agli stessi di autonoma capacità giuridica di diritto tributario non possa dipendere dall'essere considerati una delle "altre organizzazioni"⁴³⁴.

Il fatto che i trust trasparenti, intesi in tal senso quelli con beneficiario individuato, siano privi di soggettività fornisce un argomento decisivo per sostenere che l'assimilabilità alle altre organizzazioni di cui al comma 2 dell'art 73 del TUIR non sia in grado di garantire il riconoscimento di soggettività generale ai trust.

⁴³⁴ FRANSONI, *Disciplina*, p. 232;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

A favore di tale impostazione, per cui la soggettivizzazione del trust rappresenterebbe una regola residuale, vi è il fatto che la norma che sancisce l'imputazione del reddito ai beneficiari individuati è contenuta nell'art 73 comma 2 che detta le regole generali della soggettività tributaria. A sostegno di ciò si adduce la convinzione che le ipotesi di soggettivizzazione del trust non possono ricondursi all'integrazione della fattispecie "altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti del quale il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo". Non essendo i trust, in generale, assimilati a tali entità si deve concludere per l'eccezionalità delle ipotesi di soggettivizzazione non riconducibili alle stesse organizzazioni⁴³⁵.

Secondo tale ricostruzione il fatto che il trust non possa ritenersi assimilabile alle organizzazioni di cui all'art 73 comma 2 è confortata dal fatto che lo stesso difetti in senso generale di autonomia patrimoniale e gestionale⁴³⁶.

Neppure ammettendo che il trust integri un'organizzazione, sembrerebbe sostenibile ritenere che nei suoi confronti il presupposto impositivo, nell'IRES, come noto, integrato dal possesso di reddito, si verifichi in modo unitario ed autonomo. Infatti è il possesso che, in conformità a quanto sostenuto da avvertita dottrina⁴³⁷, integra l'anello di trasmissione tra l'indice di ricchezza assunto a presupposto d'imposta (elemento oggettivo) e la posizione giuridicamente qualificata, vantata da un soggetto rispetto ad un

⁴³⁵ GALLO, *Soggettività*, p.520; NUZZO, *Organizzazione*, p.1065; POTITO, *Sistema*, p.285;

⁴³⁶ Quanto all'autonomia patrimoniale si rimanda alle pagine che precedono, evidenziando in ogni caso, che un patrimonio può dirsi autonomo quando si immedesima nella sfera giuridica di un soggetto senza conservare legame alcuno con quella originaria o limitazioni di disponibilità opponibili a terzi. La particolarità del trasferimento del fondo dal settlor al trustee deve indurre a ritenere che il trust sia privo del requisito in questione. Al contrario nel trust trova, come evidenziato nel par 1.9.3. trova attuazione il fenomeno della separazione patrimoniale che però da solo non vale a garantire l'attribuzione della soggettività tributaria. SCHIAVOLIN, *Soggetti*, p.56; FEDELE, *Profili fiscali della cartolarizzazione del patrimonio immobiliare pubblico* in Riv dir Trib, 2003 I p.403; STEVANATO, *Patrimoni separati: ipotesi di regolamentazione fiscale* in Rass. Trib. 1/2004 p.56;

⁴³⁷ CASTALDI, *Enti*, p.55;

bene tale da consentire a costui di apprenderne le utilità economiche (elemento soggettivo).

A riguardo è evidente che nei trust con beneficiari individuati si realizza una sostanziale dissociazione fra titolarità della fonte e spettanza dell'incremento patrimoniale potendosi dunque legittimamente desumere che il trust non realizza il presupposto d'imposta e non può quindi essere annoverato tra i soggetti passivi. Il riferimento in tal caso deve intendersi ai trust con beneficiari individuati nei confronti dei quali non si realizza il presupposto d'imposta vista la loro non idoneità a trattenere il reddito prodotto.

Al contrario ai trust con beneficiari individuati deve essere riconosciuta autonoma rilevanza soggettiva. Tale circostanza avvalorata la posizione di chi ha ritenuto che l'inclusione dei trust senza beneficiari individuati tra i soggetti passivi IRES sia da ascrivere a mere esigenze di tecnica impositiva piuttosto che a ragioni di ordine sistematico⁴³⁸.

In conclusione si può ritenere, in accordo con l'opinione largamente diffusa⁴³⁹, secondo cui la soggettività passiva tributaria presupponga l'esistenza di un centro autonomo di imputazione di effetti giuridici ancorché non personificato individuabile nel diritto comune, attribuendo parimenti il connotato dell'eccezionalità ai casi in cui, per scelta legislativa, viene riconosciuta capacità giuridica ad enti che, come i trust opachi, non integrano centri di imputazione di situazioni giuridiche nel diritto comune.

3.6 ELEMENTI DI CLASSIFICAZIONE SOGGETTI PASSIVI IRES.

3.6.1 LA COMMERCIALITA'

Gli elementi di differenziazione su cui si fonda la classificazione delineata nell'art 73 sono essenzialmente due: la commercialità e la residenza.

⁴³⁸ FRANSONI, L'individuazione dei beneficiari e il regime della trasparenza in Teoria e Pratica della fiscalità del trust, 2008 p.35;

⁴³⁹ CASTALDI, *Enti*, p.69; GALLO, *Soggettività*, p. 522; NUZZO, *Organizzazione*, p.1065; FRANSONI, *Individuazione*, p.45;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Riguardo il primo, il comma 1 dell'art 73 alle lettere b) e c) indica quali soggetti IRES gli enti residenti pubblici e privati diversi dalle società che rispettivamente hanno e non hanno per "oggetto esclusivo o principale" l'esercizio di attività commerciali. Dalla qualificazione dell'ente, come si evince dalle disposizioni contenute nei capi II e III del titolo II del TUIR, discendono significativamente differenze rilevanti ai fini della determinazione del reddito. È di primaria importanza pertanto capire quando l'ente debba qualificarsi commerciale o non commerciale.

A riguardo deve essere rilevato che l'inclusione nell'una o nell'altra categoria di soggetti che comporta rilevanti conseguenze in rapporto ai criteri di determinazione della base imponibile, appare non sempre agevole soprattutto nei casi in cui le attività dell'ente siano molteplici e tra loro differenti.

In tali casi, infatti, potrebbe non essere di agevole individuazione l'attività che l'ente deve svolgere al fine del perseguire il proprio scopo, risultando quanto complesso stabilire se il reddito debba essere determinato secondo le regole proprie dei soggetti che svolgono un'attività commerciale ovvero in applicazione delle disposizioni previste per coloro i quali sono qualificabili come enti non commerciali.

L'art 81 comma 1 TUIR stabilisce che il reddito complessivo della società e degli enti commerciali residenti "è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione". La regola generale per la determinazione dell'imponibile dei predetti soggetti è dunque, come noto, quella dell'art 83 secondo cui "il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione".

Di converso, in base a quanto previsto dall'art 143 del TUIR i redditi degli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciali sono costituiti dalla somma dei redditi appartenenti a

ciascuna delle categorie di cui all'art 6 che dovranno essere autonomamente determinati.

Uguualmente, alla qualifica dell'oggetto funzionale al raggiungimento dello scopo, si connettono anche adempimenti di natura documentale posto che è solo nel caso di svolgimento di attività commerciali che gli enti diversi dalle società nonché i trust, ai sensi dell'art 12 comma 1 lett. b dpr 600/1073 saranno soggetti ai normali obblighi di rappresentazione documentale e contabile che devono essere osservati da tutti gli enti che svolgono tale attività.

Per quanto in precedenza sostenuto, nella scelta delle regole da seguire per la determinazione della base imponibile, appare determinante verificare se lo stesso abbia per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale o meno.

Preliminarmente, prima di procedere con la predetta analisi per stabilire la commercialità o meno dell'ente residente, occorre comprendere cosa debba intendersi per oggetto e quali siano i criteri tramite cui esso debba essere determinato.

Avendo riguardo al primo aspetto occorre rimarcare, come di norma, per oggetto debba intendersi non la finalità dell'ente quanto piuttosto l'attività strumentale in concreto esercitata per la puntuale realizzazione di detta finalità.

In proposito Autorevole dottrina ha osservato che, per gli enti diversi dalle società, l'attribuzione della qualifica di "commerciale" ad un ente non dipende dallo scopo a cui l'ente stesso è preordinato, in quanto lo scopo a fini fiscali si pone in generale come dato orientativo. Solo in alcuni casi, come accade, ad esempio, per le ONLUS, lo scopo permette a tali enti di assumere la qualifica di ente non commerciale nonostante la natura oggettivamente commerciale della predetta attività⁴⁴⁰.

Quanto ai criteri da utilizzare, al fine di stabilire come "l'oggetto" esclusivo o principale di un ente debba essere in concreto determinato, vengono in rilievo, per la generalità dei soggetti IRES, le previsioni di cui ai commi 4 e 5

⁴⁴⁰ GALLO, *Soggetti*, p. 348;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

dell'art 73 del TUIR in forza delle quali la predetta determinazione deve essere svolta in base alle risultanze dello statuto, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in difetto, avendo riguardo all'attività in concreto esercitata⁴⁴¹.

A riguardo è stato rilevato che, al fine di verificare l'attività svolta da un soggetto, non si possa limitare ad un mero esame delle regole statutarie – da intendersi, per lo più, alla stregua di indici formali – dovendosi in ogni caso, verificare l'attività in concreto esercitata in attuazione delle regole stesse⁴⁴².

Il mero ancoraggio allo statuto, infatti, potrebbe consentire agli enti di svolgere concretamente una prevalente attività commerciale senza però essere qualificati come enti commerciali e ciò con comporterebbe un evidente rischio di elusione⁴⁴³.

Ne deriva che la prevalenza o meno dell'attività commerciale debba essere accertata prudentemente in base a criteri quantitativi; potrebbe accadere che la maggior parte delle attività indicate nell'oggetto sociale statutario, siano non commerciali e, ciò nonostante, le residue attività commerciali siano, di fatto, di entità tale da renderle prevalenti facendo considerare, di conseguenza, l'ente come commerciale⁴⁴⁴.

Se l'atto costitutivo, nel fissare l'oggetto dell'ente, individui una pluralità di attività per decifrare quale tra queste debba essere considerata prevalente, occorre distinguere quelle attività, commerciali o non commerciali, che realizzano direttamente il fine per il quale l'ente è stato costituito da quelle che detto fine realizzano solo in modo mediato, trovandosi in rapporto solo strumentale con la prima. I parametri per effettuare tali valutazioni devono essere orientati sia a parametri quantitativi che qualitativi⁴⁴⁵.

⁴⁴¹ GALLO, *Soggetti*, p. 348;

⁴⁴² GALLO, *Soggetti*, p. 348; FEDELE *Regime*, p. 366; PROTO *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale* in Riv dir Trib 1992 I p.881;

⁴⁴³ GALLO, *Soggetti*, p. 348; TABELLINI, *Persone*, p. 492; PERRONE, *ConSORZI con attività esterna: problemi di diritto tributario*, Riv. Dir. Fin., 1984, I p.130;

⁴⁴⁵ GALLO, *Soggetti*, p.348; SACCHETTO, *Imposta*, p. 31;

Ciò posto, delineati i metodi da utilizzare per definire l'oggetto dell'ente, rimane da sciogliere il determinante nodo interpretativo della individuazione dei criteri da seguire per verificare se le attività indicate nell'atto istitutivo o in concreto esercitate integrino o meno l'esercizio di un'impresa commerciale.

A tale proposito, in accordo a quanto sostenuto da Autorevole dottrina la natura commerciale o non commerciale dell'attività istituzionale di un soggetto dovrebbe verificarsi alla stregua di quanto disposto dall'art 55 TUIR⁴⁴⁶.

D'altra parte, proprio l'ottica soggettivamente limitata, nella quale si è posto il legislatore nel dettare la norma in oggetto, ha da sempre portato la dottrina a ritenere insoddisfacente un automatico utilizzo in chiave di discriminazione soggettiva degli enti sottoposti ad IRES al fine di una loro differenziazione in punto di disciplina impositiva⁴⁴⁷.

In particolare, come precedentemente rilevato, in conformità a quanto sostenuto dalla dottrina in analisi, la definizione fornita nel vigente articolo 55 del TUIR è stata dettata con lo scopo principale di sancire il confine ontologico tra le diverse fonti – attività, in specie, distinguendo le attività produttive di reddito d'impresa non solo rispetto a quelle produttive di reddito agrario ma anche rispetto a quelle produttive di reddito di lavoro autonomo.

Definita nel modo che precede la *ratio* della disposizione da ultimo citata, appare chiaro che, come è stato evidenziato, l'utilizzo del criterio discrezionale nella stessa contenuto risulta assolutamente insoddisfacente a garantire soluzione univoca alla questione relativa alla qualificazione commerciale o non commerciale di un soggetto.

A tale proposito si evidenzia che l'inadeguatezza della sola formula, di cui all'art 55 del TUIR, a decretare la commercialità o meno di un'attività appare ancor più evidente puntando l'attenzione sugli enti diversi dalle società; in particolare, a riguardo va rilevato che la stessa tipologia di

⁴⁴⁶ CASTALDI, *Enti*, p. 234; PROTO, *Attività istituzionale di enti diversi dalle società ipotesi di definizione*, in *Rass Trib* 1990, I 229, e ss;

⁴⁴⁷ CASTALDI, *Enti*, p. 234;

attività, pur quando astrattamente rientrante tra quelle di cui all'art 55, può essere esplicitata secondo moduli gestionali diversi, tali da incidere significativamente su di un giudizio di complessiva rilevanza reddituale dell'attività (istituzionale) nonché, conseguentemente dell'ente che di tale attività rappresenta modulo di esplicazione⁴⁴⁸.

Quanto appena detto conferma l'opinione secondo cui, allo scopo di individuare nel modo più corretto le strutture organizzative intermedie, da assoggettare ad IRES, nonché ai fini della scelta dei criteri da utilizzare per la determinazione del reddito non appare sufficiente considerare la tipologia di attività istituzionalmente svolta nella sua dimensione oggettiva, dovendosi necessariamente tener conto anche del modulo gestionale adottato per il suo esercizio nonché dell'eventuale inserimento delle medesime strutture nelle logiche del mercato⁴⁴⁹.

3.6.2 L'ECONOMICITA', PRESUPPOSTO NECESARIO DELLA COMMERCIALITA'

La commercialità dell'attività svolta dall'ente in via istituzionale andrebbe dunque apprezzata non soltanto avendo riguardo al suo contenuto oggettivo e dunque verificando la sua riconducibilità tra quelle di cui all'art 55 del TUIR ma altresì ponendo l'accento sul metodo gestionale di svolgimento, potendosi considerare commerciale solo quell'attività, pur rientrante tra quelle tipologicamente menzionate nell'art 55 il cui esercizio sia improntato ad un criterio di gestione di tipo economico e che proprio, in ragione di ciò, si ponga in un rapporto dinamico con il mercato⁴⁵⁰.

Nonostante ciò, seppur la quasi totalità della dottrina ritenga che il presupposto logico della commercialità dell'attività debba essere individuato nella economicità del suo svolgimento, nell'ambito di questa stessa

⁴⁴⁸ CASTALDI, *Enti*, p. 237;

⁴⁴⁹ FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in Riv dir Trib 1995 p. 327;

⁴⁵⁰ PROTO, *Attività*, p.299;

posizione dottrinale sussiste una significativa divergenza in ordine al significato da attribuire alla medesima nozione di economicità⁴⁵¹.

Secondo una parte della dottrina⁴⁵², quella che ritiene che la nozione di impresa commerciale sia ben più ampia di quella civilistica non essendo richiesto ai fini fiscali, per le attività riconducibili a quelle dell'art 2195 c.c. il requisito dell' "organizzazione in forma d'impresa", che si ritrova invece nell'art 2082 c.c., la considerazione che l'attività economica richieda il connotato dell'economicità nel suo esercizio trova il proprio fondamento nello stesso dettato dell'art 55 il quale, facendo esplicito riferimento alle attività di cui all'art 2195 c.c. rinvierebbe per ciò solo al disposto di cui all'art 2082 c.c. e , di conseguenza, al carattere economico dell'attività imprenditoriale che, in tale ultima disposizione, viene espressamente stabilito.

Secondo tale impostazione, dunque, il rinvio recettizio di cui all'art 2195 c.c., che, come più volte ribadito, presuppone l'art 2082 c.c., impone che, affinché possa dirsi integrata un'attività commerciale, è necessario che essa sia contraddistinta dall'ulteriore connotato dell'economicità; tale caratteristica sussisterebbe solo nell'ipotesi in cui l'attività non sia svolta "per conto proprio" e quindi il risultato di essa sia il frutto di impegno continuativo, destinato al mercato ed oggettivamente idoneo a produrre reddito. Inoltre è necessario che il corrispettivo che se ne ricava sia in grado di remunerare i diversi fattori produttivi impiegati e quindi, di integrare ed aumentare il patrimonio⁴⁵³.

Il requisito dell'economicità, come appena definito, benché non emerga direttamente dal dettato di cui all'art.55 è tuttavia da esso presupposto, "essendo ontologicamente coesistente all'esercizio dell'impresa commerciale il fatto di portare sul mercato per lo scambio i servizi e i beni prodotti ed ottenere un corrispettivo".

È quindi l'oggettiva economicità della gestione che, in ultima analisi, assurge a carattere distintivo dell'attività commerciale di modo che

⁴⁵¹ GALLO, *Natura*, p.542;

⁴⁵² GALLO, *Soggetti*, p. 349; NUZZO, *Questioni*, p. 122; FEDELE, *Regime*, p. 337;

⁴⁵³ GALLO, *Soggetti*, p. 349; NUZZO, *Questioni*, p. 122

correttamente si può sostenere al riguardo che non si ha economicità e dunque attività commerciale quando l'attività svolta, benché riconducibile oggettivamente a quelle elencate nell'art.2195 c.c. e svolta continuamente, non sia tuttavia "alimentata" con il corrispettivo dei beni e dei servizi prodotti e quando i beni e i servizi derivanti dallo svolgimento dell'attività non siano destinati al mercato e comunque l'ammontare del corrispettivo fissato non sia determinato in base alle regole di mercato⁴⁵⁴.

La corrente dottrinale in analisi ha altresì rilevato che, in merito alle attività dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art.2195 c.c. e per le quali non opererebbe il rinvio recettizio all'art 2082 c.c., il requisito dell'organizzazione in forma d'impresa, richiesto perché i proventi derivanti dal loro esercizio siano considerati reddito d'impresa, dovrebbe far giungere alle stesse conclusioni circa la necessaria sussistenza della economicità. Dunque, pur non rientrando tali prestazioni tra le attività commerciali indicate nell'art 2195, il fatto che esse siano rese attraverso una struttura organizzativa e che tale struttura debba avere la forma d'impresa consente di qualificare l'attività resa come attività d'impresa e quindi economica.

In senso contrario all'impostazione delineata si segnala l'opinione di chi, pur considerando il requisito dell' economicità indispensabile per qualificare un ente commerciale, ha sostenuto che il legislatore tributario abbia accolto e delineato una sua propria accezione del connotato dell'economicità diversa ed ulteriore rispetto a quella ormai generalmente accolta in campo civilistico⁴⁵⁵.

A parere della citata dottrina, la normativa tributaria considererebbe economica e quindi commerciale non l'attività tesa quantomeno al pareggio di bilancio bensì quella gestita secondo criteri improntati al conseguimento di un profitto, volta quindi a far ottenere un vantaggio economico all'ente che la svolge⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ GALLO, *Soggetti*, p.349;

⁴⁵⁵ PROTO, *Brevi*, p. 889; PROTO, *Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate* in *Rass Trib* 1995 II, 548 e ss;

⁴⁵⁶ CASTALDI, *Enti*, p. 283;

Tale dottrina fonda le proprie convinzioni sull'interpretazione dell'art.143 (ex art 108) del TUIR dal cui dettato dovrebbe specificamente desumersi la nozione di attività commerciale elaborata dal legislatore tributario; in particolare, a tale riguardo, verrebbe in rilievo la seconda parte del primo comma della disposizione la quale dispone la non commercialità delle prestazioni di servizi con corrispettivi non eccedenti costi di diretta imputazione⁴⁵⁷.

La norma citata parrebbe far ritenere che, almeno in via di principio, è commerciale l'attività che, seppur non improntata a siffatti criteri di gestione e dunque abbia corrispettivi pari o inferiori ai costi di produzione, è positivamente volta al conseguimento di un'utilità.

Secondo tale impostazione ciò troverebbe conferma per un verso nell'art 148 del TUIR il cui contenuto sembrerebbe ribadire la necessità di accertare "il contenuto economico del rapporto sinallagmatico " oltre che nella disciplina IVA che confermerebbe la sostanziale unitarietà del concetto nell'intero sistema tributario⁴⁵⁸.

L'ipotesi ricostruttiva appena tratteggiata è stata contestata da chi ha ritenuto che essa si fondi su di una non corretta interpretazione del dato normativo vigente⁴⁵⁹; non condiviso è infatti l'utilizzo del disposto dell'art 143 TUIR al fine di ricostruire il concetto di attività commerciale, da ciò facendo derivare una peculiare accezione in ambito tributario del criterio di economicità.

Inoltre, nello stesso senso è stato osservato che la già citata previsione di cui all'art 143 comma 1 ultimo periodo, avrebbe meramente un' evidente natura derogatoria e confermerebbe, in quanto tale, la regola generale per

⁴⁵⁷ L'art 143 comma I, secondo periodo, stabilisce che " non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nel 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

⁴⁵⁸ PROTO, *Ancora in tema di enti non societari*, in Rass. Trib.1995, 1812 e ss; PROTO, *Onlus ed enti non commerciali*, in Rass. Trib. 1997, p.585;

⁴⁵⁹ CASTALDI, *Enti* , p. 245;

la quale sono da considerare connotate del requisito della economicità anche le attività programmate solo in pareggio⁴⁶⁰.

A conferma di ciò, è stato rilevato che sarebbe proprio la valenza generale del predetto criterio a rendere necessarie norme derogatorie, come quelle di cui all'art 143, per tutti quei casi in cui il legislatore intenda escludere dal regime fiscale dell'impresa attività che altrimenti vi sarebbero soggette.

