

Il Concetto di Soggettività tra Onere Tributario e Principio di Capacità Contributiva

di Roberto Succio*

Il presente articolo esamina il concetto di soggettività nel diritto tributario. Esso può venire in considerazione sotto diversi profili. Il principale di questi è senz'altro quello che lo utilizza per individuare il soggetto passivo del tributo: vi sono però altre figure soggettive che vengono in rilievo nell'ordinamento tributario. In particolare, il soggetto può rilevare indipendentemente, o anche a prescindere, dalla relazione tra lo stesso e il presupposto del tributo, oppure come soggetto tenuto solo a presentare la dichiarazione o a tenere le scritture contabili; infine, quale soggetto unicamente e meramente responsabile per l'imposta dovuta da altro e diverso soggetto, questi in via principale «vero» soggetto passivo del tributo. Solo a un primo esame, quindi, la soggettività tributaria sembrerebbe divergere dalla categoria generale della soggettività giuridica, la quale identifica ex art. 1 c.c. tutti i soggetti di diritto. Ritiene l'autore che la soggettività in buona sostanza sia questione di grado: si può essere in presenza di un «soggetto», di un «non soggetto», o di un «soggetto particolarmente qualificato». Lo prova il fatto che si è via via assistito – sia per iniziativa del legislatore, che per suggestione di dottrina e giurisprudenza – a un duplice stimolo alla dilatazione della nozione, che pareva troppo angusta per ricomprendere tutti i fenomeni che invece si ritenevano di dover includere in essa, in quanto manifestazioni di capacità contributiva. Nel diritto tributario, dunque, il *modus operandi* da seguire per identificare il soggetto prevede dapprima l'individuazione del presupposto del tributo, quale manifestazione anche indiretta di capacità contributiva, e successivamente, quale destinazione di una sorta di procedimento di costruzione delle norme, l'attribuzione a tale entità della qualifica di soggetto. In questo contesto, la reazione dell'ordinamento pare adeguare la disciplina positiva alla realtà effettuale: ove i fatti naturalistici siano occultati dal contribuente e disvelati dall'Erario, il primo dovrà ovviamente sopportarne le conseguenze. Il comportamento *contra legem* di questi avrà, quindi, una sorte di reazione a lui sfavorevole da parte del sistema. Resta da chiedersi se esista o meno nel nostro sistema di tassazione delle società e degli enti una disciplina comune a quella prevista per i residenti per il riconoscimento della soggettività tributaria ai fini IRES di enti non residenti aventi sede in altri Paesi dell'Unione Europea, e se essa risulti giustificata a livello comunitario. È necessario, quindi, verificare se la mancan-

* Avvocato e Professore a contratto di Diritto Tributario presso l'Università del Piemonte Orientale.

za di una disciplina nei confronti di tali soggetti possa determinare disparità di trattamento nel contesto europeo. Particolarmente evidente risulta infatti il problema relativo alla soggettività tributaria parziale; essa pare consentire a fini IRES, che un ente non residente in ambito europeo sia assoggettato parzialmente ad imposta per il reddito prodotto in Italia e subisca limitazioni riguardo la detraibilità e deducibilità di oneri dalla legge italiana che paiono di dubbia compatibilità con i principi del diritto comunitario. Il concetto di soggettività da preferirsi, quindi, dovrà risultare rispettoso non solo dell'art. 53 Cost., ma anche del divieto di discriminazione tra residente e non residente. S'impone, dunque, l'abbandono di un approccio fondato sulla mera disamina di una elencazione, all'interno della quale – come monade – ritrovare il soggetto passivo; dovrà, invece, procedersi prima all'esame degli obblighi tributari rilevanti e delle posizioni soggettive azionabili anche secondo il diritto comunitario, per attribuire la qualifica di soggetti a tutte quelle situazioni nelle quali gli obblighi qualificano e legittimano l'entità e le posizioni soggettive la tutelano rispetto alle pretese degli ordinamenti degli Stati membri.

1. Funzione della Soggettività e Identificazione dei Soggetti Passivi

Il concetto di soggettività può venire in considerazione, nel diritto tributario, sotto diversi profili.

Il principale è senz'altro quello che utilizza tale concetto per individuare il soggetto passivo del tributo, ossia colui sul quale grava l'onere tributario in dipendenza dell'esistenza in capo ad esso di una manifestazione di capacità contributiva che dal legislatore viene individuata come presupposto dell'imposizione. Accanto a questa, vi sono però altre figure soggettive che vengono in rilievo nell'ordinamento tributario. In particolare, il soggetto può rilevare quale «centro di imputazione dell'obbligazione di pagare il tributo¹», indipendentemente, o anche a prescindere dalla relazione tra lo stesso e il presupposto d'imposta, oppure come soggetto tenuto a presentare la dichiarazione o a tenere le scritture contabili; infine, quale soggetto unicamente e meramente responsabile per l'imposta dovuta da altri che sono i veri e propri soggetti passivi del tributo². Difatti, in tali casi difetta la presenza del presupposto dell'imposizione, eppure il soggetto è in ogni caso gravato degli obblighi

¹ Così G. A. MICHELI, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1977, p. 435.