La natura derogatoria della disposizione in commento e la sua contestuale inidoneità ad assurgere a norma di principio appare desumibile in particolare " tanto dalla natura estremamente circostanziata della fattispecie in essa contemplata, quanto dalla sua collocazione non già tra le disposizioni preliminari di principio in materia di IRPEG bensì all'interno della disciplina in materia di determinazione dell'imponibile specificamente prevista per gli enti non commerciali: tant'è che la norma sembra piuttosto investita dal compito di escludere limitatamente agli enti non commerciali la commercialità di specifiche attività che a tenore della norma parrebbero altrove ed in mancanza di siffatta precisazione , di per sé solo imponibili"⁴⁶¹.

L'impostazione precedentemente riportata che propende per una nozione di economicità propria dell'ordinamento tributario, desumibile dall'art 143, trae fondamento anche dall'art 148 comma 2 TUIR che prevede l'imponibilità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese nei confronti degli associati e dei partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, facendo salvo il disposto dell'art 143 comma 1 su cui si fonderebbe la ricostruzione riportata.

A riguardo è stato rilevato, in opposizione a quanto diversamente ritenuto che proprio il dettato complessivo dell'art 148 TUIR sembrerebbe confermare il carattere derogatorio attribuito dal legislatore al disposto dell'art 143 TUIR.

Secondo tale impostazione la funzione dell'art 148 sarebbe quella di ribadire che il principio di economicità/corrispettività, fattore caratterizzante il carattere commerciale dell'attività, trovi applicazione anche nei rapporti tra

⁴⁶⁰ FEDELE, *Regime*, p. 345;

⁴⁶¹ CASTALDI, *Enti*, p. 149;

associati ed associazione con la conseguente necessità di far salva la norma di cui al 143 comma 1 che in via derogatoria, con riferimento ad una determinata tipologia di prestazioni di servizi, non ritiene sufficiente la semplice corrispettività della prestazione al fine di poterla includere nell'ambito della commercialità⁴⁶².

3.6.3 LA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETA'

Passando al concetto di residenza, ulteriore elemento su cui si basa la classificazione di cui all'art 73 del TUIR, il comma 3 della norma citata definisce residenti *“le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno nel territorio dello stato la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale”*.

La sussistenza anche di una sola di tali condizioni di ordine spaziale contemplate da questa disposizione unitamente al verificarsi della condizione di carattere temporale (della maggior parte del periodo d'imposta), è presupposto necessario e sufficiente per attrarre una società o un ente nella sfera dei soggetti considerati residenti nel territorio dello Stato. I tre criteri menzionati operano, infatti, in modo disgiunto in modo che la sussistenza di uno solo di essi possa giustificare l'attrazione della formazione sociale considerata nella sfera dei soggetti residenti.

Sin dalla riforma degli anni '70 il concetto di residenza fiscale ha assunto un ruolo di fondamentale rilievo. Già nella relazione ministeriale al disegno di legge, infatti, si rinveniva il principio del c.d. *woldwide taxation*, a cui sarebbe stato improntato il sistema post riforma, secondo il quale il carattere personale dell'imposta avrebbe dovuto comportare la tassazione per i soggetti residenti anche dei redditi prodotti al di fuori del territorio dello Stato⁴⁶³.

Contemporaneamente all'introduzione del detto principio avvenne l'eliminazione del criterio di collegamento della cittadinanza e del luogo di

⁴⁶² CASTALDI, *Enti*, p. 245;

⁴⁶³ CROXATTO, *La tassazione del reddito derivante da attività internazionale nel quadro della riforma tributaria*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1972, p. 10 e ss.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

costituzione delle società rimpiazzati, dalla distinzione tra soggetti residenti e non residenti.

Il D.P.R. 598/1973 in attuazione della Delega stabiliva, in materia di IRPEG, che dovessero considerarsi soggetti passivi dell'imposta i soggetti che avessero nel territorio dello Stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale dell'attività, intersecando in tal modo, la soggettività d'imposta con il criterio di collegamento con il territorio dello Stato.

Successivamente nel TUIR dell'86 il riferimento alla sede amministrativa veniva sostituito con quello alla sede dell'amministrazione⁴⁶⁴ e veniva introdotto, ai fini della sussistenza della residenza fiscale, il requisito temporale della "*maggior parte del periodo d'imposta*".

La residenza fiscale assume particolare rilievo negli ordinamenti in quanto se ordinariamente la potestà impositiva di uno Stato viene ad esplicarsi all'interno del proprio territorio, tale principio subisce adattamenti qualora la fattispecie tributaria presenti elementi di extraterritorialità, collocandosi in parte in territori appartenenti alla sovranità di altri Stati⁴⁶⁵.

Ed è così che la residenza consente di localizzare un reddito e di evidenziarne i contatti con un determinato territorio in modo tale che si possa individuare la fonte e rendere o meno imponibile in un determinato Stato il reddito che da quella fonte proviene.

Come già accennato (par. 2.3.1), notevole rilevanza nell'argomento assumono le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, fonte di numerosi vincoli per il legislatore nazionale⁴⁶⁶.

L'incidenza delle dette Convenzioni si ravvisa nella definizione dei limiti

⁴⁶⁴ Allineando così l'espressione utilizzata dalla norma fiscale a quella contenuta nell'allora vigente art. 2505 c.c. successivamente abrogato per effetto della riforma del diritto internazionale privato e sostituito dall'art. 25 della L. n. 218 del 31 maggio 1995.

⁴⁶⁵ E' utile a riguardo precisare che per tassazione "territoriale" si intende l'esercizio, da parte di uno Stato, della sovranità impositiva sui redditi prodotti da chiunque – residenti e non residenti – all'interno del proprio territorio, mentre per tassazione "mondiale" deve intendersi l'esercizio di questa potestà anche su redditi prodotti al di fuori del territorio di sovranità statale da parte di soggetti residenti, che abbiano, quindi, con il territorio stesso un collegamento di natura personale. MARINO, *La residenza*, in *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da V. Uckmar, CEDAM, p. 345 e ss.

⁴⁶⁶ MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, p. 1083 e ss; MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'IRES: giurisprudenza e norma convenzionale* in *corr. Trib.* 2008 p. 3648;

all'operatività della nozione di residenza fiscale, elaborata dal diritto interno, e nelle modalità di risoluzione dei conflitti che dovessero insorgere in presenza di criteri di collegamento multipli, riconducibili a più Stati e facenti capo ad un medesimo soggetto, con la conseguente necessità di determinazione della prevalenza dell'uno sull'altro, con lo scopo di determinare l'appartenenza di quel soggetto ad uno Stato ovvero ad un altro.

Non meno importante la funzione delle Convenzioni di parametro di legittimità delle normative emanate dagli Stati, in quanto trattasi, come noto, di impegni internazionali assunti dagli Stati contraenti stessi.

A riguardo occorre verificare se esista o meno un limite alla potestà impositiva dello Stato, vale a dire alla possibilità di sottoporre ad imposizione una fattispecie priva di elementi di contatto con l'ordinamento e non attuata dal legislatore statale, che individua il presupposto in fatti riconducibili dal punto di vista soggettivo o oggettivo al proprio territorio⁴⁶⁷.

Tali problematiche assumono rilevanza particolare se rapportati ai tentativi del legislatore di controbattere i tentativi di delocalizzazione del reddito, come nel caso della normativa sulle CFC e dell'inversione dell'onere della prova, concernente i soggetti esterovestiti.

A riguardo la dottrina prevalente ha ritenuto che i principi di diritto internazionale non possano rappresentare un limite alla potestà impositiva dei singoli Stati, nella misura in cui non esistono allo stato attuale norme dell'ordinamento giuridico internazionale che stabiliscano in quali casi uno Stato possa avvalersi del potere di imposizione ed in quali casi esso debba invece astenersi dall'esercizio dello stesso⁴⁶⁸.

Tuttavia a parere di alcuni sarebbero applicabili anche in materia tributaria i limiti generali di diritto internazionale posti all'esercizio dell'attività legislativa statale; a riguardo l'opinione della dottrina è divisa tra chi ha ritenuto che

⁴⁶⁷ CROXATTO, *L'imposizione delle imprese con attività internazionali*, Padova, 1965; GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990, p. 103; SACCHETTO, voce *Territorialità* (dir. trib.), in Enc. del Dir., LVIV, Milano, 19, p. 306.

⁴⁶⁸ CROXATTO, voce *Diritto Internazionale Tributario*, in Dig. Disc. Priv., vol. IV, IV ed. p. 642; CROXATTO, *Imposizione*, p. 38 e ss.;

non sussisterebbero limiti di diritto internazionale all'esercizio dell'attività legislativa dello Stato, essendo escluso soltanto l'esercizio del suo potere sul territorio di un altro Stato, e chi invece, in senso contrario, ha ritenuto che l'attività legislativa statale sarebbe lecita in relazione all'ordinamento internazionale soltanto qualora prevedesse l'utilizzo di criteri di collegamento "ragionevoli o effettivi" tra il fatto con elementi di estraneità e lo Stato che intende disciplinarlo⁴⁶⁹.

In tal caso sussisterebbe la possibilità che due ordinamenti giuridici diversi ricolleghino entrambi un'imposta ad una stessa situazione di fatto, definendola quale presupposto d'imposizione nei rispettivi ordinamenti. Per sanare il verificarsi di tali situazioni intervengono le regole di cortesia internazionale derivanti da accordi bilaterali tra Stati ed efficaci solo tra i Paesi coinvolti.

Dal punto di vista della legislazione interna, l'individuazione di possibili limiti alla potestà impositiva dello Stato rispetto a fattispecie che presentano elementi di estraneità, non può che dipendere dall'art. 53 Cost. che non pare consentire particolari limitazioni. Trovando l'imposizione, infatti, fondamento nella sovranità dello Stato l'ambito dei soggetti tenuti alla contribuzione potrà essere delimitato con riferimento alla soggezione, anche temporanea, alla sovranità dello Stato stesso.

Pertanto, secondo tale impostazione, l'art. 53 Cost. conterrebbe esso stesso il limite oltre il quale lo Stato non può spingersi in sede di scelta dei soggetti da sottoporre al prelievo⁴⁷⁰.

L'attività tassata, svolta da tali ultimi soggetti, deve comunque presentare un collegamento che denoti un legame tra il reddito prodotto e lo Stato che pretende di tassarlo. Verificata la sussistenza di tale collegamento, sarà poi necessario distinguere i soggetti sulla base dell'intensità del legame che intercorre tra di loro e lo Stato.

In linea generale, è accettata, anche a livello OCSE, la prassi di assoggettare ad imposizione un reddito da parte dello Stato nel quale

⁴⁶⁹ CROXATTO, *Diritto*, p. 643.

⁴⁷⁰ MOSCHETTI, *Principio*, p. 215; SACCHETTO, *Territorialità*, p. 216.

questo viene prodotto; nessuno Stato rinuncia a tassare tali redditi ma, eventualmente, alla tassazione di questi aggiunge anche una forma di imposizione nei confronti di redditi prodotti all'estero, se conseguiti da soggetti residenti nel proprio territorio.

L'ordinamento fa riferimento dunque preliminarmente al collegamento soggettivo, tassando i redditi ovunque prodotti da parte dei soggetti residenti ed, in secondo luogo, in assenza di tale collegamento soggettivo, si riferisce ad un collegamento oggettivo, quale è il luogo di produzione del reddito ⁴⁷¹.

È evidente che la residenza svolge un ruolo chiave in materia tributaria.

L'art. 73 del TUIR prevede che siano soggetti passivi dell'IRES tra gli altri, *i soggetti non residenti aventi o meno personalità giuridica*. Dunque, in relazione a tali enti, la soggettività tributaria non è collegata alla presenza della personalità giuridica⁴⁷²; in tali casi l'imputazione degli effetti giuridici avviene in capo all'ente e non ai suoi partecipanti, anche nell'ipotesi in cui l'ordinamento di origine non riconosca una soggettività di natura tributaria all'ente medesimo ⁴⁷³, così come nel caso in cui si tratti di enti la cui tipologia risulta essere sconosciuta al nostro ordinamento.

Tale più ampia definizione si giustifica con il fatto che in caso contrario sarebbe difficile prelevare il tributo in testa ai soci o ai partecipanti residenti all'estero e tassarlo in testa a questi a titolo di IRPEF⁴⁷⁴.

Tale conseguenza discende dal principio dettato dall'art. 16 delle disposizioni sulla legge in generale che prevede il riconoscimento automatico delle persone giuridiche straniere, vale a dire gli "*enti di ogni tipo*" indicati dalla lett. d) dell'art. 73, comma 1. In altri termini, vista l'estrema ampiezza della previsione legislativa, qualunque tipo di ente non residente, con o senza personalità giuridica, è incluso tra i soggetti passivi dell'IRES, ivi comprese le società di persone o equiparate e le associazioni

⁴⁷¹ CARPENTIERI – LUPI – STEVANATO, *Diritto*, p. 138.

⁴⁷² FERLAZZO NATOLI, *Manuale*, p.336;

⁴⁷³ MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1973, p. 1148.

⁴⁷⁴ MICHELI, *Manuale*, p. 394;

professionali.

Complesso sarebbe riconoscere quali soggetti passivi dell'IRES delle entità che abbiano per il diritto italiano le qualità sufficienti per essere considerati soggetti di diritto, ma non abbiano alcuna autonomia rispetto ai loro partecipanti secondo il diritto dello Stato di origine. Sarebbe, infatti, piuttosto arduo sostenere che l'ordinamento italiano possa riconoscere dei soggetti che secondo il loro ordinamento di origine non possiedono i requisiti per essere considerati enti distinti dalle persone fisiche che li formano⁴⁷⁵.

A riguardo è stato osservato che la norma contenuta nella lett. d) dell'art. 73 potrebbe essere posta a fondamento dell'attribuzione di soggettività passiva in capo ad enti costituiti sulla base della legislazione di provenienza; in tal modo potrebbe ammettersi l'ingresso tra i soggetti passivi non solo di quelle entità che presentino le caratteristiche enucleate dall'art. 73 del TUIR, ma di tutti quegli autonomi centri di imputazione giuridica che, nell'ordinamento di loro origine, siano titolari di rapporti di diritto e destinatari di norme *ad hoc*, differenti rispetto a quelle applicabili alle persone fisiche che ne rappresentano il sostrato sociale⁴⁷⁶.

Circa i criteri per attribuire la residenza fiscale alle società ed agli altri enti ivi indicati, l'art. 73 del TUIR, al comma 3, ha stabilito che si considerano residenti *“le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato”*.

Il criterio di attribuzione della residenza fiscale nel territorio dello Stato costituito dalla presenza della sede legale è forse quello che pone minori problemi circa la sua determinazione, essendo la sede indicata nell'atto costitutivo e nello statuto della società e risultante dal registro delle imprese, ai sensi dell'art. 2328 del Codice Civile.

⁴⁷⁵ In merito si segnala la sentenza Cass. 21 febbraio 2005, n. 3415 con cui i supremi giudici hanno avuto modo di precisare che non può sostenersi che un ente non residente abbia personalità giuridica in relazione ai soli rapporti civilistici e non a quelli tributari, poiché tale nozione riduttiva non è contemplata dall'art. 16 delle disposizioni sulla legge in generale: *“la nozione di persona giuridica è unica ed opera anche in relazione ai rapporti tributari”*.

⁴⁷⁶ MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi, profili critici e ipotesi ricostruttive*, Aracne, 2008, pp. 215-216;

Più complessa è invece la definizione di sede dell'amministrazione che viene, tradizionalmente individuata nel luogo in cui viene effettivamente esercitata la gestione amministrativa dell'impresa, da intendersi come luogo nel quale vengono assunte le decisioni maggiormente incisive sulla vita della società e vengono decise le strategie dell'impresa a prescindere dalla formale attribuzione del potere di amministrare a determinati soggetti ed in cui sono tenute le riunioni degli organi di gestione della società⁴⁷⁷.

Nella sede dell'amministrazione vengono assunte le decisioni che coinvolgono l'intera impresa e non una sola parte di essa, come invece potrebbe avvenire in una sede di direzione costituente stabile organizzazione, poiché la sede dell'amministrazione dovrebbe essere caratterizzata dalla "unicità", seppur oggi non sempre possibile. Se si guardasse infatti all'attività svolta dagli amministratori, questi potrebbero dimostrare di essersi spostati presso una sede sociale estera per deliberare, ovvero di aver deliberato utilizzando gli strumenti che oggi la tecnologia consente di sfruttare, con la conseguenza che la delibera si avrebbe per approvata in "nessun luogo"⁴⁷⁸. Autorevole dottrina ha osservato che alcuni ordinamenti improntano la loro legislazione al principio del "*central management and control*", con il precipuo scopo di contrastare i casi in cui è evidente come l'adunanza del consiglio si sia svolta in un determinato luogo al solo scopo di ottenere una maggiore convenienza fiscale; in tali casi, l'accezione del detto principio accolta è di particolare ampiezza, comprendendo i luoghi in cui la società effettivamente ha la sede e conclude gli affari.

In altri ordinamenti si fa, invece, riferimento al *top management* della società e si ritiene irrilevante la sede amministrativa, intesa come il luogo in cui sono prese le decisioni che giornalmente incidono giornalmente sulla vita dell'impresa⁴⁷⁹.

Proseguendo oltre, tra gli altri elementi contemplati dall'art. 73 del TUIR al

⁴⁷⁷ SACCHETTO, *L'imposta*, p. 99 e ss.; MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'IRES* in Corr. Trib.43/2008 p. 3496; CORASANITI – Dè CAPITANI, *La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti Ires*, in Dir. e Prat. Trib., 2007, I, p. 102; MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999, p. 104 e ss;

⁴⁷⁸ MELIS, *Residenza*², p. 3496;

⁴⁷⁹ MELIS, *Residenza*², p.3496;

fine dell'attribuzione della residenza in Italia, l'oggetto principale può essere inteso come quell'attività di natura economica prevalentemente esercitata per il conseguimento dello scopo sociale⁴⁸⁰; il comma 4 della stessa norma, stabilisce che *“per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”*.

Si rileva preliminarmente che il comma 4 dell'art 73 assume rilievo solo in un secondo momento e cioè quando sia stato chiarito che si tratta di entità residente nel territorio dello Stato.

Alla luce di tale considerazione è evidente che l'individuazione dell'oggetto principale quale elemento qualificante lo *status* di soggetto residente dovrà essere realizzata sulla base dell'effettiva attività esercitata dal soggetto nel territorio dello Stato.

Tale indagine, a differenza della precedente, non può essere improntata ad un criterio di effettività essendo necessario verificare se l'attività che rappresenta l'oggetto principale dell'ente è o non è in concreto esercitata esclusivamente o prevalentemente nel territorio dello Stato per il periodo minimo previsto dall'art 73 comma 3. L'accertamento andrà dunque effettuato sulla base di parametri sia qualitativi che quantitativi come, ad esempio, il fatturato lordo, il numero dei dipendenti etc⁴⁸¹.

Lo stabilire la residenza fiscale di un ente, come risulta evidente da quanto precede, comporta nella maggior parte dei casi non poche difficoltà, vista la necessaria verifica della sussistenza dei requisiti della sede legale o amministrativa e dell'oggetto principale. Come evidenziato mentre risulta agevole la decifrazione dei primi, complessa è invece la determinazione della residenza nel caso in cui, non sussistendo i primi due requisiti, sia necessario stabilirla attraverso la constatazione che l'oggetto principale dell'attività sia posto in essere nel territorio dello Stato.

⁴⁸⁰ SACCHETTO, *Residenza*, p. 123; MELIS, *Residenza*², p.3497;

⁴⁸¹ ZIZZO, *Imposta*, p.262; MELIS, *Residenza*², p.3496;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

3.7 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

La tassazione dei redditi realizzati dalle formazioni sociali, dotate o meno della personalità giuridica di diritto comune solleva, come già evidenziato nel capitolo secondo, rispetto alla tassazione dei redditi conseguiti dalle persone fisiche talune questioni particolari.

Si è a lungo discusso, infatti, se le formazioni sociali siano o meno fornite di un'autonoma capacità di contribuire alle pubbliche spese e se, quindi, l'istituzione di un'imposta sui redditi che le assuma a soggetti passivi sia o meno compatibile con il disposto dell'art 53 Cost..

Al riguardo si è osservato che, nella misura in cui l'ordinamento riconosce loro l'idoneità ad essere titolari di rapporti giuridici di contenuto patrimoniale, le formazioni sociali siano in condizione di esprimere una propria autonoma forza economica e quindi una propria autonoma capacità contributiva.

Peraltro le formazioni sociali ed in particolare le società sono veicoli per produrre ricchezza da riversare su coloro che ne integrano il sostrato personale; la tassazione di questa ricchezza in capo a tali enti deve necessariamente fare i conti con la possibilità che la medesima ricchezza venga tassata nuovamente in capo ai partecipanti al momento in cui viene loro trasmessa.

Il problema della doppia imposizione sembrerebbe risolto con l'applicazione del meccanismo di tassazione per trasparenza la cui applicazione alle società di capitali ha creato dubbi di legittimità. Infatti, mentre l'applicazione del detto meccanismo alle società di persone è giustificato dall'incapacità di queste ultime di ritenere reddito, per le società di capitali la mancata operatività dell' art. 2262 c.c. comporta che la legittimità dell'applicazione del meccanismo di tassazione per trasparenza delle società di capitali è data dalla sua prevista opzionalità. Solo l'unanime consenso dei soci di procedere alla distribuzione periodica degli utili sostituisce il substrato civilistico di riferimento indispensabile per l'applicazione della trasparenza .

In presenza delle condizioni di fatto e di diritto che si sono illustrate e che si pongono quali indici di un differente modello societario, il legislatore diviene,

allora, in grado di poter derogare alle tradizionali regole in tema di soggettività.

I recenti interventi normativi dimostrano come il legislatore abbia modificato il proprio tradizionale approccio alla problematica della soggettività passiva del diritto tributario affrancandosi dal diritto civile.

Nel descrivere la soggettività tributaria, il legislatore dimostra così di appoggiarsi non solo sulle situazioni giuridiche rinvenibili dalla trama delle disposizioni di diritto civile, ma anche su indici economici⁴⁸² così da non considerare più la forma societaria quale parametro sufficiente a definire lo statuto fiscale dell'ente⁴⁸³.

⁴⁸² RUSSO, *Soggetti*, p. 324;

⁴⁸³ MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007, p. 525;

CAPITOLO QUARTO

LA NUOVA IRI

4.1 IMPOSTA SUL REDDITO IMPRENDITORIALE: EVOLUZIONE LEGISLATIVA

Con l'approvazione da parte del Parlamento della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 "recante disposizioni per un sistema fiscale più equo trasparente e orientato alla crescita", il Governo è chiamato ad attuare entro 12 mesi dalla sua emanazione, ossia entro il 27 marzo 2015, il decreto legislativo relativo alla semplificazioni fiscali tra cui sicuramente la novità di maggior rilievo è l'introduzione dell'imposta sul reddito imprenditoriale (IRI). Tra le altre novità si segnalano l'aumento, a partire dal 1° gennaio 2015, dell'aliquota sostitutiva del regime dei minimi che passa dal 5% attuale al 15%, la fissazione di specifiche soglie di ricavi massimi diverse in base alla categoria dell'attività e la lungamente discussa semplificazione delle modalità di imposizione delle indennità percepite in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro, nonché di altre somme soggette a tassazione separata.

In tale testo legislativo ha trovato conclusione, dopo oltre due anni, l'iter parlamentare del disegno di legge che autorizza il Governo a riscrivere il sistema fiscale con l'obiettivo di conferire all'ordinamento tributario maggiore equità, certezza e stabilità, tutti fattori utili allo sviluppo dell'attività economica d'impresa le cui ricadute beneficiano l'economia del Paese.

Gli obiettivi di equità e crescita economica perseguiti con l'intervento legislativo possono essere attuati efficacemente attraverso l'eliminazione delle distorsioni presenti nel sistema tributario migliorandone l'incidenza sui redditi dei contribuenti e dunque accentuandone la neutralità.

In particolare, la delega precisa che essa debba essere attuata nel rispetto dei principi di cui agli art 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto

dell'Unione europea e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie di sfavore, dettando altresì ulteriori criteri direttivi generali quali la tendenziale uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarietà, della sostituzione e della responsabilità promuovendo altresì il coordinamento e la semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti ed agevolando la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

L'art 11 comma 1 lett. a) della legge delega 23/2014 per l'attuazione nell'ordinamento dell'IRI stabilisce l' "assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili, dalla base imponibile della predetta imposta, le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci".

La norma citata sembra altresì prevedere che il detto regime debba essere previsto in via opzionale, imponendo inoltre al Governo, al comma 2, di chiarire *"la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi"* e disponendo che essa debba essere adeguata ai più consolidati principi di fonte giurisprudenziale, in modo da evitare l' assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'IRAP.

È evidente che anche tale ultima disposizione è di grande interesse per le importanti conseguenze che potrebbero derivare dalla cristallizzazione di

una definizione di “autonoma organizzazione” in tutto l’ambito della tassazione dei redditi prodotti in forma associata.

Il regime opzionale di tassazione separata del reddito d’impresa dei soggetti IRPEF, tra cui rientrava anche la tassazione delle imprese individuali, anche familiari, e delle società di persone era stato già introdotto negli anni passati con distinti interventi normativi, ai quali non era stata data attuazione.

I primi passi verso tale riforma venivano mossi già con la Finanziaria 2001 (l. 388/2000 che recepiva la legge delega 133/1999 art. 2) che all’art 9 aveva previsto⁴⁸⁴ per i periodi d’imposta successivi a quello in corso al 1° gennaio 2001, la possibilità, per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità ordinaria, di optare per un regime d’imposizione del reddito d’impresa che prevedeva il suo assoggettamento alla stessa aliquota prevista ai fini dell’IRPEG, mentre gli altri redditi posseduti dall’imprenditore individuale, dai collaboratori dell’impresa familiare e dai soci, restavano assoggettati alle aliquote IRPEF progressive. Anche gli utili prelevati dal patrimonio dell’impresa concorrevano a formare il reddito complessivo assoggettato all’IRPEF, con il riconoscimento di un credito d’imposta, al fine di tenere conto dell’imposizione ad aliquota proporzionale che aveva già gravato sul reddito dell’impresa stessa. L’A.E. nella circolare n. 1/E del 2001, forniti i primi chiarimenti al riguardo, precisava che le caratteristiche dell’indicato regime sarebbero riassumibili nell’

⁴⁸⁴ “ 1. il reddito d’impresa degli imprenditori individuali può essere escluso dalla formazione del reddito complessivo e *assoggettato separatamente* all’imposta sul reddito delle persone fisiche secondo le disposizioni dei commi successivi; 4. La *perdita* di un periodo di imposta può essere computata in diminuzione del reddito d’impresa dei periodi d’imposta successivi, ma non oltre il quinto, con le regole stabilite dall’art. 102 del citato tur. 7. Gli utili dei periodi d’imposta nei quali è applicato il regime di cui al comma 1, se prelevati dal patrimonio dell’impresa, costituiscono per l’imprenditore *redditi ai sensi dell’art. 41, co. 1, lett. e) tur* e per essi spetta il *credito d’imposta*; 8. Le *somme trasferite dal patrimonio dell’impresa a quello personale dell’imprenditore*, al netto delle somme versate nello stesso periodo d’imposta, costituiscono *prelievi degli utili* dell’esercizio in corso e, per l’eccedenza, di quelli degli esercizi precedenti. L’importo che supera il patrimonio si considera prelievo degli utili dei periodi di imposta successivi, da assoggettare a tassazione in tali periodi; 11. Le disposizioni dei commi da 1 a 9 si applicano, su opzione, anche *alle snc e alle sas*. In tale caso, dette società sono considerate *soggetti passivi d’imposta assimilati alle società di cui all’articolo 87, comma 1, lett. a*, del citato testo unico delle imposte sui redditi e ad esse si applicano, in quanto compatibili, le relative disposizioni”.

assoggettamento del reddito d'impresa ad aliquota proporzionale (la stessa applicabile ai soggetti IRPEG) e non progressiva e dalla tassazione progressiva riservata all'utile economico, solo se prelevato. In tal modo si realizzerebbe una sostanziale identità tra l'imprenditore e i soci di una società di capitale. Peraltro, tale impostazione comporta l'assoggettamento in via definitiva ad aliquota proporzionale anche delle mere variazioni fiscali in aumento dell'utile.

Il tema della tassazione delle attività d'impresa, esercitate dai soggetti IRPEF e delle differenze rispetto ai soggetti IRES aveva formato oggetto di esame da parte della Commissione Biasco, in quanto potenzialmente capace di influenzare la dimensione delle imprese e la loro struttura organizzativa, con effetti sulle prospettive di crescita e rafforzamento dell'apparato produttivo.

Nella relazione conclusiva dei lavori la detta Commissione ha posto in rilievo la circostanza che la tassazione dei soggetti IRPEF che esercitano attività d'impresa rispetto alle società di capitali è potenzialmente capace di influenzare la dimensione delle imprese e la loro struttura organizzativa, con effetti sulle prospettive di crescita e rafforzamento dell'apparato produttivo.

A riguardo è stato evidenziato che, a fronte di una determinazione del reddito di impresa, che pur con alcune significative differenze⁴⁸⁵ è basata su medesimi presupposti, vi sono nel nostro ordinamento aliquote e sistemi di imposizione molto diversi fra soggetti che esercitano attività d'impresa attraverso una ditta individuale o una società di persone, da un lato, o una società di capitali, dall'altro.

A parere della Commissione la divergenza si è ampliata con l'introduzione dell'IRES che, eliminando il credito d'imposta, ha fatto venir meno la parità di trattamento sugli utili distribuiti dalle società di capitali e quelli delle

⁴⁸⁵ Quali la ritenuta del 12,50% a titolo d'imposta ex art. 27, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973 in relazione a partecipazioni non qualificate; l'aliquota marginale IRPEF sul 40% del dividendo percepito ex art. 47 del T.U.I.R. per i soggetti passivi IRPEF; la tassazione sul 5% degli utili distribuiti ex art. 89 per i soggetti IRES.

imprese soggette a IRPEF⁴⁸⁶.

Il regime precedente, quello del credito d'imposta, tendeva infatti ad incentivare fiscalmente la trasformazione in società di capitali dal momento che, a parità di trattamento degli utili distribuiti, poteva consentire un vantaggio per quelli reimpiegati.

Il nuovo regime dell'IRES, invece, tende a tassare in modo più elevato le società di capitali rispetto ad un'impresa soggetta a IRPEF e questo per effetto dell'innalzamento della tassazione che subiscono i soci delle società di capitali con redditi medio - bassi, non potendo gli stessi più avvalersi della possibilità di usufruire del credito d'imposta⁴⁸⁷.

A fondamento di tali critiche la commissione ha posto la considerazione di carattere generale che il diritto tributario misura la capacità economica che è sempre la stessa indipendentemente dal fatto che sia prodotta da una società di capitali ovvero da una impresa individuale o una società di persone. La natura giuridica della struttura in cui si produce il reddito è un fatto formale, che non incide sulla detta capacità economica e che non giustifica una diversa tassazione del reddito prodotto sempre in ossequio al principio di capacità contributiva.

Secondo la Commissione sarebbe stato utile ricomprendere tutte le imprese

⁴⁸⁶ Si legge nella relazione conclusiva della Commissione al par. "V – sostegno alla crescita e rafforzamento produttivo come elementi strutturali del regime fiscale" al punto 6: "Uniformità del regime di tassazione delle imprese" ; 6.1. "La tassazione di soggetti Irpef che esercitano attività di impresa, rispetto alle società di capitali, assume particolare rilievo per i temi trattati in questo capitolo in quanto potenzialmente capace di influenzare la dimensione delle imprese e la loro struttura organizzativa, con effetti sulle prospettive di crescita e rafforzamento dell'apparato produttivo";

Segue: "La divergenza si è ampliata con l'introduzione dell'Ires, che ha eliminato il credito di imposta ai dividendi, facendo così venire meno la parità di trattamento sugli utili distribuiti dalle società di capitali e quelli (distribuiti o no) delle imprese soggetti-Irpef. (...) Il nuovo regime dell'Ires tende (...) a tassare in modo più elevato le società di capitali, rispetto ad una impresa soggetto Irpef. Ciò che rileva maggiormente è l'innalzamento della tassazione per i soci delle società di capitali con redditi medio-bassi che non possono più avvalersi della possibilità di usufruire del credito d'imposta. Proprio per evitare questo tipo di discriminazione, si è introdotta l'opzione per il regime di trasparenza (...) Tuttavia, se ciò rimuove un possibile ostacolo alla trasformazione in società di capitali di un'impresa soggetto Irpef (trasformazione che spesso di accompagna alla crescita dimensionale), può comunque costituire un ostacolo alla crescita dimensionale successiva, che potrebbe comportare l'uscita dalla possibilità di optare per il regime di trasparenza".

⁴⁸⁷ Uno dei motivi che hanno condotto all'introduzione dell'opzione per il regime di trasparenza per le s.r.l. a ristretta base proprietaria ex art.116 TUIR, è stato quello di evitare la detta discriminazione.

commerciali, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, in un'unica categoria fiscale, assoggettando a IRES il risultato dell'esercizio di impresa in quanto tale. Il problema che affliggerebbe il sistema fiscale sarebbe, dunque, l'assenza di sistematicità ed efficacia nella tassazione delle imprese insito nella frammentazione che ora esiste tra quelle che sono tassate in modo proporzionale in sede IRES e quelle che sono tassate in sede IRPEF con tutt'altre aliquote. Occorrerebbe, dunque, superare tali distorsioni rendendo il sistema più neutrale rispetto alle scelte delle forme giuridiche e organizzative attraverso cui svolgere attività d'impresa.

L'entrata in vigore, tra l'altro, dei criteri fissati da Basilea 2 per l'erogazione del credito sollecitava evoluzioni in questa direzione.

A tale scopo, nella relazione conclusiva allo studio, la Commissione proponeva di ricomprendere tutte le imprese commerciali, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, in un'unica categoria fiscale, assoggettando a tassazione proporzionale (IRES) il risultato dell'impresa in quanto tale, osservando a riguardo che un regime unico per le imprese renderebbe più trasparente la distinzione fra la tassazione rivolta alle persone e quella alle imprese che, in quest'ultimo caso, verrebbe affidata a disposizioni applicate indistintamente a tutte le imprese.

Per un proficuo raggiungimento dello scopo venivano proposte due distinte soluzioni.

Una, meno radicale, prevedeva l'assoggettamento all'IRPEF, con tassazione separata e stessa aliquota dell'IRES, del reddito risultante dall'attività imprenditoriale.

Il difetto di tale impostazione è stato, sin da subito, rinvenuto nella circostanza che non risulterebbe garantita l'equiparazione della tassazione complessiva - personale e societaria - dei redditi di impresa, indipendentemente dalla natura dell'impresa o società che li ha prodotti.

L'altra ipotesi, ritenuta dalla Commissione più conforme al sistema, comportava l'assoggettamento ad imposizione delle imprese soggette all'IRPEF con le stesse modalità previste per le società di capitali, con la necessità di risolvere il problema della doppia tassazione degli utili distribuiti

e, in caso di cessione delle quote e realizzo di plusvalenze, degli utili non distribuiti che hanno contribuito a generarle⁴⁸⁸.

4.1.1 (segue) LA FINANZIARIA 2008: ALIQUOTA IRES PROPORZIONALE PER IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETA' DI PERSONE

Il legislatore del 2008, recependo in parte le considerazioni della commissione Biasco, proponeva un'ipotesi di tassazione alternativa o sostitutiva che consentiva (art 40-42 L.244/2007) alle "persone fisiche titolari di redditi d'impresa e di redditi da partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato di optare per l'assoggettamento di tali redditi a tassazione separata con l'aliquota del 27,5%, a condizione che i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non siano prelevati o distribuiti. In caso di successivo prelievo o distribuzione, i redditi soggetti a tassazione separata concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e, l'imposta già versata, si scomputa dall'imposta corrispondente ai redditi prelevati o distribuiti".

La disciplina consentiva, dunque, di applicare al reddito prodotto dalle persone fisiche esercenti attività d'impresa ovvero ai redditi di partecipazione in società di persone di cui le stesse risultino titolari, della medesima aliquota proporzionale del 27,5% cui sono soggetti i redditi dei soggetti IRES.

A riguardo si evidenzia che la norma non rimanda all'aliquota fissata per i soggetti passivi IRES ma dispone direttamente l'applicazione di una aliquota di tassazione separata pari al 27,5%. Conseguenza di ciò è che tale quoziente di tassazione non verrebbe toccato da eventuali modifiche, in aumento o in diminuzione, all'aliquota IRES⁴⁸⁹.

A riguardo è stato osservato che, nonostante la lettera della norma faccia esplicito riferimento alla "tassazione separata", in realtà quello soggetto al

⁴⁸⁸ Relazione Biasco par 6.5;

⁴⁸⁹ TREVISANI *La tassazione proporzionale del reddito d'impresa per le ditte individuali e società di persone* in Corr Trib n.43/2007 pag.3475;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

metodo di tassazione descritto non sia un reddito soggetto “a tassazione separata” nel senso tradizionalmente inteso ex art. 17 TUIR ⁴⁹⁰.

La prevista tassazione proporzionale è subordinata al mantenimento del reddito prodotto all'interno dell'impresa e, quindi, alla scelta di capitalizzare l'impresa mediante il reinvestimento nella stessa degli utili conseguiti.

Nel caso in cui i detti redditi fossero successivamente prelevati o distribuiti, i redditi soggetti a tassazione separata concorrerebbero a formare il reddito imponibile e l'imposta proporzionale già versata si scomputerebbe dall'imposta corrispondente ai redditi prelevati o distribuiti.

In virtù del fatto che l'applicazione dell'imposta proporzionale riguarda solo gli utili non prelevati o distribuiti, a norma del comma 41 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 coloro che esercitano l'opzione per la tassazione in commento sono tenuti a indicare, in apposito prospetto della dichiarazione dei redditi, il patrimonio netto formato con gli utili non distribuiti dei periodi d'imposta nei quali è applicato il regime proporzionale e le altre componenti del patrimonio netto.

Se si tiene conto del fatto che lo stesso comma esclude che l'opzione sia esercitabile con riferimento ai soggetti in contabilità semplificata, per i quali il d.p.r. 600/1973 art 18 prevede numerose semplificazioni contabili per tener conto delle difficoltà in cui si troverebbero gli operatori economici di ridotte dimensioni, risulta evidente che la scelta della tassazione al 27,5%, anziché semplificare, aumenta le formalità contabili a carico dell'impresa e va dunque adottata solo se in grado di far risparmiare imposte al contribuente.

La normativa esaminata in realtà non è mai entrata in vigore per mancanza di decreti attuativi.

In ogni caso, come correttamente osservato⁴⁹¹, sicuramente un cospicuo risparmio d'imposta si sarebbe verificato nei casi di persone fisiche con redditi elevati che intendono o possano reinvestire gli stessi nell'attività

⁴⁹⁰ RANOCCHI - VALCARENCHI, Passaggio all'IRES da misurare, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

⁴⁹¹ Gaiani, *Il vantaggio può raddoppiare*, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

d'impresa. L'opzione avrebbe potuto essere dunque di interesse qualora la media delle aliquote progressive ordinarie dovesse superare quella fissa del 27,5%.

Al riguardo è stato altresì osservato che i due regimi avrebbero comportato una tassazione sostanzialmente equivalente quando il reddito è pari a 35mila euro; il contribuente nell'effettuare la scelta avrebbe dovuto però tener conto anche del fatto che l'opzione, comportando una tassazione sostitutiva, non consente di fruire delle ordinarie deduzioni per oneri e delle detrazioni IRPEF⁴⁹².

I soggetti interessati, pertanto, avrebbero dovuto valutare con attenzione gli effetti, in ordine alla riduzione del risparmio d'imposta, che potrebbero conseguire dalla perdita dei predetti sconti fiscali.

Un altro elemento da considerare per valutare la convenienza dell'applicazione del regime riguardava la possibilità di utilizzare l'utile tassato al 27,5% per coprire eventuali perdite pregresse. Il dubbio è se la copertura delle perdite possa considerarsi distribuzione o prelievo di utili e quindi far scattare il presupposto per la tassazione ordinaria.

Per quanto concerne i trasferimenti di utile dall'impresa all'imprenditore o ai soci, il comma 41 del citato art. 1 prevede delle presunzioni assolute in base alle quali le somme trasferite nel corso dell'esercizio dal patrimonio dell'impresa a quello personale dell'imprenditore o dei soci, al netto delle somme versate nello stesso periodo d'imposta, sono considerate distribuzione dell'utile dell'esercizio in corso e che, in caso di prelievo o assegnazione di somme eccedenti l'utile d'esercizio, l'eccedenza è imputata agli utili degli esercizi precedenti. Prevede altresì che, se le somme prelevate eccedono il patrimonio netto l'eccedenza è considerata attribuzione degli utili dei periodi d'imposta successivi e in quegli esercizi verrà assoggettata a tassazione ancorché il prelevamento sia avvenuto in precedenza. In caso di revoca dell'opzione, si considerano prelevati o distribuiti gli utili ancora esistenti al termine dell'ultimo periodo d'imposta di

⁴⁹² Gaiani, *Il vantaggio può raddoppiare*, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

applicazione del regime opzionale.

Inoltre il successivo comma 42 che preannuncia l'emanazione di disposizioni attuative in merito ai termini e alle modalità dell'opzione, al regime di imputazione delle perdite, al trattamento delle riserve di utili e al versamento dell'imposta non fa riferimento alla durata dell'opzione la cui durata è pertanto stato ipotizzato, in mancanza di una disciplina specifica indicante i vincoli temporali, che sia limitata ai redditi dell'anno non prelevati⁴⁹³.

Tra le criticità della disciplina enunciata va innanzitutto evidenziato, come precedentemente accennato, che essa non garantisce l'equiparazione della tassazione complessiva e cioè personale e societaria dei redditi d'impresa; al momento della distribuzione, infatti, gli utili realizzati subiscono una tassazione diversa a seconda della natura del soggetto che li ha prodotti.

Ulteriori criticità emergono laddove si indaghi l'ambito soggettivo di applicazione della norma. La disciplina non è applicabile infatti alle s.r.l. che hanno aderito al regime della trasparenza se pur tali soggetti si presentino, dal punto di vista fiscale, come società di persone.

La norma, infatti, non richiama i redditi da partecipazione in società trasparenti ma specificamente le partecipazioni in s.n.c. e s.a.s.

Tale esclusione potrebbe essere giustificata dal carattere facoltativo del regime di trasparenza e, quindi, dalla volontà di abbandonare l'aliquota proporzionale IRES.

È stato però osservato⁴⁹⁴ che la tassazione IRES - 27,5% sull'utile più prelievo impositivo sul dividendo - e la tassazione IRPEF - 27,5% sull'utile non distribuito e imposizione progressiva su quello distribuito- non sono di fatto uguali e, per questo, sembrerebbe opportuno consentire anche ai soci delle società trasparenti la possibilità di optare per la tassazione separata IRPEF al 27,5%.

⁴⁹³ TREVISANI *Tassazione...* in *Corr Trib* n.43/2007 pag.3475; RANOCCHI - VALCARENCHI, *Passaggio all'IRES da misurare*, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

⁴⁹⁴ MENEGHETTI, *Incerta la titolarità dell'opzione*, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio.

Un'altra questione che ha sollevato dubbi è quella riguardante le modalità di gestione dello scomputo dell'imposta versata da quella dovuta in sede di distribuzione. In particolare non è chiaro se al momento del prelievo potrà essere scomputata la somma versata o se dovrà essere individuato, con una proporzione, l'importo esattamente corrispondente agli utili percepiti o prelevati che potrebbe anche essere inferiore all'imposta versata ai sensi del comma 40 in oggetto⁴⁹⁵.

In conclusione, dunque, se da un lato la tassazione separata che si voleva introdurre con la Finanziaria 2008, si ribadisce, mai entrata in vigore per mancanza di decreti attuativi, avrebbe garantito il risparmio d' imposta nel caso di elevati redditi di impresa, dall'altro tale sistema non permette la distribuzione, e quindi l' utilizzo, dei redditi se non attraverso forme di reinvestimento all'interno della stessa attività. Pertanto tale opzione sarà interessante per quelle società di persone che sono solite reinvestire gli utili all'interno dell'impresa e tengono la contabilità in via ordinaria. Inoltre la detta tassazione è condizionata al fatto che i redditi prodotti non siano prelevati dai soci e si considera distribuita qualunque somma prelevata tratta dall'utile in corso di formazione, senza possibilità di prova contraria.