² Si veda ancora G. A. MICHELI, «Soggettività Tributaria», *op. cit.*, pp. 435-436. Secondo l'illustre Autore la spiegazione del fenomeno per cui la soggettività tributaria può essere intesa in differenti modi risiede nel fatto che la soggettività nel diritto tributario è un concetto funzionale al perseguimento di determinate finalità. Le differenti finalità perseguite conducono il legislatore a considerare in maniera differente i soggetti stessi. Sul punto si veda pure P. BODDA, «Il Sostituto d'Imposta», in *Jus*, 1941, pp. 195-196.

previsti dalla legge e munito del potere-dovere di rivalersi su altri soggetti in capo ai quali quel presupposto si realizza.

Ferme restando queste particolarità, a un primo esame la soggettività tributaria sembrerebbe divergere dalla categoria generale della soggettività giuridica che identifica ex art. 1 c.c. tutti i soggetti di diritto. Apparentemente, quindi, o si è soggetti o non lo si è: *tertium non datur*. Ciò nonostante, soggetti passivi per l'ordinamento tributario sono, non solo il contribuente, soggetto passivo nel senso di cui in esordio, e i soggetti terzi (*i.e.* sostituto e responsabile d'imposta), ma anche altri soggetti, facenti parte proprio di un *tertium genus* ove ritroviamo «organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi³». Si tratta di entità quali il *trust*, il gruppo di società, i fondi pensione, gli O.I.C.R., il G.E.I.E., l'associazione temporanea d'impresa, la stabile organizzazione, l'istituzione e l'azienda speciale, l'eredità giacente. Tradizionalmente, infatti, attesa la finalità del prelievo tributario di far fronte alle necessità dello Stato, l'orientamento della dottrina è stato quello di ritenere che la soggettività tributaria dovesse per sua natura, alla luce della funzione da svolgere, esser dotata di estensione e portata superiore a quella di diritto civile. Di qui – contraddicendosi la semplice dicotomia sopra accennata – l'introduzione della terza categoria di soggetti.

Le conseguenze in termini di chiarezza concettuale sono intuitive: ampliando la sfera della soggettività se ne sfumano i contorni, dando origine a una impalpabilità delle differenze non solo tra chi è soggetto e chi non lo è ma anche (all'interno dei soggetti) tra soggetti e soggetti. Ciò sembrerebbe indicare che la soggettività sia questione di grado: si può, quindi, essere in presenza di un «soggetto», di un «non soggetto», o di un «soggetto particolarmente qualificato». Più o meno consapevolmente, ma probabilmente in qualche modo volontariamente, si è allora via via assistito – sia per iniziativa del legislatore, che per suggestione di dottrina e giurisprudenza – a un duplice stimolo alla dilatazione della nozione, che pareva troppo angusta per colpire tutti i fenomeni che invece si ritenevano di dover includere in essa in quanto manifestazioni di capacità contributiva. Tale dilatazione ha seguito due differenti direzioni.

Una prima via è stata quella dell'«allungamento» del concetto di soggetto, pare essersi svolta per così dire in «verticale», enumerando all'interno della categoria di soggetto passivo anche quelle entità esistenti ma non omogenee a quelle tradizionalmente considerate soggetti. Si tratta di entità sotto alcuni aspetti prossime ai

³ Il precedente virgolettato è di A.D. GIANNINI, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1953, p. 83 ss.; si legga anche G.A. MICHELI, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, n. 1, 1977, p. 419 ss.; dello stesso autore vedasi anche *Corso di Diritto Tributario*, Torino, p. 127.

soggetti stessi e, quindi, ritenute meritevoli di inclusione nella lista. Esempio di ciò è la previsione contenuta nel comma 2 dell'art. 73 TUIR che testualmente comprende tra i soggetti IRES 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». *Ratio* di tale norma è, quale formula di chiusura con portata residuale, sottoporre a tassazione i redditi prodotti da soggetti che diversamente ne resterebbero esenti. In verità, sembra che un problema di imputazione reddituale non si ponga neppure, perché, ad esempio, la manifestazione di capacità contributiva dell'ente collettivo viene imputata già ad altro titolo alle persone fisiche componenti l'ente, oppure ancora perché tale manifestazione economica risulta essere già tassata per altra ragione⁴.