4.1.2 LA PREVISIONE DELL'IRI: INCENTIVAZIONE ALLA PATRIMONIALIZZAZIONE

Successivamente, con il disegno di legge delega 5291 del 15 giugno 2012 il Parlamento delegava il Governo ad introdurre norme per la ridefinizione dell'imposizione sui redditi secondo i seguenti principi direttivi “*assimilazione dell'imposizione su tutti i redditi d'impresa commerciale o di lavoro autonomo*, compresi quelli prodotti in forma associata, dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e dell'imposta sul reddito delle società (IRES), assoggettandoli a *un'imposta unica* e, in particolare, prevedendo che siano *deducibili dalla base imponibile della*

⁴⁹⁵ MENEGETTI, *Prelievo dell'utile, effetto perverso sull'aliquota ridotta*, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

predetta imposta unica le somme prelevate dall'artista o professionista e dai soci o associati ovvero dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'artista o professionista e dei soci o associati ovvero dell'imprenditore e dei soci".

La volontà del legislatore che emerge dalla Relazione illustrativa alla legge delega è quella di uniformare la tassazione delle attività di impresa individuali e professionali a quella di molti Paesi europei in cui le dette attività sono tassate separatamente dalla persona.

In altre parole, l'obiettivo è quello di tassare tutte le aziende, anche le imprese individuali e gli studi professionali come le grandi imprese, soggette all'imposta sulle società.

Infatti il reddito che l'individuo ritrae dall'azienda come remunerazione del proprio contributo lavorativo dovrebbe essere considerato come un costo per l'azienda, quindi deducibile dall'imposta sulle società e, al contempo, come reddito personale dell'imprenditore (professionista) è quindi soggetto all'imposta sulle persone fisiche, con le aliquote progressive proprie di questa imposta. In tal modo verrebbe favorita la capitalizzazione dell'impresa.

In sostanza, come espressamente dichiarato nella Relazione citata, l'articolo 11 si propone di introdurre, come metodo ordinario di tassazione, l'applicazione dell'imposta sul reddito delle società (IRES) a tutte le attività di impresa (e professionali).

In tal modo verrebbe incentivato il reinvestimento dei capitali in azienda e quindi la patrimonializzazione degli introiti; il trattenimento del capitale in azienda incentiva, evidentemente, l'utilizzo da parte dell'imprenditore dei capitali propri, disincentivando, dunque, il ricorso a capitale di debito.

Con la tassazione IRI l'impresa risparmierebbe due volte: in primo luogo con la tassazione proporzionale agevolata al 27,50% ed in secondo luogo risparmierebbe gli interessi sull'indebitamento con conseguente crescita aziendale.

La previsione normativa ha recepito, a differenza dei precedenti interventi

normativi, la soluzione ritenuta più sistemica dalla Commissione Biasco, intendendo assoggettare ad imposizione tutte le aziende, anche le imprese individuali e gli studi professionali, come le grandi imprese, con l'imposta sulle società. I vantaggi che conseguirebbero all'applicazione di detto regime sarebbero quello di tassare allo stesso modo tutte le imprese e professioni indipendentemente dalla forma giuridica assunta (individuo, società di persone, società di capitali), favorire la patrimonializzazione delle piccole imprese, riconoscendo l'utilità sociale dell'investimento nell'azienda in continuità con quanto già realizzato con l'ACE, evidenziare il contributo lavorativo che apporta l'imprenditore nell'azienda e, non da ultimo, mantenere un'equità orizzontale dell'IRPEF sui redditi personali dei diversi tipi di lavoro sia esso dipendente, autonomo o imprenditoriale.

In realtà le indicazioni normative fornite dal legislatore delegante si sono rivelate , sin da subito, eccessivamente imprecise e generiche ed hanno consentito una lettura incompleta dell'ambito applicativo della normativa che avrebbe potuto dare luogo ad interpretazioni ed effetti completamente opposti.

A riguardo emerge, già solo da una lettura superficiale della norma, che non è stata precisata l'aliquota d'imposta che pertanto avrebbe potuto essere anche superiore a quella stabilita per l'IRES. Inoltre non risulta chiaro, con riguardo al rapporto tra la fiscalità della società e quella dei soci, se la riforma riguardi anche le società soggette all'IRES oppure soltanto i soggetti IRPEF ed ancora, in merito alla disciplina del reddito di lavoro autonomo, andava appurato se si intendeva uniformarla a quella del reddito d'impresa ovvero soltanto estendere agli esercenti arti e professioni la possibilità di assoggettare separatamente ad imposizione proporzionale il reddito derivante dalla loro attività e, ad imposizione progressiva, le somme prelevate dagli stessi.

È di facile evidenza che tale riforma tenderebbe ad attenuare la progressività dell'imposizione sui redditi d'impresa soprattutto in funzione dalla finalità di favorire la patrimonializzazione, che risulta già perseguita con l'introduzione dell'ACE. Come osservato, in alternativa all'introduzione

della normativa in analisi si sarebbero, invece, potuti ampliare gli effetti di quest'ultimo istituto⁴⁹⁶.

Il disegno di legge delega esaminato trova attuazione nella legge delega 11 marzo 2014 n.23 che all'art. 11 lett.a), recependo in parte i dubbi avanzati sul testo presente nel disegno e tentando di chiarire i principi informatori dell'emananda normativa stabilisce l' "*assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), assoggettandoli a un'imposta sul reddito imprenditoriale, con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES, e prevedendo che siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta le somme prelevate dall'imprenditore e dai soci e che le predette somme concorrano alla formazione del reddito complessivo imponibile ai fini dell'IRPEF dell'imprenditore e dei soci*".

Il meccanismo di tassazione espresso è analogo a quello del testo inserito nel disegno di legge precedentemente esaminato il quale è stato ripulito da alcuni riferimenti che rendevano ostica la lettura della norma nella precedente formulazione.

Certamente più chiaro risulta il meccanismo della assimilazione e viene chiarito, come si analizzerà meglio in seguito, quali sono i soggetti e le tipologie reddituali interessati all'equiparazione; alla disorganica formulazione del disegno del 2012 "*assimilazione dell'imposizione su tutti i redditi d'impresa commerciale o di lavoro autonomo, compresi quelli prodotti in forma associata, dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e dell'imposta sul reddito delle società (IRES)*", viene sostituita la più chiara e schematica "*assimilazione al regime dell'imposta sul reddito delle società (IRES) dell'imposizione sui redditi di impresa, compresi quelli prodotti in forma associata dai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*" che vede l'esclusione dei professionisti dai soggetti passivi.

⁴⁹⁶ DI PIETRO, *L'IRI cambia la geometria del sistema*, in *Il Sole - 24 Ore* del 23 aprile 2012, pag. 5;

Viene inoltre chiarito che l'aliquota di tassazione sarà "proporzionale ed allineata a quella dell'IRES". Si sanano in questo modo i dubbi a riguardo precedentemente menzionati, ed il timore che la tassazione potesse essere più elevata rispetto a quella dell'imposta sulle società. Risulta evidente una differenza sul punto con le previsioni della Finanziaria 2008 in cui l'aliquota prevista per la tassazione separata del 27,50% risultava slegata da quella dell'IRES e ciò evidentemente comportava che, ad un aumento di tassazione IRES, non poteva susseguire un aumento della detta tassazione. Secondo l'attuale previsione, invece, l'aliquota IRI subirà le medesime variazioni di quella dell'imposta sulle società e ciò potrebbe dunque rendere il regime non vantaggioso. In ogni caso l'indicazione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art 11 cit., di prevedere forme di opzionalità, recependo le perplessità della commissione Biasco, consentirebbe ai soggetti passivi di valutare caso per caso la convenienza del regime.

Attualmente a fronte di una determinazione del reddito d'impresa vi sono nel nostro ordinamento aliquote e meccanismi d'imposizione molto diversi tra soggetti che esercitano attività d'impresa attraverso forme d'imprenditoria individuale o società di persone e soggetti operanti come società di capitali.

A tale riguardo il diverso regime di tassazione dei soggetti IRPEF che esercitano attività d'impresa, rispetto alle società di capitali, assume particolare rilievo in quanto potenzialmente capace di influenzare la dimensione dell'impresa e la loro struttura organizzativa con evidenti effetti sulle prospettive di crescita e rafforzamento dell'apparato produttivo.

Tale assetto rischia di interferire con le scelte imprenditoriali che però non dovrebbero essere influenzate dal sistema fiscale.

Simili distorsioni sembrerebbe che possano essere sanate con la soggezione di tutte le imprese commerciali, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, in un'unica categoria fiscale, assoggettando a tassazione proporzionale, nella misura prevista per l'IRES, il risultato dell'esercizio di impresa in quanto tale.

In tal senso dispone dunque l'art. 11 comma 1 lett. a) della legge delega

teso a separare la tassazione dell'imprenditore da quella dell'impresa allo scopo di semplificare e razionalizzare il sistema impositivo.

La norma detta un principio direttivo a cui l'azione dell'Esecutivo dovrà conformarsi in base al quale i redditi prodotti da imprenditori individuali e società di persone ed enti assimilati vengono assoggettati a tassazione nella stessa misura dell'aliquota IRES , mentre l'applicazione della disciplina in materia di IRPEF sarà riservata al solo reddito che l'imprenditore, il collaboratore familiare o il socio, ritrae dall'azienda a fronte del suo contributo lavorativo.

Diversamente dal sistema attuale - in cui i redditi realizzati tramite impresa individuale o società di persone ed enti assimilati partecipano rispettivamente, per l'intero o pro quota, alla determinazione del reddito complessivo del soggetto e sono tassati per trasparenza - la lettera a) del comma 1 del citato art 11 provvede ad introdurre un regime impositivo per le imprese individuali e le società di persone in base al quale il reddito d'impresa non concorre alla formazione del reddito complessivo secondo i meccanismi progressivi dell' IRPEF, ma risulta assoggettato a tassazione separata con applicazione della stessa aliquota proporzionale adottata ai fini IRES.

Le somme prelevate dall'imprenditore o dai soci a carico dell'utile dell'esercizio, costituendo la remunerazione conseguita per l'attività imprenditoriale esercitata, concorrono a formare il reddito complessivo imponibile del percettore e scontano solo in tal caso la progressività IRPEF. Le stesse somme potranno essere portate in deduzione dall'impresa ai fini della determinazione del reddito.

4.2 SOGGETTI PASSIVI IRI.

La normativa in esame prevede, innanzitutto, che nella ridefinizione delle imposte sui redditi si proceda all' assimilazione al regime IRES dell'imposizione sul reddito d'impresa.

Tale assimilazione è costruita sull'assoggettamento dei soggetti passivi

IRPEF, i quali abbiano per l'appunto generato reddito d'impresa, alla nuova IRI "con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES".

Dovrebbero rientrare tra i soggetti passivi IRI le società di persone e gli enti equiparati e quelli da imprenditore individuale il cui reddito attualmente ricade nella tassazione IRPEF quale reddito d'impresa; resterebbero invece esclusi i professionisti diversamente da quanto precedentemente previsto nel d.d.l. 5291/2012.

Il legislatore intende dunque assoggettare indistintamente il reddito d'impresa ad imposte reddituali - l'IRES e l'IRI - connotate dalla medesima percentuale impositiva identificata nell'aliquota dell'IRES.

Non conta, dunque, che la ricchezza sia stata generata mediante l'utilizzo di una struttura societaria oppure attraverso un'impresa individuale, così come nessun rilievo assumerebbe la circostanza che il suddetto reddito sia prodotto da una società di capitali piuttosto che da una società di persone.

Ciò che assume rilevanza per l'imposizione ai fini IRI è, invece, che quel reddito sia scaturito da una fattispecie qualificabile come "impresa" (nel senso ampiamente discusso al par 2.6.2 e seg.), con la conseguenza che, qualora tale presupposto possa dirsi realizzato, l'imposta dovrà colpire quell'arricchimento con una sola aliquota uguale per tutti i redditi d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dall'impresa stessa.

Il riferimento normativo all'assimilazione dell'imposizione su tutti i redditi prodotti dagli attuali soggetti passivi dell'IRPEF nonché quello ai "soci" potrebbe indurre a ritenere che la riforma riguardi anche le società soggette all'IRES comportando, come conseguenza, la modifica della disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, dei dividendi e delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni societarie.

Fino al 2003 l'eliminazione della doppia imposizione sugli utili delle società di capitali era stata assicurata riconoscendo ai soci un credito d'imposta sugli utili distribuiti. Con l'introduzione dell'IRES tale metodo, ritenuto dalla Corte di giustizia della Comunità Europea in contrasto con i principi di libertà di stabilimento e di libera circolazione dei capitali che informano il mercato unico, venne abolito e sostituito con un regime di parziale

esenzione degli utili percepiti dai soci.

A seguito di tale riforma, dunque, il baricentro della imposizione si è spostato dal socio alla società.

L'utile è, in via di principio, assoggettato ad imposizione in capo alla società e, di conseguenza, i dividendi non concorrono alla formazione del reddito del socio; in pratica, però, i detti dividendi concorrono parzialmente alla formazione del reddito del socio, per tenere conto del differenziale tra l'aliquota IRES e quelle IRPEF⁴⁹⁷.

Come noto, analoga disciplina è stata introdotta in relazione alle plusvalenze realizzate in conseguenza della cessione delle partecipazioni societarie, in quanto il corrispettivo si ritiene sia espressione degli utili già prodotti e non ancora distribuiti e di quelli che si presume che saranno prodotti negli anni successivi.

Come osservato, qualora la nuova disciplina, prevista dalla riforma IRI fosse applicabile anche in relazione agli utili derivanti dalla partecipazione alle società di capitali e agli enti commerciali, il sistema vedrebbe nuovamente una grossa modifica perché il baricentro della imposizione sarebbe nuovamente spostato dalla società al socio.

Gli utili concorrerebbero, infatti, a formare il reddito complessivo dei soci nel periodo d'imposta e nella misura in cui sono percepiti, mentre il prelievo dell'IRES a carico della società sarebbe sostanzialmente neutralizzato al momento dell'attribuzione ai soci degli utili, che sarebbero dedotti in sede di determinazione del reddito d'impresa⁴⁹⁸.

In realtà, la finalità che la riforma che emerge dalla relazione illustrativa del disegno di legge, è quella di realizzare, anche per le imprese soggette all'IRPEF, la separazione tra la tassazione dell'impresa, mediante l'applicazione di un'imposta proporzionale, e quella dell'imprenditore.

Per tale motivo non sembrerebbe in linea con la *ratio* di riforma

⁴⁹⁷ ZIZZO *Manuale*...p.236;

⁴⁹⁸ FERRANTI La nuova imposta unica sui redditi delle imprese e dei lavoratori autonomi Corr. Trib. 32/ 2012, p. 2433;

l'applicazione della normativa anche ai soggetti IRES.

L'intensione legislativa, infatti, è quella di estendere la disciplina in vigore per i soggetti IRES, seppur con alcuni adattamenti, anche alle imprese individuali e alle società di persone in modo da uniformare il trattamento fiscale di tutti i redditi imprenditoriali, indipendentemente dai soggetti che li producono.

L'imposta sul reddito imprenditoriale si sviluppa in diretta attuazione del principio di uguaglianza tributaria e di quello di progressività.

Non è foriero di incertezze né dunque necessita delucidazioni alcuna l'attuazione del primo dal momento che è stata più volte ribadita la volontà legislativa di equiparare con un'unica imposta, quella sul reddito imprenditoriale, tutti i soggetti che producono reddito d'impresa.

La nuova imposta sul reddito imprenditoriale dovrebbe consentire di evitare disparità di trattamento tra redditi d'impresa, prodotti da soggetti ricadenti nel comparto dell'IRES, e redditi d'impresa generati da altri soggetti.

Il reddito, dunque, assume consistenza tributaria non perché prodotto da uno o da un altro tipo societario oppure da una persona fisica; esso diviene rilevante, al contrario, su di un piano puramente obiettivo, in quanto generato attraverso lo svolgimento dell'attività economica.

4.2.1 (segue) TASSAZIONE PROPORZIONALE E RAPPORTO CON IL PRINCIPIO DI PROGRESSIVITA'. LA REALITA' DEL TRIBUTO.

Maggiore approfondimento merita invece il rapporto della nuova imposta con il principio di progressività. La previsione di un'aliquota unica uguale per tutti applicabile anche ai redditi d'impresa soggetti ora all'IRPEF sembrerebbe allontanare il sistema dagli schemi della progressività.

L'art. 11 cit. stabilisce, infatti, in modo specifico e tassativo che l'aliquota allineata a quella dell'IRES debba essere "proporzionale".

Solo le somme "*prelevate dall'imprenditore e dai soci*" concorreranno alla formazione del reddito personale di questi ultimi e dunque verranno sottoposti alla tassazione IRPEF con aliquota progressiva.

È evidente pertanto che la progressività verrebbe attenuata infatti i redditi tassati progressivamente sarebbero di gran lunga inferiori rispetto ai redditi d'impresa che ricadono in IRPEF nell'attuale sistema di tassazione.

Tale elemento, unito alle considerazioni che precedono circa l'irrelevanza del soggetto produttore di reddito e alla previsione di un'aliquota proporzionale improntano anche il sistema di tassazione dei soggetti non ricadenti tra quelli tassati in IRES ma produttori di reddito di impresa alla realtà.

Circa le caratteristiche di realtà o personalità dell'IRI ritornano utili le medesime disquisizioni svolte (par. 3.1) sull'IRPEG (IRES)⁴⁹⁹.

Riguardo l'IRI Autorevole dottrina ha osservato che sembrerebbe che il legislatore abbia posto in essere un procedimento di "oggettivazione dell'indicatore di forza economica", nel quale rileva l'arricchimento in quanto tale e non la persona cui tale arricchimento sia riconducibile⁵⁰⁰.

Le imposte personali sono spesso caratterizzate dalla progressività. Tale carattere, proprio dell'IRPEF, manca evidentemente, per espressa volontà legislativa, nell'IRI (così come nell'IRES) assoggettata ad un' aliquota proporzionale uguale per tutti i soggetti passivi del tributo⁵⁰¹.

La ragione di tale impostazione andrebbe ricondotta dalla dottrina alla circostanza che il principio di progressività sarebbe valevole solo per le persone ma non per le società i cui redditi, infatti, sono tassati sempre proporzionalmente⁵⁰².

Analogamente all'IRES, se questa fosse la ragione della previsione di un'aliquota unica, nell'IRI ciò significherebbe che la scelta del legislatore risponderebbe all'esigenza di adeguarsi all'art. 53 Cost. e non alla volontà di connotare l'IRI in senso maggiormente "reale" rispetto alla tassazione

⁴⁹⁹ RUSSO, *Manuale...*, p. 132; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 142;

⁵⁰⁰ BEGHIN *La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività* Corr. Trib 39 /2014 p. 2989;

⁵⁰¹ nello stesso senso sull'IRES vedi FEDELE, *Appunti...*p. 173 ss; GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 455.

⁵⁰² MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 181. Nell'occuparsi dell'art. 53, co. 2 Cost.; LUPPI, *Diritto...*p.69; FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in Riv. dir. trib., 2003, I, pag. 686.

sulle persone fisiche.

Tale affermazione non pare fondata sulla base della considerazione che in presenza di qualsiasi reddito vi è una capacità di contribuzione crescente sempre più che proporzionalmente all'aumentare del reddito stesso e soprattutto che la progressività è stata sancita dalla Costituzione non in funzione dei soggetti passivi che manifestano la capacità contributiva, bensì delle finalità che essa è chiamata ad attuare, in primis il principio di eguaglianza sostanziale⁵⁰³.

Tale finalità, come noto, può ovviamente essere realizzata sia attraverso l'attuazione delle imposte sulle persone fisiche sia su quelle giuridiche.

La "proporzionalità" dell'IRI, così come quella dell'IRES, è dunque evidentemente frutto di una libera scelta del legislatore ordinario e ciò, nel caso dell'imposta in esame, si evince chiaramente dalla previsione tassativamente espressa nel testo della delega di un' aliquota proporzionale equiparata a quella dell'IRES.

Nell'IRI la previsione di un'aliquota proporzionale rafforza l'idea che il legislatore abbia concepito tale imposta a connotazione reale e costituisce argomento per ritenere che vi sia una volontà legislativa, già evidenziata con la riforma del 2003, di rafforzare la "realità" del sistema impositivo adottando anche per la nascente IRI l'aliquota proporzionale.

La realtà del sistema IRI è ancor più rafforzata dalla considerazione che la previsione di sottoporre a tassazione il reddito d'impresa con un'aliquota "allineata a quella dell'IRES" rende in concreto indifferente per l'operatore la scelta tra le diverse strutture societarie.

Il requisito soggettivo, ovvero la forma giuridica dei soggetti produttori del reddito, perde di rilevanza nella struttura impositiva a vantaggio della fonte reddituale, e cioè lo svolgimento dell'attività d'impresa.

A riguardo Autorevole dottrina così ha inteso riassumere la volontà legislativa "la pressione fiscale sul reddito d'impresa non dipende dal

⁵⁰³ FEDELE, *Appunti dalle lezioni, cit.*, pag. 35 ; FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pagg. 135-136; RUSSO, *Manuale...* p. 60; MANZONI – G. VANZ, *Diritto...*p. 32. FANTOZZI, *Diritto...* p. 51;

soggetto che ha esercitato l'attività economica, bensì - e più semplicemente - dal mero svolgimento di quella attività e dal risultato che quest'ultima sia scaturito⁵⁰⁴.

Viene meno, pertanto, qualsiasi differenza tra la produzione del reddito d'impresa da parte di una società per azioni e la produzione di reddito di egual consistenza da parte di una società in nome collettivo o di una persona fisica. Ciò che conta è in definitiva il risultato raggiunto, sotto forma di reddito d'impresa e non il soggetto cui tale risultato si riferisca.