Altro fenomeno di dilatazione è stato quello, si potrebbe dire, di «allargamento» del concetto. La dottrina che si è occupata *ex professo* del tema ha così ritenuto correttamente di poter enucleare una duplice nozione di soggetto passivo – nei fatti, quindi, raddoppiandone la concettualizzazione e conseguentemente la portata applicativa – potendo per tale intendersi sia «il soggetto nei cui confronti si verifica la fattispecie tributaria in senso stretto» (i.e. il 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 formale⁵». Si è

⁴ È il caso delle associazioni non riconosciute e dei consorzi, la cui assoggettabilità al tributo è espressamente ammessa dallo stesso comma secondo dell'art. 73 TUIR in questione.

⁵ E. POTITO, voce «Soggetto Passivo d'Imposta», in *Enc. dir.*, n. 42, Milano, 1990, p. 1226. Lo stesso concetto è espresso da E. VANONI, «I Soggetti Passivi del Rapporto Giuridico Tributario», in *Foro It.*, n. 4, 1935, p. 324; A. FANTOZZI, *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, Torino, 1968, il quale, nell'affrontare il tema della nozione di soggetto passivo (p. 17 ss.), distingue tra soggetti «titolari di situazioni giuridiche strumentali» e soggetti titolari «di situazioni giuridiche finali» (p. 36); J. L. PEREZ DE AYALA, «La Soggettività Tributaria», in A. AMATUCCI (diretto da), *Tratt. di Dir. Trib.*, n. 2, Padova, 1994, p. 371 ss.; C. LAVAGNA, «Teoria dei Soggetti e Diritto Tributario», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1961, 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»; A. AMATUCCI, «Soggettività Tributaria», in *Enc. Treccani*, Roma, 1993; E. ANTONINI, *La Soggettività Tributaria*, Napoli, 1965; A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, n. 1, Milano, 1967, p. 330 ss.; L. V. BERLIRI, «Capacità Tributaria e Concorso dei Debitori d'Imposta?», in *Riv. It. Dir. Fin.*, n. 1, 1940, p. 237 ss.; L. CASTALDI, «Soggettività Tributaria», in *Diz. Dir. Pubbl. Cassese*, n. 6, Milano, 2006, p. 5613 ss.; G. CROXATTO, «Redditi delle Persone Giuridiche (Imposta Sui)», in *Nss. D. I.*, Appendice, Torino, 1986, p. 415 ss.; A. FANTOZZI, «La Nuova Disciplina Ires: I Rapporti di Gruppo», in *Riv. Dir. Trib.*, n. 1, 2004, p. 489 ss.; del medesimo autore si veda anche *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, Torino, 1968; A. FEDELE, «Il Regime Fiscale delle Associazioni», in *Riv. Dir. Trib.*, n. 1, 1995, p. 327 ss.; si vedano anche «La Nuova Disciplina IRES: I Rapporti tra Soci e Società», 2004, p. 481 ss.; «Profilo Fiscale delle Società di Persone», in *Riv. Not.*, n. 3, 1988, p. 552 ss.; S. FIORENTINO, *Contributo allo Studio della Soggettività*

qui prediletta una direzione in «orizzontale» del cammino interpretativo, non indirizzata a incrementare il numero dei soggetti passivi, ma a valorizzare la soggezione a obblighi come elemento rilevante per identificare i soggetti stessi.

In tal modo, nell'individuazione dei soggetti passivi del tributo in generale, si è proceduto *in primis* ad uno sdoppiamento della categoria, con l'intento di distinguere tra il soggetto-contribuente, vale a dire colui il quale dimostra la capacità contributiva e realizza direttamente il presupposto, e coloro i quali sono individuati al fine di coinvolgere un maggior numero di soggetti nell'adempimento del tributo stesso, sulla base non di un autonomo presupposto, ma di un mero collegamento con il soggetto-contribuente (*i.e.* sostituto e del responsabile d'imposta⁶). Nel diritto tributario, quindi, il *modus operandi* da seguire per identificare il soggetto prevede dapprima l'individuazione del presupposto del tributo, quale manifestazione anche indiretta di capacità contributiva e, successivamente, quale destinazione di una sorta di procedimento di costruzione delle norme, l'attribuzione a tale entità della qualifica di soggetto⁷. Il legislatore, se ciò è vero, potrebbe anche attribuire obbligazioni non soltanto a soggetti estranei a quel fatto, ma anche a figure insuscettibili