A riguardo vi è chi ha ritenuto che il legislatore tributario non poteva incidere sulle disposizioni concernenti i soggetti passivi IRES. In particolare non poteva, con riferimento agli imprenditori individuali, colpire il reddito prodotto prima con l'IRES nella fase della produzione del reddito e poi con IRPEF nella fase della acquisizione e del godimento della ricchezza prodotta attraverso l'impresa⁵⁰⁵.

La legge delega, infatti, si limita ad affermare che il reddito d'impresa sarà assoggettato ad una nuova imposta sul reddito imprenditoriale “con aliquota proporzionale allineata a quella dell'IRES” e non stabilisce che i titolari del reddito d'impresa, diversi da quelli oggi elencati nell'art. 73 T.U.I.R., si trasformino in soggetti passivi dell'IRES. Ciò ovviamente è una circostanza di non poco momento.

Si può ritenere che il legislatore abbia predisposto un'ipotesi di tassazione separata della ricchezza ottenuta mediante l'esercizio di attività economica. L'imprenditore individuale, titolare anche di redditi rientranti in altre categorie, sarà tenuto pertanto, ad esporre nella propria dichiarazione dei redditi sia il reddito complessivo IRPEF, da tassare secondo i dettami stabiliti per tale imposta, sia il reddito rilevante ai fini dell'IRI, da colpire con imposta proporzionale del 27,5%.

Dalle considerazioni che precedono emerge chiaramente che, a fronte della ricercata uguaglianza tra tutti i soggetti produttori di reddito d'impresa, vi sia d'altro canto una discriminazione qualitativa della ricchezza.

⁵⁰⁴ BEGHIN *Imposta*, p.2989;

⁵⁰⁵ BEGHIN *Imposta*, p.2989

Sul punto si può asserire che il legislatore ha inteso – correttamente - discernere tra la ricchezza prodotta mediante l'esercizio dell'attività economica e la ricchezza che, generatasi attraverso lo svolgimento di quella attività, finisce in un secondo momento nella disponibilità dell'imprenditore individuale e dei soci.

Mentre la prima ricade nell'area dell'imposizione proporzionale la seconda, invece, è attratta nell'area dell'imposizione progressiva.

Si condivide l'opinione di chi ha ritenuto che la riforma IRI sia una modifica, strutturale ma asimmetrica, del sistema.

La prevista assimilazione all'IRES è, infatti, limitata al reddito d'impresa, mentre nulla è previsto, sul fronte dell'imposizione personale, circa un'eventuale assimilazione al regime dei dividendi.

Ciò comporta che ai prelevamenti dell'imprenditore e dei soci, i quali confluiranno nel modello di tassazione progressiva del reddito complessivo, così come previsto dalla legge delega, non potranno essere applicati i meccanismi della pex né applicata l'imposta sostitutiva per i dividendi relativi alle partecipazioni non qualificate.

La tassazione dei predetti prelevamenti si abbina, per contro, alla deduzione dei prelevamenti stessi in sede di determinazione della base imponibile dell'IRI.

A fronte, dunque, di una parità di trattamento tra tutti i soggetti produttori di reddito d'impresa vi sarebbe, qualora il legislatore delegato non provvedesse a colmare la lacuna, una evidente e pesante disparità di trattamento tra gli stessi soggetti. Infatti mentre i soggetti IRES godono dei meccanismi di esenzione sui dividendi da partecipazione sopra citati, per i produttori di reddito d'impresa, diversi da quelli di cui all'art 73 TUIR, le somme prelevate dal reddito imprenditoriale sono tassate con aliquota progressiva.

In tal modo la proporzionalità dell'IRI, seppur è attenuata rispetto a quella dell'IRES, in virtù della tassazione progressiva dei prelevamenti, comporterebbe il gravoso riaffiorare del problema della doppia imposizione, eliminato nel vigente sistema con il meccanismo del credito d'imposta e

della trasparenza.

In merito a quest'ultimo, considerato che l'IRI dovrebbe applicarsi anche ai redditi d'impresa prodotti in forma associata, è opinione diffusa che il regime della trasparenza fiscale ex art 5 TUIR dovrebbe essere abbandonato e ciò perché con l'applicazione dell'IRI ai redditi d'impresa "compresi quelli prodotti in forma associata" le società trasparenti diverranno soggetti passivi del nuovo tributo.

La criticità di tale stravolgimento è che non si potrà pretendere di far rientrare nel campo di applicazione del tributo anche i soci, se non a fronte dei prelevamenti che questi abbiano effettuato.

4.3 LA TASSAZIONE PROGRESSIVA DEI PRELEVAMENTI EFFETTUATI DALL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE E DAI SOCI.

L'aspetto della esaminanda normativa che sicuramente suscita maggiori preoccupazioni è la previsione che le somme prelevate dall'imprenditore individuale o dai soci delle società assoggettate all'IRI costituiscano, in capo agli stessi imprenditori e agli stessi soci, parti del reddito complessivo IRPEF.

Tali ricchezze dovranno, dunque, inesorabilmente rientrare nel circuito della tassazione progressiva.

Per evitare il cumulo di tributi (IRI ed IRPEF), lo stesso art. 11 prevede che le somme prelevate e rilevanti, per la tassazione delle persone fisiche, "siano deducibili dalla base imponibile della predetta imposta".

Ponendo, dunque, l'attenzione sui "prelevamenti" occorre precisare che tassare il prelevamento significa abbandonare l'idea di imposizione monofase sul reddito d'impresa così come è stata intesa sino ad oggi.

Con l'IRI si passa, di converso, a quella della imposizione fiscale di entità "liquide", vale a dire di pure entità monetarie, in un momento successivo alla realizzazione della tassazione del reddito aziendale e peraltro non definito⁵⁰⁶.

⁵⁰⁶ BEGHIN, *Imposta*, p. 4;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Nell'attuale regime l'imprenditore individuale non dichiara mai il reddito "prelevato" dalla propria azienda, bensì dichiara il reddito d'impresa determinato sulla base di regole generali connotate, in primo luogo, dall'applicazione del principio della competenza.

Attraverso la previsione dell'art. 11 cit., questo schema subirà significative modifiche, perché il baricentro della tassazione personale, analogamente a quanto accade per i dividendi, sarà individuato nella mera acquisizione di moneta, non nella produzione di ricchezza.

Poiché l'oggetto dei prelevamenti, analogamente a quanto accade nelle società di capitali, non è il reddito d'impresa ma l'utile di bilancio, anche se accantonato a riserva, ne discende che, tendenzialmente, potrà non esserci una sovrapposizione tra quanto prodotto dall'impresa e quanto prelevato dall'imprenditore o dai soci.

Inoltre potrebbero verificarsi casi di prelevamenti che non trovano la loro contropartita negli utili, bensì nell'indebitamento aziendale o nell'impiego di riserve di patrimonio delle quali anche gli imprenditori di più modeste dimensioni possono essere dotati.

Dal testo della delega non risulta, infatti, chiaro se i prelevamenti rilevanti ai fini dell'imposizione personale siano indistintamente tutti i prelevamenti effettuati dall'imprenditore o dai soci oppure, diversamente, soltanto alcuni prelevamenti, i quali possano manifestare un sicuro collegamento con la ricchezza prodotta mediante lo svolgimento dell'attività economica.

Tale impostazione non può che generare perplessità. Come osservato da Autorevole dottrina, infatti, "prelevamenti e reddito non possono essere confusi"⁵⁰⁷.

Il legislatore delegante nella redazione del testo avrebbe dovuto riflettere di più e considerare quanto succede nel comparto delle società di capitali.

Nell'ambito di queste ultime esistono prelevamenti che sono alimentati da utili e che, di conseguenza, costituiscono la diretta remunerazione del capitale investito, e che rappresentano puro reddito.

Accanto a questi esistono però anche distribuzioni di denaro che non

⁵⁰⁷ BEGHIN, *Imposta*, p.4;

presuppongono l'esistenza di utili o di riserve di utili e che esprimono, invece, restituzioni del patrimonio; tali prelevamenti, diversamente, non costituiscono reddito.

Se i prelevamenti derivanti da distribuzioni di denaro che non presuppongono l'esistenza di utili, dunque, non costituiscono reddito per i soci di società di capitali, non si capisce per quale motivo prelevamenti analoghi possano costituire reddito per i soci delle altre società.

A ciò si aggiunga, con riferimento agli imprenditori individuali e alle società di persone, che vanno considerate anche le fattispecie nelle quali i prelevamenti personali dello stesso imprenditore e dei citati soci sono sorretti da indebitamenti dell'impresa. In questo caso si porrà il problema di inerenza degli interessi passivi, ma non si dovrebbe discutere dell'esistenza di redditi.

Riguardo i prelevamenti, inoltre, vi è da considerare un altro aspetto che è quello cronologico, il cui impatto sul cumulo delle imposte potrebbe essere di non poco momento.

Nella costruzione dell'art. 11 sembra che il legislatore delegante abbia ipotizzato un perfetto coordinamento temporale tra produzione del reddito aziendale ed il prelevamento da parte dell'imprenditore o dei soci.

In molti casi, tuttavia, ciò non avviene perché i prelevamenti seguono schemi (o momenti) dettati dalle esigenze personali di liquidità, non dal ritmo di formazione della ricchezza dell'impresa.

Ciò che sembra opportuno sottolineare è che, dal momento in cui si afferma che il reddito s'incardina nell'acquisizione di denaro da parte dell'imprenditore o da parte dei soci, si deve accettare la conseguenza secondo la quale quel reddito emerge, sul fronte giuridico, attraverso il citato incasso non già attraverso la mera maturazione.

Nulla impedisce, pertanto, che i prelevamenti di una annualità si riferiscano, anche in parte, a redditi d'impresa prodotti in altre annualità.

Questa pare la principale criticità della norma in esame in quanto è evidente un rischio di cumulo delle imposte - IRI ed IRPEF. L'art 11 stabilisce, infatti, che i prelevamenti siano deducibili dall'imponibile.

Tuttavia dedurre dall'imponibile significa che, una volta esaurita l'entità dell'imponibile, non è più possibile dedurre i prelevamenti.

Autorevole dottrina ha osservato che se non venisse posto alcun correttivo al detto meccanismo non scaturirebbero mai perdite rilevanti ai fini dell'IRI: la deduzione, dunque, non dovrebbe riguardare la base imponibile, ma innestarsi più in alto, nel procedimento di determinazione del nuovo tributo, e con possibilità che, a fronte di prelevamenti eccedenti il reddito d'impresa, si generino perdite⁵⁰⁸.

Inoltre problemi potrebbero derivare dal meccanismo di distribuzione degli utili formati precedentemente all'avvio del nuovo regime. Al fine di regolamentare simili casi il legislatore potrebbe prevedere opportuni meccanismi a garanzia dell'irrelevanza fiscale delle somme prelevate dall'imprenditore o distribuite al socio, in quanto costituite da utili già tassati per trasparenza al di fuori del sistema IRI, oppure stabilire criteri presuntivi secondo cui siano da considerare distribuite prima riserve di utili formate precedentemente all'applicazione del nuovo regime⁵⁰⁹.

Ulteriore problema in materia di prelevamenti è quello della corretta individuazione degli stessi.

Dalla stesura del testo in delega, infatti, non si comprende se si dovrà tener conto di essi nelle scritture contabili dell'impresa, fatte salve, ovviamente, le semplificazioni che saranno previste per i contribuenti minori sulla base della lettera b) dello stesso art. 11.

⁵⁰⁸ BEGHIN, *Imposta*, p. 5;

⁵⁰⁹ Analoghi meccanismi presuntivi, ancorché aventi finalità diverse, sono già stati sperimentati in passato dal legislatore tributario. Nella fattispecie, ci si riferisce all'art. 1, comma 2, del D.M. 2 aprile 2008, che ha introdotto una specifica presunzione avente la finalità di regolare il criterio di "uscita" degli utili prodotti dalle società di capitali. Al riguardo, è stato previsto che, a partire dalle delibere di distribuzione successive a quella avente ad oggetto l'utile dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007, ai fini della tassazione del soggetto partecipante "i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente formati con utili prodotti dalla società o ente partecipato fino a tale esercizio".

Tale disposizione rappresenta una regola di favore per i contribuenti in quanto consente di imputare, in via prioritaria, i dividendi incassati agli utili realizzati dalla partecipata fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 (che avendo scontato l'IRES al 33% sono tassati in capo al socio soltanto in misura pari al 40% del relativo ammontare). In questo modo, la più elevata percentuale d'imponibilità, pari al 49,72%, è applicabile soltanto per l'eventuale parte che eccede gli utili imputati a riserva negli esercizi fino al 31 dicembre 2007 e distribuiti ai soci.

Sorge il dubbio che il legislatore non abbia tenuto in adeguata considerazione il fatto che nella maggior parte dei casi i prelevamenti avvengono in tempi ravvicinati attraverso un elevato numero di operazioni di importo non necessariamente elevato.

Non sembra facile e non si vede il modo per distinguere i prelevamenti effettuati a vantaggio del socio o imprenditore e quelli inerenti invece alla gestione sociale.

Così come difficile appare discernere se, con i prelevamenti dell'imprenditore e dei soci, si assista al sostenimento di spese da parte dell'impresa o della società a vantaggio dell'imprenditore o dei soci.

Si condivide, inoltre, l'opinione di Autorevole dottrina⁵¹⁰ che ha ritenuto che l'applicazione del regime in esame comporti non poche difficoltà sul piano dei controlli. Non è facile, infatti, l'individuazione delle operazioni di prelevamento che, in ragione delle dimensioni dei soggetti coinvolti, possono essere con facilità occultate o mimetizzate nelle pieghe della contabilità.

A parere della citata dottrina più che pensare ad una millimetrica misurazione della capacità contributiva oggettiva - reddito d'impresa rilevante ai fini IRI - e soggettiva - reddito personale dell'imprenditore e dei soci- , il legislatore avrebbe potuto puntare sulla semplificazione del sistema di tassazione di soggetti che, nonostante la loro modesta dimensione, sono oggi gravati da adempimenti contabili e dichiarativi del tutto analoghi a quelli previsti per le grandi società di capitali.

4.4 ANALISI DELL'IMPATTO SUL VIGENTE ASSETTO TRIBUTARIO

I decreti legislativi che saranno destinati a dare attuazione a quanto previsto nella delega, dovendo, sotto il profilo normativo, contestualizzare il nuovo regime impositivo nell'attuale sistema tributario, dovranno prevedere opportune forme di razionalizzazione e adeguamento del vigente assetto

⁵¹⁰ BEGHIN, *Imposta*, p. 6;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

normativo affinché quest'ultimo possa accogliere e operare in modo armonico e sistematico con i nuovi principi sopra evidenziati.

L'idea di far nascere un'imposta sul reddito delle imprese e degli autonomi, senza alcuna distinzione di natura giuridica o forma con la quale l'attività d'impresa è compiuta, appare senz'altro auspicabile ed eliminerebbe discriminazioni di pressione fiscale sul reddito d'impresa a seconda dei diversi soggetti che lo producono, consentendo, peraltro, di pensare a delle forme di incentivi su tutto il settore delle imprese .

È stato osservato ⁵¹¹ , tuttavia, che proprio l'analisi degli effetti dell'attuazione⁵¹² del principio sancito dalla legge delega sulla realtà delle imprese personali e, quindi, imprese individuali e società di persone, consiglierebbe un'applicazione più selettiva di tale regime. Per queste imprese, in molti casi, l'IRI costituirebbe solamente un'altra sovrastruttura contabile i cui benefici associati sono esigui ovvero anche inesistenti.

La maggior parte delle imprese in questione vedono l'attività d'impresa quale mezzo per il sostentamento per la propria famiglia piuttosto che come fonte di reddito da assegnare alla capitalizzazione dell'azienda.

Con tale ultima considerazione, ovviamente, non si vuole generalizzare in quanto di certo vi sono imprenditori che vedono nell'azione imprenditoriale anche un obiettivo di crescita dimensionale, ma, piuttosto, che questo aspetto non costituisce l'obiettivo generalizzato della maggioranza di questa tipologia di imprese.

È vero, infatti, che per le imprese personali più strutturate, che reinvestono una buona quantità di utili in azienda, l'IRI potrebbe costituire un valido strumento per stabilizzare la tassazione del reddito d'impresa intorno all'aliquota media del 27,5%. La non scontata convenienza dell'IRI per le imprese minori, invece, potrebbe essere mitigata attraverso il previsto ricorso all'istituto dell'opzione.

⁵¹¹ CARPENTIERI *IRI con semplificazioni per le imprese in contabilità semplificata e opportunità per le imprese più strutturate* in Corr. Trib. 33/2012 p.2513;

⁵¹² Cfr. art. 11 del ddl di iniziativa governativa. Si fa riferimento all'Atto Camera 5291, presentato il 15 giugno 2012 e, al momento di andare in stampa, all'esame della VI Commissione Finanze della Camera dei deputati.

In ogni caso, per alcune categorie di contribuenti occorre considerare che la previsione di una forma di imposizione che non si concentra sul soggetto, ma sulla natura del reddito che questo genera, oltre ad introdurre un elemento di uniformità nel sistema fiscale, crea una leva fiscale più libera che, nel tempo, potrebbe portare effettivi benefici sulla pressione fiscale anche di molte imprese più piccole.

Premesso ciò, si pongono in rilievo gli impatti della nuova tassazione sulla realtà delle imprese personali ed i corrispondenti punti di maggiore frizione. Il primo aspetto, su cui si sollevano criticità, ampiamente dibattuto in dottrina⁵¹³, è quello che attiene all'eventualità che gli effetti della riforma debbano estendersi anche alle società attualmente soggette all'IRES, comportando peraltro una nuova disciplina, ai fini delle imposte sui redditi, dei dividendi e delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni societarie.

Pur in presenza di un dato normativo che, dal punto di vista letterale, non è del tutto chiaro, ci sembra che la nuova disciplina debba riguardare esclusivamente i soggetti IRPEF e ciò traspare in modo più evidente dalla relazione illustrativa e dal complesso dei criteri direttivi previsti dalla delega sul tema che non sembrano voler "scardinare" il vigente rapporto tra la fiscalità delle società di capitali e quella dei soci. Del resto per porre in essere l'attuazione degli obiettivi legislativi volti ad eliminare la disparità di trattamento tra redditi d'impresa, prodotti da soggetti ricadenti nel comparto IRES, e redditi d'impresa generati da altri soggetti, è sufficiente l'assoggettamento dei soggetti oggi tassati in IRPEF, con aliquote progressive, ad aliquota proporzionale pari a quella dell'IRES, senza apportare sostanziali modifiche alla disciplina di tale ultima imposta.

Del resto per perseguire tali intenti la legge delega non poteva incidere sulle disposizioni in punto di soggettività passiva dell'IRES.

Ed inoltre non poteva, con riferimento agli imprenditori individuali, colpire il

⁵¹³ FERRANTI, *Imposta*, p. 2433.

reddito prodotto prima con l'IRES nella fase della produzione del reddito e poi con IRPEF nella fase della acquisizione e del godimento della ricchezza prodotta attraverso l'impresa.

Inoltre, l'introduzione dell'IRI sembrerebbe incompatibile con l'applicazione delle previsioni dell'art. 5 del T.U.I.R. in materia di trasparenza fiscale.

Nell'attuale sistema la trasparenza ha consentito di evitare il problema della doppia imposizione nel rapporto tra società e socio. La società si configura quale soggetto passivo d'accertamento, ma non quale soggetto passivo d'imposizione.

Essa è pertanto obbligata alla tenuta delle scritture contabili, alla redazione del bilancio e alla determinazione del reddito d'impresa, senza tuttavia provvedere alla liquidazione dell'imposta e al conseguente versamento del tributo. Tale liquidazione avviene, infatti, in capo ai soci, dopo che ad essi sia stato imputato, per trasparenza appunto, il reddito⁵¹⁴.

Come poc'anzi rilevato, questo schema dovrebbe essere soppiantato dalla delega. Con l'applicazione dell'IRI ai redditi d'impresa "compresi quelli prodotti in forma associata" le società trasparenti diverranno veri e propri soggetti passivi del nuovo tributo e, in tal caso, non si potrà pretendere di far rientrare nello spettro di applicazione del tributo anche i soci, se non a fronte dei prelevamenti che questi abbiano effettuato.

Inoltre l'introduzione dell'IRI sembrerebbe superare la presunzione di proporzionalità ai conferimenti eseguiti, stabilita dallo stesso art. 5 comma 2 per la concorrenza del reddito d'impresa, prodotto dalla società in capo ai soci. Tale presunzione nasce a tutela degli interessi dell'Erario, essendo volta ad evitare arbitraggi finalizzati a ridurre il carico impositivo complessivo sui soci, sfruttando la progressività IRPEF. Ai fini IRI, laddove assumessero rilevanza unicamente i "compensi" erogati ai soci o ai collaboratori, a prescindere dalla quota di partecipazione nella società, si potrebbero determinare manovre elusive.

Sempre in materia di trasparenza la nuova disciplina dell'IRI dovrebbe anche comportare una revisione dell'art. 116 del TUIR che prevede la

⁵¹⁴ BEGHIN, *Imposta*, p.2;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

possibilità per le società a responsabilità limitata, il cui volume di ricavi non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a dieci, o venti nel caso di cooperativa, di optare per il regime di trasparenza delle società di persone.

Lasciare inalterato il regime opzionale di trasparenza ex art. 116 del T.U.I.R. sarebbe irrazionale perché nel futuro scenario dell' IRI viene superata l' impostazione per trasparenza anche per le società di persone che sono naturalmente sottoposte a tale regime.

Ai soggetti di cui all' art. 116 del T.U.I.R. dovrebbe quindi essere garantito il regime dell' IRI.

Tale scelta permetterebbe di evitare la disparità di trattamento che si verrebbe a verificare tra le società di persone, per natura soggette all' IRI, e quelle società di capitali che, proprio in virtù della composizione della base societaria e dei limiti dimensionali dell' attività esercitata, si trovano in situazioni analoghe.

Oltre alla possibilità di accedere al regime IRI da parte delle società di capitali a ristretta base proprietaria potrebbe essere anche prevista, per queste ultime, l' applicazione delle regole di determinazione del reddito ai fini IRPEF.