Tributaria, Napoli, 2000; F. GALLO, «I Soggetti del Libro I del Codice Civile e l'Irpeg: Problematiche e Possibili Evoluzioni», in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, p. 345 ss.; e anche, «La Soggettività Tributaria ai Fini IRPEG», in AA.VV., *Il Reddito d'Impresa nel Nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 663 ss.; «Trusts, Interposizione ed Elusione Fiscale», in AA.VV., *Il Trust in Italia Oggi*, Milano, 1996, p. 292 ss.; A. D. GIANNINI, *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, 1956, p. 206 ss.; dell'Autore appena citato si legga anche *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1968, p. 109 ss.; E. GIARDINA, «La Capacità Giuridica Tributaria degli Enti Collettivi non Personificati», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1962, p. 324 ss.; A. GIOVANNINI, «Consolidato Fiscale Nazionale», in *Dig. Comm.*, Aggiornamento, Torino, 2013; dell'Autore anche «I Gruppi di Società», in F. TESAURO (a cura di) *Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche*, Giur. Sit. Dir. Trib., Torino, 1996, p. 107; «Personalità dell'Imposizione e Consolidato Nazionale», in *Riv. Dir. Trib.*, n. 1, 2006, p. 645; «Problematiche Fiscali del Trust», in *Boll. Trib.*, 2001; *Soggettività Tributaria e Fattispecie Impositiva*, Padova, 1996; C. LAVAGNA, «Teoria dei Soggetti e Diritto Tributario», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1961, p. 8 ss.; C. MAGNANI, «I Soggetti Passivi dell'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche», in *Dir. Prat. Trib.*, n. 1, 1973, p. 1147 ss.; G. A. MICHELI, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1977, p. 419 ss.; A. PARLATO, «Il Responsabile e il Sostituto d'Imposta», in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato Dir. Trib.*, n. 2, Padova, 1994, p. 404 ss.; E. POTTITO, «Soggetto Passivo d'Imposta», in *Enc. Dir.*, n. 42, Milano, 1990, p. 1226 ss.; R. SCHIAVOLIN, «I Soggetti Passivi», in F. TESAURO (diretta da), *Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche*, Giur. Sist. Dir. Trib., Torino, 1996, p. 50 ss.; E. VANONI, «Il Soggetto Passivo dell'Obbligazione Tributaria», in *Opere Giuridiche*, n. 2, Milano, Giuffrè, 1962, p. 125 ss.

⁶ F. 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.

⁷ C. LAVAGNA, «Teoria dei Soggetti e Diritto Tributario», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1961, p. 8 ss.

di qualificazione in termini soggettivi nell'ambito privatistico: privi, insomma, di capacità giuridica di diritto comune⁸.

Nella prospettiva del legislatore tributario, pertanto, nessuna rilevanza assume l'essere o meno i soggetti titolari di situazioni giuridiche proprie, come di capacità giuridica generale ex art. 1 c.c.: conta solo che ad essi sia riferibile la capacità alla contribuzione⁹. Ecco, quindi, che il sistema ammette una differenziazione tra la capacità ai fini del prelievo e quella che legittima la titolarità di posizioni giuridiche soggettive.

2. Soggettività e «Organizzazione» nel TUIR

Il già citato art. 73, co. 2 del TUIR (che precede l'art. 87, co. 2 del medesimo testo normativo) nel contemplare una categoria residuale di soggetti passivi conferma come, nel qualificare come soggetti le «organizzazioni» nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si realizza in maniera unitaria ed autonoma, venga implicitamente sottinteso che detti soggetti non siano in alcun modo inclusi o ricompresi da altri soggetti passivi¹⁰. Rileva, invece, che essi risultino centri d'imputazione della fattispecie e dell'obbligazione tributaria.

Dal punto di vista logico si verifica, dunque, una sorta d'inversione del procedimento di individuazione: dapprima viene il fatto, ossia il presupposto del tributo (sia esso il reddito, il patrimonio, o quant'altro), solo dopo il soggetto, che risulta punto di arrivo del processo logico diretto alla sua individuazione¹¹.

⁸ A. BERLIRI, *Principi di Diritto Tributario*, n. 1, Milano, 1967, p. 330 ss.; A. D. GIANNINI, *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*, Torino, 1956, p. 206 ss.; ma anche il noto *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1968, p. 109 ss.; E. VANONI, «Del Rapporto Giuridico Tributario», in *Opere Giuridiche*, n. 2, p. 123 ss.; si veda anche «I Soggetti del Rapporto Giuridico Tributario», in *Foro It.*, n. 4, 1935, p. 323 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie Tributaria e Capacità Contributiva*, Milano, 1979, p. 81 ss.

⁹ Sulla necessità di temperare la prospettiva del sistema tributario con la disciplina di istituti propri ad altri rami dell'ordinamento discenda dalla *ratio* del sistema in esame anche in punto interessi ivi rilevanti si legge E. ANTONINI, *La Soggettività Tributaria*, Napoli, 1965, p. 74 ss.

¹⁰ L'ordinaria bipartizione tra persone fisiche e giuridiche, risulta quindi inadatta; si legga G. CROXATTO, «Redditi delle Persone Giuridiche (Imposta Sui) (Irpeg)», in *Nov. Dig. It.*, Appendice, Torino, 1986, p. 415 ss.; F. GALLO, «I Soggetti del Libro I del Codice Civile e l'Irpeg: Problematiche e Possibili Evoluzioni», in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, p. 345 ss.; E. POTTITO, «Soggetto Passivo d'Imposta», in *Enc. Dir.*, n. 42, Milano, 1990, p. 1226 ss.; J. L. PEREZ DE AYALA, «La Soggettività Tributaria», in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, n. 2, Padova, 1994, p. 371 ss.; A. FEDELE, «Profili Fiscali delle Società di Persone», in *Riv. Not.*, n. 1, 1988, p. 549.

¹¹ Così C. LAVAGNA, «Teoria dei Soggetti e Diritto Tributario», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1961, p. 8 ss.

Nell'interpretazione della disposizione, nondimeno, permangono divisioni su una pluralità di aspetti e in particolare, sul significato del termine «organizzazione» come sulle modalità concrete di produzione del reddito¹². Difatti, a fianco di concetti noti nell'ordinamento, quali l'impresa – come attività esercitata dall'imprenditore definito nell'art. 2083 c.c. – e l'azienda – anch'essa descritta dall'art. 2555 c.c. –, il concetto di «organizzazione» non risulta qui descritto minutamente. Essa, invero, può ricomprendere sia l'impresa sia l'azienda, oppure porsi quale *res* autonoma, e risultare una categoria giuridica dotata del carattere dell'autosufficienza: le «altre organizzazioni» identificherebbero, quindi, centri d'imputazione indipendenti, siano essi costituiti dalla combinazione di beni o persone, oppure di beni e persone contestualmente. L'«organizzazione» così intesa non deve, dunque, rimandare in tutto e per tutto ad altri soggetti e neppure presentarsi come mera ripartizione interna di altri soggetti. Ulteriore sottolineatura dell'autonomia è proprio il disposto del comma 2 dell'art. 73 TUIR quando esso prevede che il presupposto d'imposta si verifichi «in modo unitario ed autonomo». Ne deriva la possibilità di esser soggetti solo se il reddito prodotto provenga soltanto da dette entità, che in modo autonomo lo realizzano e che ad esse esclusivamente sia riferibile, in quanto loro spettante e senza che alcun componente o partecipante di tali entità possa vantare diritti su di esso¹³.

In sintesi, pertanto, in capo a tali soggetti, che possano dirsi tali, dovrà verificarsi sia l'insorgenza effettiva del presupposto, sia la titolarità della obbligazione conseguente nei confronti dell'Erario, il cui soddisfacimento sia consentito e non solo proclamato o asserito da una effettiva autonomia patrimoniale la cui conseguenza pratica sia anche l'autonomia amministrativa¹⁴.

È alla luce delle elaborazioni descritte che, attese le peculiarità che caratterizzano la materia tributaria, numerosi studiosi si sono profusi nel sottolineare la necessità di utilizzare un approccio rivolto necessariamente a cogliere le caratterizzazioni specifiche della materia. Si è, quindi, ritrovata la necessità di mutuare da altri rami dell'ordinamento – non tributario – concetti di natura generale. Così è stato anche

¹² C. MAGNANI, «I Soggetti Passivi dell'Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche», in *Dir. prat. trib.*, n. 1, 1973, p. 1147 ss.; G. CROXATTO, «Redditi delle Persone Giuridiche (Imposta Sui) (Irpeg)», in *Nss. D. I.*, Appendice, Torino, 1986, p. 415 ss..

¹³ G. ZIZZO, «L'Imposta sul Reddito delle Società», in G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributari*. Parte speciale, Padova, 2010, p. 255 ss.; R. SCHIAVOLIN, «I Soggetti Passivi», in F. TESAURO (diretta da), *Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche*, Giur. Sist. Dir. Trib., Torino, 1996, p. 50 ss.; separa la fonte dal reddito, P. LAROMA JEZZI, *Separazione Patrimoniale e Imposizione sul Reddito*, Milano, 2006, p. 335 ss.

¹⁴ Leggasi in argomento Cass., 18 ottobre 1978, n. 4668; Cass., 26 giugno 1991, n. 7202; Cass. S.U., 12 novembre 2004, n. 21503, disponibili tutte su www.finanze.it.

per quanto concerne la ricerca dei soggetti passivi delle imposte, quando è parso che la prioritaria necessità del legislatore fosse quella di colpire le manifestazioni di capacità contributiva, piuttosto che attenersi rigorosamente ai principi di derivazione privatistica o pubblicistica circa i soggetti da incidere. La legge d'imposta, allora, oltre ad assumere figure già previste in diritto privato o pubblico, ne introdurrebbe di nuove al solo scopo di individuare «centri» cui riportare i presupposti impositivi o gli obblighi funzionali al prelievo. Risulta, quindi, assegnata ad essi una capacità giuridica speciale – una capacità di diritto tributario – ancorata, nella sua radice principale, all'attitudine alla contribuzione¹⁵.