Ciò implicherebbe, peraltro, che gli utili derivanti dalla partecipazione in detti soggetti perdano la natura di redditi di capitali, con conseguente decadenza dell' obbligo d' applicazione delle ritenute a titolo d' acconto di cui agli artt. 26 ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e concorrano alla formazione del reddito complessivo del percettore in qualità di redditi d'impresa⁵¹⁵.

Ulteriore dubbio riguarda la natura dei "compensi" attribuiti all'imprenditore, ai collaboratori o ai soci.

A riguardo è stato osservato che, poichè la relazione illustrativa al disegno di legge delega fa riferimento al compenso per il "contributo lavorativo", non può non osservarsi che riconoscere natura di reddito da lavoro ai compensi

⁵¹⁵ BERNARDINI- MIELE *Con l'introduzione dell'IRI tassazione dell'imprenditore separata da quella dell'impresa* Corr Trib 15/2014 p.1155;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

erogati ai soci di società di persone può determinare criticità in termini di compatibilità con la disciplina civilistica, soprattutto con riguardo alla figura del socio accomandante⁵¹⁶.

Infatti poiché tale tipologia di socio, pacificamente, non può assumere la qualifica di socio d'opera, essendo tenuto solo ad effettuare i conferimenti in capitale, va valutata l'opportunità di mantenere la qualifica di reddito d'impresa ai compensi prelevati dall'imprenditore, dai collaboratori o dai soci.

L'introduzione dell'IRI dovrebbe comportare anche modifiche della neo introdotta ACE.

Sarebbe opportuno, infatti, modificare i criteri di determinazione del beneficio per i soggetti IRPEF che adottano l'IRI e che, quindi, tassano il reddito d'impresa con le regole dell'IRES.

Attualmente, imprese individuali e società di persone, in applicazione delle agevolazioni concesse dall'ACE, computano l'intero patrimonio netto al termine dell'esercizio. Sarebbe opportuno estendere a tali soggetti, laddove adottino l'IRI, le regole dei soggetti IRES che calcolano l'ACE con il meccanismo incrementale rispetto al patrimonio netto⁵¹⁷.

⁵¹⁶ BERNARDINI- MIELE, Introduzione, p.1155;

⁵¹⁷ L'art. 8 del D.M. 14 marzo 2012 stabilisce che per le imprese individuali e per le società di persone in regime di contabilità ordinaria, per natura o per opzione, per «esigenze di semplificazione in considerazione della estrema complessità che sarebbe derivata dall'applicazione ai soggetti IRPEF di regole analoghe a quelle previste per le società di capitali», il rendimento nozionale si calcola applicando l'aliquota percentuale - determinata annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanarsi entro il 31 gennaio di ogni anno - al patrimonio netto risultante al termine di ciascun esercizio, incluso l'utile dello stesso esercizio. Non assumono, quindi, rilievo il momento di formazione del patrimonio netto - concedendo, di fatto, l'agevolazione anche sulla «quota» di patrimonio netto formatasi fino all'esercizio 2010 - né la natura dell'apporto - garantendo un maggior incentivo anche a fronte di apporti in natura - né tantomeno le specifiche disposizioni applicabili ai soggetti IRES in merito alle diverse categorie di riserve di utili. La relazione illustrativa di accompagnamento al citato decreto di attuazione chiarisce, inoltre, per quanto non necessario, che «tale entità va considerata al netto di eventuali prelievi in conto utili effettuati dall'imprenditore o dai soci». A tali soggetti si applicano, comunque, le disposizioni antielusive dell'art. 10, in quanto compatibili.

Il rendimento nozionale da dedurre dal reddito è calcolato, quindi, per l'anno 2011 mediante l'applicazione dell'aliquota del 3% al patrimonio netto come sopra determinato.

Il comma 2 dell'art. 8 stabilisce, inoltre, che per le imprese individuali l'importo del rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa, al netto delle perdite, può essere computato in aumento dell'importo deducibile determinato per i periodi d'imposta successivi.

In tal modo, si consente anche agli imprenditori individuali il riporto agli anni successivi

Come già anticipato, sotto altro profilo, l' intervento normativo operato dal Governo dovrà coordinarsi con gli attuali regimi di gestione delle perdite fiscali realizzate nell' esercizio di attività d'impresa da parte dei soggetti IRPEF.

Si rammenta, in proposito, che la disciplina delle perdite sofferte dai soggetti esercenti attività d' impresa in forma individuale o mediante forme associative di tipo personale è contenuta nel vigente art. 8 del T.U.I.R..

In particolare, il comma 1 di detto articolo dispone, con riguardo all'esercizio di imprese in regime di contabilità semplificata, e prevede che le perdite partecipano alla determinazione del reddito complessivo personale in capo all'imprenditore o al socio, in ragione dell'assegnazione della perdita in misura proporzionale alle quote di partecipazione agli utili.

In tal caso le perdite sono ammesse alla cd. compensazione orizzontale poiché non possono essere riportate in avanti ma incidono unicamente sui redditi di periodo, qualunque ne sia la natura (redditi d'impresa, lavoro autonomo, redditi fondiari, ecc.) Il successivo comma 2 dell'art. 8 del T.U.I.R. regola il trattamento delle perdite fiscali generate da imprese e società di persone in contabilità ordinaria. Dette perdite pur essendo imputate in capo all' imprenditore/socio, secondo gli stessi criteri sopra

della quota ACE che non trova capienza nel reddito d'impresa al netto delle perdite pregresse, al pari di quanto concesso ai soggetti IRES, con l'unica differenza che per i soggetti IRES il riferimento, in luogo del reddito d'impresa, è al reddito complessivo. La differenza, puramente terminologica, è da attribuire esclusivamente alla circostanza che il reddito complessivo delle società di capitali e degli enti commerciali, in quanto imprese commerciali, rientra interamente nella categoria del reddito d'impresa. La conformità dell'applicazione del beneficio ai soggetti IRES per gli imprenditori individuali è stata, quindi, assicurata dando rilievo all'equivalenza tra reddito complessivo e reddito d'impresa esistente nei soggetti IRES, non consentendo la deduzione della quota ACE da altre categorie di redditi che, insieme ai redditi d'impresa, per l'imprenditore individuale, partecipano alla determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche.

Il comma 2 dell'art. 8, inoltre, nel rispetto del principio di equa ripartizione del beneficio ACE tra i soci di società partecipate introdotto dal pre- cedente art. 7 per i soggetti in regime di trasparenza ex artt. 115 e 116 del T.U.I.R., stabilisce che «per le imprese familiari e le aziende coniugali l'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito d'impresa è attribuito all'im- prenditore e ai collaboratori familiari ovvero al co- niuge dell'azienda coniugale in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al reddito».

c.f.r. IZZO, "L'ACE per i soggetti IRES nel modello di dichia- razione dei redditi", in Corr.Trib. n. 16/2012, pag. 1177;

evidenziati, sono computate in diminuzione dei redditi della stessa categoria (cioè d'impresa o di partecipazione) conseguiti nel medesimo periodo d'imposta. L'eventuale differenza può essere compensata con redditi di periodi successivi, sempre della medesima categoria, ma non oltre il quinto, cd. compensazione verticale.

Alla luce delle introdotte novità normative, se queste hanno lo scopo di razionalizzare e semplificare il sistema impositivo attraverso la separazione della tassazione dell'imprenditore da quella dell'impresa, sembra ragionevole ritenere che un'ulteriore problematica che il legislatore potrebbe voler affrontare riguarda proprio la gestione delle perdite conseguite da parte dei suddetti soggetti.

Ragioni di coerenza ed omogeneità del sistema indurrebbero a pensare che l'estensione ai soggetti IRPEF esercenti attività d'impresa del regime fiscale vigente per i soggetti IRES non dovrebbe limitarsi unicamente a prevedere un diverso trattamento impositivo dei redditi prodotti dall'impresa ma dovrebbe, per ragioni di completezza, spingersi oltre ed interessare anche la gestione delle eventuali perdite fiscali.

Se, infatti, in applicazione del nuovo regime IRI, il reddito non deve più essere imputato all'imprenditore o al socio, in ragione delle quote di partecipazione agli utili, ma tassato separatamente in capo all'impresa, conseguentemente anche le perdite fiscali realizzate dovrebbero venire gestite nell'ambito dell'impresa stessa e non più imputate per trasparenza in capo alla persona fisica.

In tal senso la disciplina attualmente vigente in materia di perdite delle imprese in contabilità semplificata e ordinaria dovrà, probabilmente, essere adeguata al nuovo regime dell'IRI e, in particolare, rielaborata secondo canoni più prossimi a quelli concernenti le perdite fiscali delle società di capitali.

4.5 CALCOLI DI CONVENIENZA DELL'IRI. OPZIONALITA' DEL REGIME

L'applicazione alle società e imprese individuali dell' aliquota proporzionale, equiparata a quella dell'IRES pari al 27,50%, se ovviamente risulta essere vantaggiosa per le imprese con reddito medio - alto rispetto all'applicazione delle aliquote progressive IRPEF, non produce necessariamente vantaggi per le società con reddito medio - basso che, al contrario, potrebbero scontare una tassazione maggiormente favorevole restando sottoposte all'attuale regime. Le preoccupazioni sin da subito emerse sull'argomento sono state placate dalla possibilità prevista al comma 1 lett. c) dell'art. 11 di introdurre l'IRI in via opzionale. Tale previsione consentirebbe alle imprese di effettuare congrue valutazioni di convenienza prima di aderire o meno al regime.

Qualora, infatti, fossero mantenute le attuali aliquote d'imposizione, cioè il 27,5%, per la nuova IRI e gli attuali scaglioni IRPEF, l'IRI potrebbe cominciare a portare concreti benefici alle imprese personali che hanno la volontà e l'opportunità di capitalizzare gli utili prodotti, per la parte di reddito superiore a 28 mila euro (che sconterebbe aliquote IRPEF superiori al 27,5%).

È stato infatti osservato ⁵¹⁸ che l' analisi costi-benefici emergenti dall'applicazione della nuova IRI, nel caso delle imprese individuali in contabilità ordinaria, il differenziale positivo di imposizione emerge dalla parte di reddito eccedente i 28.000 euro che, se trattenuto in azienda, invece di scontare l'aliquota IRPEF del 38%, resta assoggettata ad IRI, sempre, per ipotesi all'aliquota del 27,5%.

Tale esempio sottolinea che all'aumentare del reddito, mantenendo ferma a € 28.000 la quota di reddito distribuita, il margine di convenienza della nuova imposta (IRI) aumenta sempre di più.

Diversamente, nel caso in cui il reddito totale fosse di 28.000 e si lasciasse interamente in azienda, il carico fiscale sarebbe maggiore rispetto a quello

⁵¹⁸ CARPENTIERI, *IRI*, p.2;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

che si avrebbe se l'utile fosse interamente distribuito.

È evidente, pertanto, che fino ad un reddito pari a 28.000, risulta conveniente distribuire tutto il reddito prodotto.

All'aumentare di questo ammontare di reddito, ferma l'ipotesi della totale distribuzione dello stesso, il margine di convenienza del nuovo tributo, alla distribuzione del reddito, si riduce sempre più, fino ad annullarsi in corrispondenza di un reddito di circa 35.000 euro, per i soggetti in contabilità ordinaria, mentre per i soggetti in contabilità semplificata, considerando la presenza della detrazione, il reddito di equilibrio diventa di circa 38.500 euro.

È vero, infatti, che, all'aumentare del reddito distribuito, i vantaggi in termini di imposizione, sulla parte di reddito entro la soglia limite dei 28.000 euro, sono compensati dalla maggiore imposizione che si sconta sulla parte di reddito oltre la soglia limite.

In altre parole, per redditi entro tale soglia, la completa distribuzione, ovvero il mantenimento in azienda dello stesso, diventa indifferente in termini di pressione fiscale.

Qualora si ritenesse che l'IRI fosse estesa anche ai soggetti IRES, come sembra trasparire dall'interpretazione letterale della norma, le valutazioni di convenienza, all'entrata in vigore di questo nuovo tributo, cambiano⁵¹⁹.

In questo caso, infatti, i confronti devono essere fatti considerando l'esistenza della *participation exemption*.

La tassazione degli utili delle società di capitali avviene ora in due fasi.

La prima nella fase di realizzazione del reddito, ad aliquota IRES del 27,5%, e la seconda nella fase di distribuzione dello stesso, ad aliquota IRPEF della persona fisica che percepisce il reddito, con il riconoscimento di una quota di esenzione pari a 50,28% in caso di partecipazioni qualificate⁵²⁰, ovvero, qualora la partecipazione non è qualificata, ad aliquota proporzionale del 20%⁵²¹.

⁵¹⁹ FERRANTI, *Imposta*, p. 3;

⁵²⁰ Art. 67 comma 1 lett c Tuir;

⁵²¹ L'aliquota della ritenuta è passata, infatti, dal 12,5% al 20% ad opera dell'art. 2, comma 6, del D.L. n. 138/2011, convertito dalla legge n. 148/2011.

In relazione al reddito prodotto da società di capitali nell'analisi costi benefici sempre presumendo distribuita una quota di utili pari a 28.000 E e un reddito complessivo della società maggiore di quest'ultimo, i margini di convenienza si modificano profondamente a favore della nuova forma di imposizione, sia nelle ipotesi di partecipazioni qualificate che non qualificate⁵²².

Il motivo è evidente in quanto nelle società di capitali la tassazione IRPEF della parte di reddito distribuito viene vista come un' ulteriore imposizione, anche se con quota di esenzione, rispetto alla tassazione IRES su tutto il reddito prodotto.

Nella nuova IRI, al contrario, la tassazione IRPEF sul reddito distribuito viene vista in sostituzione della tassazione IRI sul reddito della società. Da qui si spiega l'enorme vantaggio che si otterrebbe da tale forma di imposizione.

All'aumentare del reddito ed, in particolare, del reddito distribuito, il margine di convenienza però si riduce sempre più.

Infatti, all'aumentare della quota di reddito distribuito sul totale del reddito realizzato le maggiori aliquote IRPEF che si renderanno applicabili sulla quota di reddito marginale ridurranno progressivamente il margine di convenienza alla distribuzione degli utili.

4.5.1 LA CONCRETA APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE PER LE IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Come accennato (par. 4.5), qualora fossero mantenute le attuali aliquote d'imposizione, cioè il 27,5%, per la nuova IRI e gli attuali scaglioni IRPEF, l'IRI potrebbe portare concreti benefici alle imprese in contabilità semplificata solo in casi limitati.

⁵²² I calcoli sono stati fatti considerando la tassazione IRES su tutto il reddito prodotto di 40 mila euro unitamente alla tassazione IRPEF dei 28 mila euro distribuiti per la parte corrispondente al 49,72% di tale ammontare. Per la nuova IRI 12 mila euro sono stati assoggettati ad aliquota proporzionale del 27,5% e la restante parte di 28 mila euro alla quota di esenzione.

CARPENTIERI, IRI, p.2;

È stato infatti osservato che i benefici concreti riguarderebbero solo le imprese che hanno la volontà e l'opportunità di capitalizzare gli utili prodotti per la parte di reddito superiore a 38,5 mila euro⁵²³.

Infatti, per i redditi inferiori a 38,5 mila euro, lasciare utili in azienda significa sottoporli ad una tassazione media superiore a quella che emergerebbe da una loro completa distribuzione.

Dall'esame delle posizioni reddituali delle imprese italiane⁵²⁴, è emerso che le imprese individuali in contabilità semplificata dichiarano redditi inferiori a 38 mila euro per circa il 91% e che i soci di società di persone in contabilità semplificata dichiarano redditi inferiori a 38 mila euro per circa l'81% dei casi.

È evidente la scarsa convenienza derivante dalla nuova disciplina di tassazione del reddito d'impresa per queste micro entità, che distribuirebbero comunque tutto il reddito prodotto con un margine di convenienza pari a zero.

Se a ciò si aggiunge che, inevitabilmente, l'imprenditore dovrà tenere memoria delle distribuzioni di utili effettuate a se stesso, ovvero ai soci delle società di persone, ci si rende conto che il regime porterebbe loro solamente un ulteriore onere burocratico da gestire.

In considerazione di ciò risulta fondamentale che in sede di attuazione sia disposto che per i soggetti in contabilità semplificata l'utilizzo di questo nuovo regime di imposizione del reddito d'impresa sia applicabile solamente dietro specifica opzione, come del resto sembra renda possibile l'attuale ddl delega per la riforma fiscale.

4.5.2 CONVENIENZA DELL'IRI SULLE IMPRESE IN CONTABILITA' ORDINARIA E SULLE SOCIETA' DI CAPITALI A RISTRETTA BASE SOCIALE

⁵²³ CARPENTIERI, IRI, p.2;

⁵²⁴ Dati emergenti dalle elaborazioni di dati MEF relativi all'analisi delle dichiarazioni relative all'anno 2009.

Per le imprese IRPEF in contabilità ordinaria e per le piccole società di capitali a ristretta base sociale, al contrario, la nuova IRI potrebbe essere una buona opportunità per stabilizzare la tassazione del reddito d'impresa intorno all'aliquota del 27,5%.

La tassazione riservata a tali contribuenti è per i redditi bassi comunque inferiore al 27,5%⁵²⁵ e non si rendono applicabili detrazioni da lavoro.

Inoltre le imprese personali e le piccole società di capitali producono il reddito principalmente per vivere e hanno pertanto la necessità della distribuzione o del prelevamento del reddito stesso.

Combinando tali elementi con la possibilità di decidere per la distribuzione anche in parte del reddito prodotto, si possono porre in essere delle pianificazioni fiscali abbastanza vantaggiose.

È stato a riguardo osservato⁵²⁶ che per l'impresa avente un reddito eccedente i 28 mila euro è possibile, ad esempio, decidere di distribuire il reddito fino a 28 mila euro e, allo stesso tempo, lasciare in azienda la parte eccedente.

Il soggetto che dichiara, ad esempio, 50 mila euro di reddito avrà la possibilità di prelevare dall'azienda 28 mila euro, sui quali si renderà applicabile una tassazione marginale del 27,5%; allo stesso tempo la parte eccedente di 22 mila euro, che sarebbe tassata all'aliquota IRPEF del 38%, sconterebbe una tassazione al 27,5%.

Nelle ipotesi di necessità, magari per mancati guadagni in un anno che portano alla produzione di un reddito inferiore a 28 mila euro, sarà comunque possibile distribuire la parte di reddito già accantonato (parte o tutti i 22 mila euro), scontando magari anche una aliquota più bassa del 27,5%. In tal caso, infatti, si renderà applicabile l'aliquota marginale dell'anno nel quale si ha la necessità di distribuire la "riserva di reddito".

Si tenga conto che, nel caso delle società di persone, il reddito risulta più basso in quanto i soci spesso sono in parte già remunerati per il lavoro prestato nella società a titolo di amministratori o di veri e propri collaboratori

⁵²⁵ La prima aliquota IRPEF è del 23% e la seconda è del 27%, mentre per arrivare all'aliquota superiore del 38% occorre un reddito di 28 mila euro.

⁵²⁶ CARPENTIERI, *IRI*, p.2;

dell'impresa.

Pertanto il reddito complessivo dei soci delle società di persone potrebbe risultare già superiore alla soglia dei 28 mila euro, come del resto anche quello delle imprese individuali per la presenza di altre categorie di reddito.

L'impostazione dell'IRI così delineata determinerebbe, inevitabilmente, degli impatti negativi sul bilancio dello Stato.

La riduzione delle entrate tributarie sarebbe più o meno ampia a seconda che l'applicazione di questo nuovo tributo risultasse circoscritta ai soli soggetti IRPEF ovvero se fosse estesa anche ai soggetti IRES.

4.5.3 LA STRUTTURA DELL'ALiquOTA PROGRESSIVA IRPEF E L'INCIDENZA SULLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO IRI DI CONFINE.

Come è evidente, i ragionamenti fin qui effettuati, trovano un punto di equilibrio intorno ad un reddito d'impresa marginale di 28 mila euro, reddito entro il quale la nuova tassazione, nell'analisi costi benefici, ferma l'aliquota di imposizione proporzionale al 27,5%, renderebbe conveniente la completa distribuzione.

Oltre tale confine, dei 28.000 individuato quale reddito di sostentamento della famiglia, le ulteriori porzioni di reddito, al contrario, sarebbe più conveniente che venissero lasciate in azienda perché altrimenti, in caso di distribuzione, scontrerebbero una tassazione più elevata.

È evidente che queste due misure di equilibrio dipendono dalla tassazione IRPEF, ossia dalle aliquote e scaglioni d'imposta ed, ovviamente, dall'aliquota IRI applicata.

Questo per dire che la nuova imposta, che contrappone reddito di sostentamento della famiglia a tassazione media del reddito prodotto dall'azienda, oltre a generare un metodo di coordinamento tra la tassazione dell'impresa e quella dei soci o dell'imprenditore, sicuramente agile da gestire, dota il sistema di ulteriori leve fiscali molto importanti.

Ad esempio, anche solo agendo sull'ampiezza del secondo scaglione IRPEF di imposizione, è possibile aumentare il reddito d'impresa che si è

indicato come quello di sostentamento ovvero si può ridurlo abbassando la tassazione proporzionale IRI.

Nel lungo periodo, quindi, la nuova forma di imposizione potrebbe sicuramente diventare un volano sia per la crescita dimensionale delle imprese, sia per la stabilizzazione della tassazione del reddito d'impresa e sarebbe un potente strumento teso a riequilibrare la tassazione del reddito delle imprese e a spingere verso la crescita dimensionale, senza porre alcuna distinzione tra le diverse tipologie d'impresa.

4.6 CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

L'idea di far nascere un'imposta sul reddito delle imprese, senza alcuna distinzione di natura giuridica o forma con la quale l'attività d'impresa è compiuta, appare senz'altro suggestiva.

Eviterebbe, infatti, di creare ulteriori divaricazioni di pressione fiscale sul reddito d'impresa, consentendo, peraltro, di pensare a delle forme di incentivi su tutto il settore delle imprese indistintamente.

Tuttavia è anche vero che proprio l'analisi degli effetti dell'attuazione del principio, sancito dalla legge delega sulla realtà delle imprese personali - imprese individuali e società di persone - consiglierebbe un'applicazione più selettiva di tale regime.

Come analizzato per molte di queste imprese, in molti casi l'IRI costituirebbe solamente un'altra sovrastruttura contabile i cui benefici associati sono esigui ovvero anche inesistenti.