Peraltro, non può dimenticarsi che i principi costituzionali vincolano chiunque si approcci alla materia ad indirizzare l'onere nei confronti di colui che appare essere il titolare della capacità contributiva e che per tale motivo è tenuto a concorrere alle spese pubbliche. Tuttavia, il legislatore fiscale è parso scarsamente avvezzo – o non attento, oppure ancora deliberatamente contrario – a verificare che gli enti o i soggetti cui ineriscono le diverse situazioni giuridiche siano dotati o meno di capacità contributiva effettiva: è sembrato non di rado valutare come sufficiente che ad essi sia riferibile l'attitudine alla contribuzione, quale il possesso o la produzione di redditi suscettibili a vario titolo di essere colpiti da imposizione. Non di rado, quindi, le norme fiscali si sono avvalse di figure create in altri rami dell'ordinamento, ovvero ne hanno create di nuove con la precipua finalità di individuare in esse la manifestazione di ricchezza dalla quale pretendere il prelievo: così è stato per le persone fisiche, per le società di persone, per le società di capitali, per le fondazioni e per tutti quegli enti diversi, comunque soggetti a potestà impositiva¹⁶.

La legge istitutiva dell'imposta non solo si dirige verso figure già previste in diritto, ma procede anche a istituirne o disciplinarne di nuove anche al solo scopo di individuare «centri» cui riportare i presupposti impositivi o gli obblighi funzionali al

¹⁵ G. A. MICHELI, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1977, p. 419 ss.; osservazioni critiche in C. LAVAGNA, *op. cit.*, p. 8 ss.; si veda anche del medesimo autore «Capacità di Diritto Pubblico», in *Enc. Dir.*, n. 6, Milano, 1960, p. 83 ss.; E. GIARDINA, «La Capacità Giuridica Tributaria degli Enti Collettivi non Personificati», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1962, p. 324 ss.; G. F. GAFFURI, *L'Attitudine alla Contribuzione*, Milano, 1969, pp. 234-235.

¹⁶ Amplissima la bibliografia sul tema, sul quale, peraltro, si tornerà nel prosieguo. Si vedano, ad esempio, G. FALSITTA, «Spunti in Tema di Capacità Contributiva e di Accollo Convenzionale d'Imposta», in *Rass. Trib.*, n. 1, 1986, p. 123 ss.; G. GAFFURI, *L'Attitudine alla Contribuzione*, Milano, Giuffrè, 1967; E. GIARDINA, *Le Basi Teoriche del Principio di Capacità Contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, p. 464 ss.; I. MANZONI, *Il Principio di Capacità Contributiva nell'Ordinamento Costituzionale Italiano*, Giappichelli, Torino, 1965, p. 12 ss.; F. MOSCHETTI, *Il Principio della Capacità Contributiva*, Cedam, Padova, 1973; F. MOSCHETTI, G. LORENZON, R. SCHIAVOLIN, L. TOSI, *La Capacità Contributiva*, Cedam, Padova, 1993.

prelievo, assegnando ad essi una capacità *ad hoc* il cui fondamento logico e giuridico è l'attitudine alla contribuzione¹⁷.

In sintesi, la capacità giuridica, che è intesa tradizionalmente come attitudine alla realizzazione degli interessi racchiusi in un fatto produttivo di situazioni giuridiche¹⁸, solo secondariamente si atteggia come titolarità delle situazioni stesse; la capacità contributiva – che risulta elemento prevalente anche in questa valutazione, quale criterio di riparto dei carichi pubblici – le si impone esigendo il tributo in ogni situazione in cui vi sono autonomi atti economicamente apprezzabili che giustifichino il prelievo. Altro, quindi, è la capacità giuridica ex art. 1 c.c., intesa come attitudine alla titolarità o attitudine alla realizzazione degli interessi propri della condizione oggettiva della norma; altro è o può essere la capacità alla contribuzione, da intendere non già come elemento costitutivo della capacità giuridica, seppur di diritto tributario, ma, semplicemente, come requisito legittimante il prelievo¹⁹.

La concreta possibilità di subire la diminuzione patrimoniale derivante dall'imposizione inizia qui ad assumere una centralità che via via diventa prevalente e prioritaria rispetto allo stesso concetto di soggettività, come si vedrà nel prosieguo. Si tratta, quindi, – per tali entità – di soggetti «particolarmente qualificati», per i quali cioè oltre all'autonomia in senso gerarchico (*superiorem non recognoscent*) vi è anche la ulteriore e appunto particolare qualificazione consistente nella autonomia riguardo la produzione della materia imponibile. Sotto questo profilo, ad esempio, nella tassazione su base consolidata ciò appare dubbio: il reddito della consolidante viene determinato in forza della somma algebrica dei redditi delle consolidate ed è, pertanto, evidente che non si tratta – per essa consolidante – di «farina del proprio sacco». Solo, infatti, in forza della disposizione di legge, che le attribuisce la titolarità giuridica all'esercizio da parte di consolidate e consolidante dell'opzione, la consolidante acquista la legittimazione a sottoporre a imposizione in capo a sé tali redditi, che altri hanno prodotto.