Si tratta, infatti, di imprese che vedono l'attività quale mezzo per il sostentamento per la propria famiglia piuttosto che come fonte di reddito da assegnare alla capitalizzazione dell'azienda. Con ciò non si vuole sostenere che nelle imprese personali non ci sia più di qualche imprenditore che vede nell'azione imprenditoriale anche un obiettivo di crescita dimensionale, ma piuttosto che questo aspetto non costituisca l'obiettivo generalizzato di questa tipologia di imprese.

Di converso è vero anche che per le imprese personali più strutturate l'IRI

potrebbe costituire un valido strumento per stabilizzare la tassazione del reddito d'impresa intorno all'aliquota media del 27,5%.

Dalla normativa esaminata emerge come il reddito d'impresa pur continuando ad essere determinato in base alle ordinarie regole previste dal capo VI del T.U.I.R, viene diminuito dei compensi prelevati a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci, e non concorre alla formazione del reddito personale complessivo ai fini IRPEF ma è assoggettato a tassazione separata con applicazione della medesima aliquota IRES.

Si realizzerebbe, in tal modo, un'equiparazione nell'imposizione dei redditi di impresa a prescindere dalla forma organizzativa adottata - impresa individuale, società di persone o società di capitali - finalizzata a rendere il sistema più neutrale rispetto alle scelte delle forme giuridiche e organizzative attraverso cui svolgere attività di impresa.

In sostanza, si procede ad applicare i criteri validi ai fini IRES come metodo ordinario di tassazione nei confronti di tutte le attività di impresa, mentre il reddito che l'imprenditore ritrae dall'impresa come remunerazione del proprio contributo lavorativo viene tassato, ai fini IRPEF, come reddito ordinario soggetto alla progressività propria di questo tributo.

Si tratta, senza dubbio, di una innovazione di tipo strutturale, con effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione, sulla progressività e sulla sua percezione del reddito da parte dei contribuenti.

Ciò che lascia perplessi è però la possibilità di dedurre dalla base imponibile i prelievi effettuati dai titolari. Tali importi, comunque, non diventeranno del tutto esenti da tasse, dal momento che sarà prevista la tassazione degli stessi in capo tanto ai soci quanto agli imprenditori.

Ad ogni modo il sistema che verrebbe a crearsi è una separazione drastica tra tassazione dei redditi d'impresa e tassazione dei redditi della persona fisica. I redditi dell'impresa sarebbero sottoposti a tassazione con un'aliquota proporzionale e non, dunque, progressiva a favore di una tassazione globale più bassa.

Per ciò che concerne le finalità dell'intervento sicuramente si realizzerebbe una maggiore equità, mediante l'individuazione di un'unica forma di tassazione, valida per qualsiasi soggetto che pone in essere attività d'impresa.

Inoltre tutti gli importi, non prelevati dai soci o dall'imprenditore, non verrebbero tassati in capo a questi ultimi ed è ovvio come, in tal caso, sia favorita una maggiore capitalizzazione delle imprese. In altre parole questa misura andrebbe a porsi nell'ottica di una sorta di sviluppo della disciplina ACE.

L'equità del sistema verrebbe, inoltre, realizzata attraverso la corrispondenza delle forme di tassazione che riguardano i redditi di lavoro autonomo come quelle di lavoro dipendente, cosicché le somme riscosse dall'imprenditore destinate ai bisogni di natura familiare, sarebbero oggetto di tassazione anche in capo allo stesso. In questo modo si garantirebbe una tassazione analoga a quella prevista per il lavoro dipendente, con l'inserimento di elementi di equità orizzontale IRPEF per ciascun tipo di lavoro.

In conclusione, dunque, nonostante le ribadite e varie perplessità sulla nascente imposta che in ogni caso potrebbero essere sanate con i decreti attuativi della delega, sembrerebbe che l'impostazione dell'IRI che emerge dall'art 11 sia coerente con le finalità proprie del disegno di legge.

Dall'IRI potrebbe scaturire quell'agognata parità di trattamento tra i diversi soggetti che producono reddito d'impresa e, sicuramente, seppur con non poche difficoltà, si potrebbe raggiungere l'auspicabile semplificazione fiscale della tassazione dei redditi d'impresa ricadenti in troppi regimi impositivi tra i quali il contribuente e i professionisti con difficoltà si districano.

L'imposta sul reddito imprenditoriale si sviluppa in diretta attuazione del principio di uguaglianza tributaria impedendo disparità di trattamento tra redditi d'impresa prodotti da soggetti ricadenti nel comparto dell'IRES e redditi d'impresa generati da altri soggetti.

Il reddito, dunque, assume consistenza tributaria non perché prodotto da

uno o da un altro tipo societario oppure da una persona fisica ma, al contrario, su di un piano puramente obiettivo, in quanto generato attraverso lo svolgimento dell'attività economica.

CONCLUSIONI

Il presente studio si è proposto di analizzare il tema della soggettività passiva tributaria ponendo particolare attenzione ai quei soggetti la cui soggettività non è così scontata sia con riferimento agli aspetti relativi alla derivazione economico-civilistica ed all'ampliamento delle nozioni tributarie rispetto alle corrispondenti definizioni del codice civile sia relativamente ai riflessi, prettamente di natura fiscale, sulla determinazione del presupposto d'imposta e del regime fiscale applicabile.

Alla luce di quanto esposto, i profili che si ritengono di maggiore rilevanza sembrano essere essenzialmente due tra loro estremamente collegati: l'equiparazione della tassazione di tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, che potrebbe realizzarsi con l'IRI, e la conseguente attenuazione della progressività dell'intero sistema di tassazione.

Al di là delle criticità e dei dubbi connessi alla previsione dell'IRI, dovuti soprattutto alla mancata attuazione, e agli evidenziati problemi di ordine sistematico che potrebbero scaturire con la sua introduzione, imprese individuali, società di persone e società di capitali sarebbero sottoposti ad un unico modello di tassazione realizzandosi in tal modo, oltre che una notevole semplificazione dell'intero sistema, una equiparazione dell'imposizione dei redditi di impresa che renderebbe il sistema più neutrale rispetto alle scelte delle forme giuridiche e organizzative attraverso cui svolgere attività di impresa, contribuendo altresì all'attuazione del principio di uguaglianza sancito all'art 2 della Costituzione.

L'applicazione dei criteri validi ai fini IRES come metodo ordinario di tassazione nei confronti di tutte le attività d'impresa costituisce, senza dubbio, un'innovazione di tipo strutturale, con effetti di ampio respiro sul sistema di tassazione, sulla progressività e sulla percezione del reddito da parte dei contribuenti, ma d'altra parte comporterebbe una diminuzione di gettito per l'Erario.

In secondo luogo la scelta del legislatore di sottoporre anche le attività d'impresa, ora tassate progressivamente ad un'aliquota proporzionale, e

l'irrilevanza del soggetto produttore di reddito conferiscono al sistema tributario una connotazione sempre più di carattere reale.

La progressività risulta, infatti, attenuata in quanto solo il reddito che l'imprenditore ritrae dall'impresa come remunerazione del proprio contributo lavorativo viene tassato, ai fini IRPEF, come reddito ordinario soggetto alla progressività propria di questo tributo.

La scelta legislativa di tassare i redditi d'impresa con aliquota proporzionale, già ribadita con l'introduzione dell'IRES, viene consolidata con la previsione dell'IRI e ne viene ampliato l'ambito di applicazione, consentendo in questo modo alle imprese individuali e società di persone di scontare una tassazione più vantaggiosa – fatti salvi i calcoli di convenienza per ciascun soggetto - e favorendo la patrimonializzazione nell'auspicio di un incremento della crescita del Paese.

Il requisito soggettivo e, quindi, la forma giuridica dei soggetti produttori del reddito perde di rilevanza nella struttura impositiva a vantaggio della fonte reddituale quale è lo svolgimento dell'attività d'impresa.

Ciò che conta è, in definitiva, il risultato raggiunto sotto forma di reddito d'impresa e non il soggetto cui tale risultato si riferisca.

BIBLIOGRAFIA

ADAMI – LEITA, *La procedura amichevole nelle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni*, in Riv. Dir. Trib., 1994;

ALLORIO E. Diritto processuale tributario, Torino; AMATUCCI A. Il regime tributario dei fondi comuni d'investimento mobiliare, in Boll. Trib., 1984;

AMATUCCI A. voce Soggettività tributaria, in Enc. Giuridica Treccani, Roma, 1993, XXIX;

AMATUCCI Teoria dell'oggetto e del soggetto nel diritto tributario Dir e Prat trib 1993, I;

AMORTH, *Considerazioni sulla imputazione di reddito altrui*, in dir e Prat trib , 1975 I p.250 e ss;

ANTONINI *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria* in Riv dir fin e sc fin 1963;

ANTONINI Considerazioni sull'imposizione degli enti pubblici non economici, in Riv dir fin 1978, I;

ANTONINI Personalità giuridica e imposta sul reddito delle persone giuridiche, in Riv dir fin sc. Fin 1978 I;

ANTONINI Un'ulteriore presunzione in tema di residenza fiscale di società ed enti: l'amministrazione finanziaria ancora una volta sollevata (parzialmente) dall'onere probatorio, in Riv. Dir. Trib., V, 2009;

ANTONINI. La soggettività tributaria, Napoli, 1965.

ARANGIO RUIZ, *Gli enti soggetti dell'ordinamento internazionale* Milano 1951;

ARTONI (a cura di) *Gli enti no profit. Aspetti tributari* Padova 1996

ASCARELLI *Problemi giuridici*, Milano 1959 ;

ASCARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica* in Riv. Dir . Comm. 1954 I;

BAGGIO, Perdita ed acquisto della residenza fiscale; quadro d'insieme ed aspetti controversi, in Riv. Dir. Trib., I;

BASILAVECCHIA Verso il codice, passi indietro : spunti critici sulla tecnica legislativa nel decreto delegato sull'Ires, in Riv dir trib 2004 I;

BASILE M. – A. FALZEA, Persona giuridica (dir. priv.), in Enc. Dir., vol. XXXIII, Milano, 1983;

BATISTONI FERRARA, *Appunti sul processo tributario*, CEDAM, Padova, 1995

BEGHIN *La nuova imposta sul reddito imprenditoriale tra uguaglianza e progressività* Corr. Trib 39 /2014;

BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da TESAURO, Bologna, 2007;

BEGHIN, *La revisione del bilancio nella disciplina del “consolidato mondiale”: profili funzionali e aspetti problematici della bozza di testo unico predisposta dal ministero dell'economia e delle finanze*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi della società*, a cura di MARINO, Milano, 2004;

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

BERLIRI, *Capacità tributaria e concorso dei debitori d'imposta*, in Riv. It. Dir. Fin., 1940, I,;

BERLIRI, *Capacità tributaria e concorso dei debitori d'imposta?*, in Riv. It. Dir. Fin., 1940, I;

BERLIRI, *Della c.d. capacità di diritto tributario in L'imposta di R.M. Incontri e scontri di dottrina e di giurisprudenza*, Milano, 1949;

BERLIRI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, Milano, 1977;

BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, 1967;

BERNARDI, *L'irpef : ragioni di una riforma e analisi di una proposta*, in Riv dir Fin e sc fin 1995,I;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

- BERNARDINI- MIELE *Con l'introduzione dell'IRI tassazione dell'imprenditore separata da quella dell'impresa* Corr Trib 15/2014;
- BIANCA , *Diritto Civile, I, Le norme giuridiche, I soggetti*, Milano, 1978;
- BOLAFFI, *La società semplice*, Milano, 1947;
- BORIA *Il principio di trasparenza nell'imposizione delle società di persone*, Milano 1996;
- BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, Padova, 1972;
- BUONOCORE, *L'organizzazione interna della società a responsabilità limitata riformata*, in *Riv. not.*, 2004;
- BUONOCORE, *L'imprenditore società*, in *Manuale di diritto commerciale*, a cura di V. BUONOCORE, Torino, 2006;
- BUONOCORE, *L'impresa societaria a base personale – La società semplice*, in BUONOCORE, *La società a responsabilità limitata*, in *Manuale di diritto commerciale*, a cura di V. BUONOCORE, Torino, 2006;
- CAMPOBASSO, *Manuale di diritto commerciale* Torino 2006 ;
- CAPO, *Il governo dell'impresa e la nuova era della società a responsabilità limitata*, in *Giur. comm.*, 2003, pag. 501.
- CARINC , *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, CEDAM, 2003.
- CARLI , *La soggettività passiva delle società e degli enti non residenti*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988;
- CARNELUTTI *Teoria generale del diritto* Roma 1951;
- CARNELUTTI, *Studi di diritto civile*, Roma 1916 ;
- CARPENTIERI *IRI con semplificazioni per le imprese in contabilità semplificata e opportunità per le imprese più strutturate* in *Corr. Trib.* 33/2012;
- CASALE, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali secondo la*

bozza di decreto legislativo istitutivo dell'I.RE. e dell'I.RE.S.: verso il superamento della personalità giuridica?, in *Boll. trib.*, 2003;

CASELLA P. - E. RIMINI, *Fondi comuni d'investimento nel diritto commerciale*, in *Dig. Sez. Comm.*, VI, Torino, 1991;

CASTALDI *Gli enti non societari nelle imposte sui redditi*, Torino 1999;

CASTALDI , voce *Soggettività tributaria*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, VI, Milano, 2006;

CASTALDI *Riforma dell'imposizione sul reddito: gli enti non commerciali e le incertezze del legislatore*, in *Giur imp* 2003;

CASTALDI, *Il trust tra soggettività e trasparenza* in *Dialoghi di dir. Trib.* 2007 ;

CASTALDI, *Gli enti commerciali nelle imposte sui redditi* Torino 1999;

CASTELLI, *Lo spirito della riforma Vanoni* in *Riv Dir Fin*;

CAVALLAIO - A. TOMASSINI, *Trust e imposizione diretta alla luce della Finanziaria 2007*, in *Fisco*, 2007;

CERIANI, *Profili evolutivi dei rapporti tra tassazione delle società e dei soci*, Relazione al convegno "Contributi alla riforma dell'IRES", in *Riv. dir. trib.*, 2007;

CIPOLLA , *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. Trib.*, 1996;

CIPOLLA, *Ritenuta alla fonte*, in *Rass. Trib.*, 1996, p. 828 e ss.;

CIRILLO, *Legittimità costituzionale del cumulo dei redditi – illegittimità costituzionale delle norme che lo limitano*, in *Legis. e giur trib*, 1976;

CONTRINO, *Riforma Ires e trust: la maggiore realtà e la patrimonializzazione come ulteriore argomento per la soggettività definitiva del trust* in *Dialoghi di dir trib* 2004;

COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Padova, 1990;

COPPA, *Responsabile d'imposta*, in *Dig. sez. comm.*, XII, Torino, 1996;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

CORASANITI – P. Dè CAPITANI, La nuova presunzione di residenza fiscale dei soggetti Ires, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2007, I;

CORDEIRO GUERRA, *I limiti territoriali alla definizione dei presupposti imponibili sul piano del diritto interno (art. 53 Costituzione)*, in L.

CARPENTIERI – R. LUPI – D. STEVANATO, Il diritto tributario nei rapporti internazionali, Il Sole 24 ore

COVINO, *La soggettività tributaria del trust in ambito IRES: punti fermi e interrogativi nell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005:

CROXATTO, Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (*Irpeg*), in *Nov. Dig. It.*, Appendice, Torino, 1986,;

CROXATTO, *L'imposizione delle imprese con attività internazionali*, Padova, 1965;

CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)*, in *Nov. Dig. It.*, Appendice, Torino, 1986, p. 415 e ss.;

CROXATTO, voce *Diritto Internazionale Tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, vol. IV, IV ed. ;

CUOCOLO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Giuffré, Milano, 2000;

D'ALESSANDRO F. , *Persone giuridiche ed analisi del linguaggio*, in *Studi in memoria di Tullio Ascarelli*, vol. I, Milano, 1967;

D'AMATI, voce *Imposta*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., vol. VI, Torino, 1991;

D'ASTA - LANDI, *Riflessioni sulla personalità giuridica delle società di capitali nell'ottica del regime di trasparenza fiscale*, in *Il Fisco*, 2004;

DE MITA Il principio di capacità contributiva, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*;

DE MITA, *Certezza del diritto e perequazione nel testo unico delle imposte sui redditi*, in *Il fisco* n. 13/1987 p. 2010;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente – Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987;

DE MITA, *La nozione di reddito* in AA.VV. Commentario al Testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti, Roma 1990;

DE MITA, *Principi di diritto Tributario* Milano 1992;

DE MITA, *Sostituzione tributaria*, in Nov. Dig. It., Torino, 1970, XVII;

DE MITA, *Sostituzione tributaria*, in Nov. Dig. It., Torino, 1970, XVII;

DE RENZIS SONNINO, *Il trust ed i redditi dei beneficiari, in Trusts e attività fiduciarie*, 2007.

DI PIETRO, *L'IRI cambia la geometria del sistema*, in *Il Sole - 24 Ore* del 23 aprile 2012, pag. 5;

DUS, *Opzione per la trasparenza fiscale: prime considerazioni*, in *Il Fisco*, 2004;

ESCALAR, *Possesso dei redditi ed imputazione soggettiva dei frutti derivanti dai titoli oggetto di riporto*, in Riv. Dir. Trib., 1994, I;

ESPOSITO , *I fondi pensione ex art. 2117 del c.c., in particolare sulla tassabilità degli interessi corrisposti dall'ente costituente*, in Riv. Dir. Trib., 1993, II;

ESPOSITO PAPARELLA (a cura di) *La nuova imposta sul reddito delle società* Napoli 2006

FALSITTA , *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale d'imposta* n Rass. trib., 1986, I;

FALSITTA G., *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981;

FALSITTA *La riforma del sistema fiscale, la prematura nascita dell'ires e la certezza del diritto* in AA. VV. *L'ires due anni dopo*;

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario Parte Speciale* –Padova Cedam 2009;

FALSITTA, Lineamenti del regime fiscale dei fondi comuni d'investimento mobiliare aperti, in *Rass. Trib.*, 1984, I;

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova, Cedam 2009;

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte Speciale*, Padova, Cedam 2010

FALZEA . , *Capacità (teoria generale)*, in *Enc. Dir.*, VI, Milano, 1960.

FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939;

FALZEA, in *Capacità (teoria generale)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol VI, Milano 1960 ROMANO *Frammenti di dizionario giuridico*, Milano 1947;

FANTOZZI - SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003;

FANTOZZI, *Diritto tributario* Utet Torino 1998;

FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, UTET, Torino, 1968;

FEDELE *Profili fiscali della cartolarizzazione del patrimonio immobiliare pubblico*, in *Riv dir trib* 2003 I;

FEDELE , *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I;

FEDELE, *Profili fiscali delle società di persone*, in *Riv. Not.*, 1988, I;

FEDELE in *Introduzione a AA.VV. Il regime fiscale delle associazioni* a cura di A.Fedele Padova 1998 ;

FEDELE *La nuova disciplina IRES: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004;

FEDELE, *“Possesso” di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del “cumulo”*, in *Giur. cost.*, 1976;

FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario* , Torino, 2003;

- FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni* in Riv. Dir. Trib., 1995, I;
- FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I;
- FEDELE, La riserva di legge, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci, Padova, 1994, I;
- FEDELE, *La riserva di legge*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci, Padova, 1994, I,;
- FEDELE, Possesso” di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del <<cumulo>>, in Giur. Cost., 1976, I;
- FEDELE, *Profili fiscali della cartolarizzazione del patrimonio immobiliare pubblico* in Riv dir Trib, 2003 I p.403;
- FERRARA, Le persone giuridiche (ristampa alla II ed., curata da F. Ferrara jr.), Torino, 1958;
- FERLAZZO NATOLI, Fattispecie tributaria e capacità contributiva, Milano, Giuffrè, 1979;
- FERLAZZO NATOLI, Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del “presupposto di fatto del tributo”, in Riv. Dir. Trib., 1994, I;
- FERRANTI La nuova imposta unica sui redditi delle imprese e dei lavoratori autonomi Corr. Trib. 32/ 2012, p. 2433;
- FERRARA jr., Le persone giuridiche, in Tratt. Vassalli, II, 2, Torino, 1956;
- FERRARA JR, *Gli imprenditori e le società* MILANO ;
- FERRARA, Teoria delle persone giuridiche, Napoli – Torino, 1923;
- FERRARETTI - PIAZZA, Novità in materia di trust: prime possibili interpretazioni pratiche. Imposte dirette e imposta di donazione, in Il Fisco, 2007;
- FERRARETTI - PIAZZA, *Novità in materia di trust: prime possibili interpretazioni pratiche. Imposte dirette e imposta di donazione*, in Il Fisco, 2007;

- FERRI , *Manuale di diritto commerciale II vol* Torino 1960;
- FERRI, *Delle società in commentario del codice civile ad art 2247-2548*;
- FICARI , *Trust nelle imposte dirette* in Boll Trib 2000,;
- FICARI *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova 2004;
- FICARI *Soggettività tributaria e possesso del reddito nella disciplina della cartolarizzazione dei crediti e dei patrimoni destinati* in Giur Imp 2003;
- FICARI *Tipo societario e qualificazione dell'attività economica nell'imposizione sul reddito e sul valore aggiunto*, in Rass Trib 2004;
- FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87, comma secondo, tuir n. 917/1986 (nota a Comm. Trib. Centr., Sez. XI 26 gennaio 1994, n. 270)* in *Riv. dir. trib.*, 1994,
- FICARI, *L'imposizione "per trasparenza" delle "piccole" società di capitali*, in A.N.T.I., Associazione nazionale tributaristi italiani, *L'I.Re.S. due anni dopo: considerazioni, critiche e proposte – libro bianco*, Milano, 2005,;
- FICARI, *L'impresa commerciale ai fini delle imposte sul reddito: punti fermi, problemi e prospettive*, in *Riv. Dir. Trib.* n. 10 del 2009, I;
- FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell'imposizione "per trasparenza" delle società di capitali*, in *Rass. trib.*, 2005;
- FILIPPI, *Riflessioni sulla individuazione del reddito d'impresa ai fini tributari*, in *Giur Comm.* 1976 I;
- FILIPPI, *Redditi prodotti in forma associata*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988;
- FIORENTINO, *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Ed. scientifiche italiane, 2000;
- FIORENTINO, *Imputazione soggettiva tributaria ed abuso dello schermo societario: alcune riflessioni*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2000, I;
- FORTE, *Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano* in *Riv di dir fin*, vol I;

FRANSONI, L'individuazione dei beneficiari e il regime della trasparenza in Teoria e Pratica della fiscalità del trust, 2008 ;

FRANSONI, La disciplina del trust nelle imposte dirette, in Riv. Dir. Trib., 2007;

FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004;

GAFFURI L'attitudine alla contribuzione, Milano, Giuffrè, 1967;

GAFFURI, *I redditi prodotti in forma associata*, in *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, coordinato da V. UCKMAR e G. MARONGIU, Padova, 1988;

GAIANI, *Il vantaggio può raddoppiare* , in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

GALEOTTI FLORI, Il possesso del reddito nell'ordinamento dei tributi diretti – Aspetti particolari, Padova, 1983;

GALGANO , Istituzioni di diritto privato, CEDAM, 2004;

GALGANO F. , Delle persone giuridiche, in comm. Scialoja e Branca, Bologna – Roma, 1969;

GALGANO F. , Persona giuridica, in Dig. Disc. Priv., Sez. Civ., Torino;

GALGANO, *Imprenditore commerciale*, in Digesto disc. priv., sezione commerciale, vol. VII, Torino, 1992, ;

GALGANO, *Istituzioni di diritto privato*, CEDAM, 2004;

GALGANO, *Le società in genere – Le società di persone*, in *Trattato di diritto civile e commerciale*, diretto da A. CICU, F. MESSINEO, L. MENGONI, P. SCHLESINGER, Milano, 2007;

GALGANO, Struttura logica e contenuto normativo del concetto di persona giuridica, in Riv. Dir. Civ., 1965;

GALLO *Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva* in Riv dir Fin 1977;

GALLO , *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in Dir. e Prat. Trib., 1992, I;

GALLO *Il regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva* Riv dir Fin 1972 I;

GALLO, *La soggettività tributaria*, in Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa, convegno tenutosi presso l'Università di Roma "La Sapienza", 26 settembre 2008.

GALLO, *Contributo all'elaborazione del concetto di "stabile organizzazione" secondo il diritto interno*, in Riv. Dir. Fin., 1985, I;

GALLO, *I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in Riv. Dir. Trib., 1993;

GALLO, *I soggetti del Libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in Riv. Dir. Trib., 1993;

GALLO, *Il problema della soggettività ai fini Iva dei fondi comuni d'investimento*, in Riv. Dir. Fin., 1987;

GALLO, *Il problema della soggettività ai fini Iva dei fondi comuni d'investimento* in Riv. Dir. Fin., 1987;

GALLO, *La soggettività ai fini IRPEG*, in Commentario al TUIR ed altri scritti – studi in memoria di Granelli, Roma-Milano, 1990;

GALLO, *Prime riflessioni su alcune recenti norme antielusione*, in Dir. e Prat. Trib., 1992, I;

GALLO, *Regime fiscale della famiglia e capacità contributiva*, in Riv. Dir. Fin., 1977, I;

GALLO, *Trust, interposizione ed elusione fiscale*, in Rass. Trib, n. 5/1996;

GALLO, *Trust, interposizione ed elusione fiscale*, in Rass. Trib, n. 5/1996;

- GANGI, *Persone fisiche e giuridiche* Milano 1948;
- GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990;
- GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990;
- GENOVESE, *La nozione giuridica di imprenditore*, Padova, 1990;
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965;
- GIANNINI *I concetti fondamentali del diritto tributario* Torino 1956;
- GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956;
- GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937;
- GIARDINA *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati* in Riv dir Trib e sc fin 1962
- GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati* p. 303.
- GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961;
- GIOVANNINI , *Le professioni intellettuali fra legislazione civile e fiscale note critiche ed interpretative* In Rass Trib 1988 I;
- GIOVANNINI A. , *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, CEDAM, Padova, 1996;
- GIOVANNINI, *La nozione di imprenditore*, in TESAURO (a cura di), *Giurisprudenza Sistemica di Diritto Tributario, Imposta sul reddito delle persone fisiche*, vol. II;
- GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996;
- GLENDI, *Appunti in tema di litisconsorzio necessario, cause inscindibili ad effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d'imposta*, in Dir e Prat Trib 1964 I;

GRANELLI, *Ancora sulla distinzione tra impresa e lavoro autonomo* in Boll Trib inf 1987;

GRIPPA SALVETTI, *Famiglia nel diritto tributario*, in Dig. sez. comm., V, Torino, 1990;

GRIPPA SALVETTI, *Cumulo dei redditi e costituzione*, in Foro It., 1976, I;

GUFFANTI *L'imputazione del reddito e l'identificazione dei beneficiari individuati del trust*, in Corr. Trib., n. 29/2007;

INGROSSO *Reddito d'impresa organizzazione in forma d'impresa e piccola impresa* in Riv. Dir fin 1993 I;

INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984;

IZZO, *"L'ACE per i soggetti IRES nel modello di dichiarazione dei redditi"*, in Corr. Trib. n. 16/2012;

KELSEN, *Lineamenti della dottrina pura del diritto*, traduzione italiana, Torino, 1952;

KELSEN, *Teoria generale di diritto e Stato*, traduzione italiana, Milano, 1966;

LA COMMARA – A. VALENTE, *La mera detenzione di un immobile da parte di un soggetto non residente non configura stabile organizzazione*, in Il Fisco, n. 3/2008;

LA ROSA , *Riflessioni sugli <<interventi guida>> della Corte Costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in L'Evoluzione dell'Ordinamento tributario italiano, Atti del Convegno <<i settanta anni di Diritto e pratica tributaria>> in Genova, 2-3 luglio, Padova, 2000;

LA ROSA ,*Principi di diritto tributario*, GIAPPICHELLI 2012 ;

LAROMA JEZZI *Separazione patrimoniale ed imposizione sul reddito*, Milano 2006

LAROMA JEZZI, *Brevi note in tema di trasparenza fiscale e capacità contributiva* in Riv dirtrib 2006 I;

LAROMA JEZZI, I profili soggettivi dell'imposizione nella cartolarizzazione dei crediti, fra separazione patrimoniale e trust, in Riv. Dir. Trib., 2003, III;

LAVAGNA , Capacità di diritto pubblico, in Enc. Dir., VI, Milano, 1960;

LAVAGNA , Teoria dei soggetti e diritto tributario, in Riv. Dir. Fin., 1961, I;

LEO, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè, 2007, art. 1;

LEO, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè, 2007;

LIGUORI, *1951 la riforma tributaria* Cedam;

LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980;

LOVISOLO, La stabile organizzazione, in *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da Victor Uckmar, III ed., CEDAM, 2005.

LUPI – S. COVINO, Sede dell'amministrazione, oggetto principale e residenza fiscale delle società, in *Dialoghi di Dir. Trib.*, 2005;

LUPI Profili fiscali delle operazioni di cartolarizzazione dei crediti tra separazione patrimoniale e trust in *Riv dir trib* 2003 I;

LUPI R., *Diritto Tributario, Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2005;

LUPI, *Diritto tributario, parte speciale GIUFFRÈ' Milano, 2005*

LUPI, *Previdenza integrativa tra precisione sistematica e timidezza degli incentivi fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2001;

LUPOI , Osservazioni sui primi interpelli riguardanti il trust, in *Il Fisco*, 2003;

LUPOI *Il Trust*, Milano, 2000.

LUPOI, *Imposte dirette e trust dopo la Legge Finanziaria*, in *Trusts e Attività Fiduciarie*, 2007;

LUPOI, *Osservazioni sui primi interpelli riguardanti il trust*, in *Il Fisco*, 2003;

MACCARONE, *Persone fisiche (Imposta sulle)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

MAFFEZZONI, Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, Torino, 1970;

MAGNANI, I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in Dir. Prat.Trib.,1973,I;

MANZITTI, Considerazioni in tema di residenza fiscale delle società, in Riv. Dir. Trib., 1998, III;

MANZONI – VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007;

MANZONI, *Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta infondatezza della quesitone?* In Giur cost 1975;

MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965

MANZONI, Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano, Giappichelli, Torino, 1965;

MARCHESE In tema di commercialità degli enti non societari e di riduzione dell'irpeg alla metà in riv dir trib 1966 II;

MARCHETTI, Elementi ricostruttivi della disciplina fiscale della previdenza complementare, in Rass. Trib., I, 1996;

MARCHETTI, *Profili fiscali di fattispecie innovative in tema di OICR: il trattamento fiscale di un fondo comune chiuso che investa in opere d'arte*, in *Mondo Bancario*, 2007;

MARELLO, *Il regime di trasparenza*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007;

MARINELLO Enti pubblici: esercizio di attività commerciale e svolgimento di funzioni statali in Dir e Prat trib 2003 II;

MARINI, Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali, in Rass. Trib., 2000;

MARINI, *Appunti in tema di ritenute sugli interessi attivi accreditati nel corso delle procedure concorsuali*, in Rass. Trib., 2000;

MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, pag. 545;

MARINO, *La residenza*, in *Diritto Tributario Internazionale*, coordinato da V. Uckmar, CEDAM, Padova, 1999 ;

MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991;

MARONGIU, *I soggetti passivi nell'imposta sul reddito delle persone giuridiche* in *Dir e Prat trib* 1973, I;

MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi, profili critici e ipotesi ricostruttive*, Aracne, 2008;

MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'IRES*, in *Corr. Trib.*, n. 43/2008;

MELIS, *La residenza fiscale delle società nell'IRES: giurisprudenza e norma convenzionale* in *corr. Trib.* 2008 p. 3648;

MELIS, *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004;

MENEGHETTI, *Incerta la titolarità dell'opzione*, in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio.

MESSINEO, *Per l'individuazione del soggetto collettivo non personificato* in *Arch. Giur.* 1952;

MICCINESI *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, UTET, Torino, 1997;

MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., XIV, UTET, Torino, 1997;

MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie in Il trust e attività fiduciarie*, 2000 p.309;

MICCINESI, *Il reddito del trust nelle varie tipologie*, in *Trust e attività fiduciarie*, 2000;

MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990;

MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990;

MICHELI *Corso di diritto tributario* Utet 1975;

MICHELI ,*Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur Cost* 1967;

MICHELI *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981;

MICHELI, , *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1964, I;

MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale* in *Dir e Prat trib.* p. 401 e ss;

MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1977, I;

MONTANARI, *Aspetti civilistici e fiscali dei trusts disposti inter vivos: un contrasto giurisprudenziale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2002, II;

MORONGIU, *Approvata la legge delega per la riforma del sistema fiscale* in *Corr Trib* 19/2003;

MOSCHETTI F. - G. LORENZON - R. SCHIAVOLIN - L. TOSI, *La capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1993;

MOSCHETTI , voce *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*;

MOSCHETTI F. , *Il principio della capacità contributiva*, CEDAM, Padova, 1973;

MOSCHETTI, *Capacità contributiva, Profili generali*, in *Trattato di Diritto Tributario*, I, Giuffrè, Milano, 1994;

NIGRO, *Le imprese commerciali e le altre imprese soggette a registrazione*, in *Trattato di diritto privato diretto da P. Rescigno*, vol. 15, tomo II, Torino,

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

1986.;

NUSSI *Spunti per una rimeditazione della disciplina reddituale delle società di persone* in Riv Dir Trib 1994;

NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996;

NUSSI, *Proventi illeciti, tangenti soggettività del presupposto delle imposte sui redditi*, in Rass. Trib 2/2008;

NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in Dir. Prat. Trib., 1986, II;

NUZZO, *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in Rass. Trib., 1985;

OPPO, *L'impresa come fattispecie*, in *Diritto dell'Impresa. Scritti giuridici*, I, Padova, 1992;

PACE, *Ancora sulla trasparenza fiscale nell'IRES: quale continuità con l'istituto disciplinato nell'art. 5 del Testo Unico*, in Boll. Trib., 2004;

PANSIERI, *in Il presupposto di fatto dell'IRPEF e i soggetti passivi in*

FALSITTA, Manuale di diritto tributario Parte Speciale. Il sistema delle imposte in Italia CEDAM Padova 2008;

PAPARELLA , *Possesso di redditi ed interposizione fittizia*, Milano, 2000;

PAPARELLA *La nuova imposta sul reddito delle società*, Napoli 2006;

PARLATO A. , *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969;

PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da Amatucci, II, Padova, 1994;

PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da Amatucci, II, Padova, 1994;

PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in *Trattato di diritto tributario - Il rapporto giuridico tributario*, diretto da A. AMATUCCI, II, Padova, 1994,

PERLINGIERI, *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Napoli,

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

1972;

PERRONE *Associazioni temporanee di imprese e consorzi con esterna: problemi di diritto tributario*, in Riv dir fin e sc fin 1984 I p.136;

PERRONE, *Consorzi con attività esterna: problemi di diritto tributario*, Riv. Dir. Fin., 1984, I p.130;

PERRONE, *Il cumulo dei redditi, il principio di capacità contributiva e la progressività del sistema tributario* in Riv Dir Fin 1977 II, p.133;

PEVERINI, *La nozione di impresa*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007, 157-158;

PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in Dir. e Prat. Trib., 1982, I;

PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993;

PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993.

PIGNATORE *Le aziende municipalizzate come soggetti passivi delle imposte sui redditi* in Enciclopedia del diritto 1992 I ;

PISTONE, *L'ordinamento tributario – Lezioni di diritto tributario*, I, Padova, 1986, p.256.

POGGESCHI *Le associazioni non riconosciute e gli altri gruppi con autonomia patrimoniale nel processo* MILANO 1952;

POGGIOLI, *Appunti sul regime di tassazione per trasparenza intersocietario di cui all'art. 115 t.u.i.r.: profili funzionali, aspetti applicativi e risvolti problematici*, in Dir. prat. trib., 2006, pag. 47;

POTITO, *Il sistema delle imposte sui redditi*, 1989

POTITO, *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. Dir., vol. XLII, Milano, 1990;

PROTO , *Ancora in tema di enti non societari*, in Rass trib 1995;

PROTO , *Considerazioni in tema di applicabilità delle nozioni tradizionali di residenza e stabile organizzazione alle nuove realtà telematiche*, in Riv. Dir.

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Fin., 2005;

PROTO Classificazione degli enti diversi dalle società e natura delle attività esercitate, In Rass. TRib, 1995 II;.

PROTO, Attività istituzionale di enti diversi dalla società: ipotesi di definizione in Rass trib 1990 I ;

PROTO, Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale in riv dit trib 1992, I ;

PROTO, La fiscalità degli enti non societari, Torino 2003;

PROTO, *Onlus ed enti non commerciali*, in Rass. Trib. 1997, p.585;

PUGLIATTI S. , *Gli istituti nel diritto civile*, Milano, 1943;

PUOTI, Procedure concorsuali e imposte sui redditi, in Riv. Dir. Fin., 1977, I;

PUOTI, Imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef), in Enc. Giur., XVI, Roma, 1989;

PUOTI, La tassazione dei redditi del trust, in *I trust in Italia oggi*, a cura di I. Beneventi, Milano, 1996;

RANOCCHI - VALCARENGHI, Passaggio all'IRES da misurare , in *Il Sole - 24 Ore* del 28 gennaio 2008.

RASCIO, *Gli enti*, in *Istituzioni di diritto privato*, a cura di M. BESSONE, Torino, 2004

RASI *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria – profili ricostruttivi di un modello impositivo CEDAM 2012 ;*

RESCIGNO , *Capacità di agire*, in *Novissimo Dig.*, II, Torino, 1958;

RESCIGNO ,*Manuale di diritto privato* NAPOLI 1991;

ROMANO, *Ricavi neri, costi inesistenti e presunzione di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Il Fisco*, 1991;

RUBINO *Le associazioni non riconosciute*, MILANO 1952;

RUSSO – LAROMA JEZZI La riforma dell'imposta sul reddito: profili generali, in *Rass trib* 2002 ;

RUSSO P., *Manuale di diritto Tributario*, Giuffrè, 2002;

RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile* in *Rass Trib* 2003;

RUSSO, L'obbligazione tributaria, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, Padova, 1994, vol. II.;

RUSSO, *Manuale di diritto Tributario*, Giuffrè, 2002;

SACCHETTO C. , L'imposta sul reddito delle persone giuridiche, in *Trattato di dir. trib.*, a cura di A. Amatucci, IV, Padova, 1994;

SACCHETTO L'imposizione degli enti non commerciali nel testo unico, in *Circ Corr Trib* 8/1989

SACCHETTO, La residenza fiscale delle società, in *Gazz. Val. Comm. Int.*, 1988;

SACCHETTO, voce *Territorialità* (dir. trib.), in *Enc. del Dir.*, LVIV, Milano, 19;

SACCHETTO, voce *Territorialità* (dir. trib.), in *Enc. del Dir.*, LVIV, Milano, 19;

SACCHETTO, voce *Territorialità* (dir. trib.), in *Enc. del Dir.*, LVIV, Milano;

SACERDOTI – G. MARINO (a cura di), *Il commercio elettronico. Profili giuridici e fiscali internazionali*, Egea, Milano, 2001;

SALVATI, Sugli attuali orientamenti della Corte Costituzionale in tema di capacità contributiva, in *Rass. Trib.*, 1998;

SALVINI, I trasferimenti degli MAessi ai beneficiari, in *Il Trust in Italia oggi*, a cura di I. Benvenuti, Milano, 1996;

SALVINI, *La tassazione per trasparenza* in *Rass. Trib.* 5/2003;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile* Napoli, 1959;

SANTORO PASSARELLI, *Lineamenti di diritto civile – Persone fisiche*, Padova, 1940.

SANTORO, *Profili economici*, in *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, opera diretta da F. TESAURO, Bologna, 2007;

SCALFI, *L'idea di persona giuridica*, Milano 1968;

SCHIAVOLIN , *Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci, I, Padova, 1994;

SCHIAVOLIN I soggetti passivi in AA.VV. *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario a cura di F. Tesauero* , Torino, 1996;

SCHIAVOLIN R., *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Giur. sist. di Dir. Trib.*, diretta da Tesauero, Torino;

SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi – Redditi prodotti in forma associata*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, diretta da F. TESAURO, I, Torino, 1994;

SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauero, UTET, 1996;

SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in *Trattato di Diritto Tributario*, diretto da Amatucci, I, Padova, 1994;

SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001;

SPADA, *Impresa*, in *Digesto disc. priv., sezione commerciale*, vol. VII, Torino, 1992;

SQUEO, *L'imposizione diretta dei trust in Italia: un orizzonte da definire*, in *Trusts & Attività Fiduciarie*, 2007, n. 3,.

STEVANATO *Patrimoni destinati e ipotesi di di regolamentazione fiscale*, in

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

Rass trib 2004;

STEVANATO, *La nuova disciplina IRES: i rapporti tra soci e società* in Dizionario di diritto pubblico diretto da Cassese vol. IV MILANO 2004 I;

STEVANATO, voce *Società (imposta sul reddito delle)*, in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, vol. VI, Milano, 2006;

TABELLINI *Imposta sul reddito delle persone giuridiche* in Enc. Giur vol XVI Roma 1989;

TABET, *Interrogativi sulla qualificazione del reddito derivante dall'esercizio della cosiddetta professione impresa* in Rass. Trib 1987, II ;

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario Parte Speciale* Utet TORINO,2005

TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, vol. I, parte generale*, Torino, 2006, pagg. 102-103;

TESAURO, *L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone* in Boll trib 1979;

TESAURO, *La participation exemption e i suoi corollari*, in *Tributimpresa*, 2005;

TINELLI - PARISI, *Società nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997;

TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Giuffrè Milano 1991;

TINELLI, *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009;

TOSI , *Imposta sul reddito delle persone fisiche* Torino Utet I sez. ottava;
TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario diretta da F. Tesauro, Torino, 1994, I;

TRABUCCHI A. , *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1993;

TREMONTI, *I fondi comuni d'investimento. Gli aspetti tributari*, in Boll. Trib., 1983;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

TREVISANI *La tassazione proporzionale del reddito d'impresa per le ditte individuali e società di persone* in Corr Trib n.43/2007;

TRIVELLIN, *Profili procedimentali di diritto interno conseguenti alla nuova presunzione di residenza in Italia delle società (art. 73, comma 5-bis, TUIR)*, in Riv. Dir. Trib., 2007, I;

URICCHIO, *I redditi prodotti in forma associata e le società senza impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 1990;

VANONI *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario* in Opere giuridiche Milano 1961;

VANONI, *Del rapporto giuridico tributario*, in Opere giuridiche, II;

VANONI, *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in Foro It., 1935, IV;

VANONI, *Il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, in Opere Giuridiche, II, Milano, Giuffrè, 1962;

VIOTTO, *Ritenuta d'imposta sugli interessi bancari dei Comuni. Problemi interpretativi e conseguenze derivanti dall'inadempimento del sostituto*, in Riv. Dir. Trib., 1995, I

VISENTINI, *La teoria della personalità giuridica ed i problemi della società per azioni*, in Riv. soc., 1999;

VIVIANO, *La stabile organizzazione del non residente in Italia*, Napoli, 2007;

ZIZZO *Reddito delle persone giuridiche(imposta sul)* in Dig. Comm, vol XII Torino 1996;

ZIZZO, *I redditi d'impresa*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Padova, 2010;

ZIZZO, *La ricchezza erogata dai trust tra reddito e capitale*, in Rass Trib 2008;

ZIZZO, *Participation exemption e riorganizzazioni societarie*, in Il Fisco, 2002;

Tesi di dottorato di Serena Di Mambro, discussa presso l'Università LUISS Guido Carli, nella sessione prevista per l'anno accademico 2014/2015. Liberamente riproducibile in tutto o in parte con citazioni della fonte. Sono comunque fatti salvi i diritti dell'Università LUISS Guido Carli di riproduzione per scopi di ricerca e didattici, con citazione della fonte.

ZIZZO, *Prime considerazioni in tema di consolidato mondiale*, in *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi della società*, a cura di MARINO, Milano, 2004;

ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e norma tributaria* in *Rass Trib*, 1998 I p. 183 e ss