¹⁷ G. A. MICHELI, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1977, p. 419 ss.; osservazioni critiche in C. LAVAGNA, *op. cit.*, p. 8 ss.; vedasi anche «Capacità di Diritto Pubblico», in *Enc. Dir.*, n. 6, Milano, 1960, p. 83 ss.; E. GIARDINA, «La Capacità Giuridica Tributaria degli Enti Collettivi non Personificati», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1, 1962, p. 324 ss.; G. F. GAFFURI, *L'Attitudine alla Contribuzione*, Milano, 1969, pp. 234-235.

¹⁸ A. FALZEA, *Il Soggetto nel Sistema dei Fenomeni Giuridici*, Milano, 1939, p. 15 ss.

¹⁹ Si tratta quindi dell'elemento che «reagisce nella sfera giuridica della figura potenzialmente idonea a realizzare il presupposto d'imposta». Così A. GIOVANNINI, *Soggettività Tributaria e Fattispecie Impositiva*, Padova, 1996, p. 21 ss.; leggasi anche in tema e sul punto F. GALLO, «I Soggetti del Libro I del Codice Civile e l'Irpeg: Problematiche e Possibili Evoluzioni», in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, p. 345 ss.; «La Soggettività Tributaria ai Fini IRPEG», in AA.VV., *Il Reddito d'Impresa nel Nuovo Testo Unico*, Padova, 1988, p. 663 ss.; A. FEDELE, «Profilo Fiscale delle Società di Persone», in *Riv. Not.*, n. 3, 1988, p. 552.

In conclusione, secondo questa prospettazione, deve esser possibile verificare l'esistenza di un procedimento di causalità, secondo uno schema sostanzialmente circolare: dalla realizzazione del presupposto, all'imputazione dell'obbligazione in capo al soggetto o ai soggetti che il presupposto realizza. Ovviamente, deve ritrovarsi un'autonomia patrimoniale, oltre che gestionale e amministrativa in capo ai siffatti soggetti²⁰.

3. Consolidato Nazionale e Soggettività.

Non a caso si è fatto riferimento al consolidato nazionale: in tale istituto si riscontrano alcuni profili sopra accennati, che meritano approfondimento.

Se, difatti, la dottrina ha esaminato a fondo il concetto di soggettività, a mano a mano che le esigenze di normazione di nuove fattispecie ponevano nuovi problemi, non pare ancora adeguatamente chiarito se e come la dimensione dell'impresa, specie quando organizzata in gruppo di società, influisca sul concetto in esame. In particolare, dall'analisi della disciplina in questione deriva – a sommo avviso di chi scrive – la prova dell'esistenza di un concetto mutevole, verrebbe da dire «che si flette in diversi significati», quindi «eteroclitica», di soggettività. Esso, anziché subire variazioni in forza delle previsioni del legislatore, pare al contrario imporre proprio al legislatore una diversa concettualizzazione in forza delle caratterizzazioni autodeterminate dell'impresa di gruppo o del gruppo di imprese.

Si pensi al consolidato fiscale, nel quale un unico soggetto, la società controllante, è tenuta a pagare l'eventuale imposta all'erario (art. 118, co. 3, TUIR), nonché a presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato (art. 122, TUIR); al tempo stesso le società controllate non sono tenute al versamento dell'imposta, ma soltanto all'adempimento di obblighi formali consistenti nella compilazione del modello della dichiarazione dei redditi da trasmettere poi alla società controllante, ex art. 121 ed art. 8 del D.M. 9 giugno 2004. È anche prevista espressamente la responsabilità solidale di ciascuna società controllata con l'ente o società controllante per le maggiori imposte accertate in capo alla controllante e riferite al reddito proprio della controllata stessa, come dispone l'art. 127, co. 2, lett. a) TUIR; vi è, infine, la previsione altrettanto inequivoca della responsabilità solidale tra controllante e

²⁰ Si vedano in argomento Cass., S.U., 18 ottobre 1978, n. 4668; Cass. 26 giugno 1991, n. 7202; Cass. S.U., 12 novembre 2004, n. 21503, tutte disponibili online su www.finanze.it.

controllate in caso di omesso versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione del consolidato²¹.

Le evidenti caratterizzazioni che – come sopra illustrato – assumono le società controllanti e controllate, e i particolari obblighi loro addossati, fanno sì che la scelta imprenditoriale di strutturare l'impresa nella forma del gruppo di società presupponga di affrontare e risolvere un problema di soggettività: è lecito chiedersi se – considerate tali disposizioni nel loro complesso – si possa individuare un unico soggetto passivo del tributo, vale a dire la società o l'ente controllante, o se, invece, non vi siano tanti soggetti passivi quante sono le singole società che rientrano nel perimetro di consolidamento, le quali rimarrebbero in tal caso autonome titolari di rapporti, pur riuniti tra loro in una sorta di «fascio» di obbligazioni verso l'Erario.

Particolarmente delicato è il corollario che segue da quanto sopra nei casi in cui un soggetto, pur senza essere soggetto passivo di imposta, sia soggetto passivo dell'attività di accertamento. Il fenomeno pare analogo, quanto alla costruzione logica e agli effetti, a quanto avviene per le società di persone²², le quali sono trasparenti in capo ai soci per quanto riguarda il verificarsi del presupposto impositivo reddituale diretto²³, ma nondimeno sono destinatarie di un provvedimento accertativo che individua e quantifica il reddito da queste prodotto al fine poi di imputarlo *pro quota* ai singoli soci²⁴. Trova conferma sotto questo profilo quella ricostruzione della dottrina secondo la quale – traendosi esempio proprio dalla situazione giuridica citata – 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'Autore²⁵ in questione cita, ad esempio, proprio la situazione sopra descritta, nella quale è indubbia la sussistenza di soggettività giuridica delle società di persone nei rapporti con i terzi secondo il diritto privato, soggetti indipendenti ed altro separati dai membri che le compongono anche secon-

²¹ Tale responsabilità solidale era prevista dall'art. 127, co. 3, il quale è stato successivamente oggetto di abrogazione.

²² Si veda A. FANTOZZI, voce «Società di Persone», in *Guida Fiscale Italiana. Imposte Dirette*, Torino, 1980, p. 942.

²³ Il riferimento è ovviamente alla soggettività nell'imposizione reddituale. Per i prelievi Iva ed Irap le società di persone sono invece – come è noto – soggetti passivi del tributo; si legga in argomento P. RUSSO, *op. cit.*, p. 322.

²⁴ In realtà che vi sia possesso del reddito da parte dei soggetti è – secondo A. FANTOZZI, *op. cit.*, p. 942 – un dato presunto dal legislatore senza possibilità di prova contraria da parte del contribuente.

²⁵ F. GALLO, *op. cit.*; si legga anche «Il Problema della Soggettività ai Fini Iva dei Fondi Comuni d'Investimento», in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, p. 502; A. FEDELE, «Il Regime Fiscale delle Associazioni», in *Riv. Dir. Trib.*, n. 1, 1995, p. 327 ss.

do il diritto tributario. Ne è conferma l'art. 5 del TUIR che parrebbe attribuire alle società semplici una soggettività, per così dire, ridotta, o parziale²⁶.

Nel caso delle società di persone, i soci, quindi, da un lato rispondono delle maggiori imposte IRPEF, per le quali il presupposto in capo a costoro viene a esistenza, ma dall'altro rispondono quali obbligati in solido per le somme dovute a titolo di interessi e sanzioni. Nel consolidato sembra, invero, difettare quella comunanza e interdipendenza reciproca di relazioni tra soci e società di persone, poiché le barriere tra le società facenti parte del consolidato paiono più nette anche per quanto riguarda l'autonoma determinazione del reddito, in forza di contabilità analitiche le cui risultanze in genere sono in via di principio imprescindibili. Proprio in questa fase dell'indagine appare importante l'identificazione del concetto di soggettività passiva tributaria che, dal punto di vista del nostro ordinamento interno, è fortemente influenzata da ragioni di ordine procedurale, risiedenti nella possibilità di controllare, accertare e riscuotere tributi autonomamente²⁷.

Risulta allora limitante ridurre la disamina alla distinzione tra soggettività «si» e soggettività «no», vale a dire alla esistenza di un centro di imputazione autonomo di obblighi tributari, per esser maggiormente interessante verificare – con felice inversione logica – dapprima la possibilità di accertare quanto derivante dall'obbligo, quindi l'esistenza o meno del soggetto titolare dell'obbligo tributario: in concreto, non è, quindi, il soggetto che assume gli obblighi, ma sono gli obblighi sul medesimo gravanti che qualificano quel soggetto come tale.

4. Rilevanza dell'Art. 53 Cost.

Dapprima si è, invero, autorevolmente sostenuto che la soggettività tributaria sia del tutto identificabile con quella privatistica, in quanto assorbente in se stessa la categoria generale della soggettività. Ciò si verificherebbe a prescindere dal settore normativo oggetto di studio, poiché il profilo della legittimazione ad essere destinatari di conseguenze di natura giuridica può essere colto in ogni ramo del diritto, ivi incluso quello tributario. Così gli elementi dell'ordinamento civilistico si prestano ad essere utilizzati anche in altre ricostruzioni.

²⁶ A. GIOVANNINI, *Soggettività Tributaria e Fattispecie Impositiva*, p. 173 ss., e spec. p. 175.

²⁷ A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 191. La funzione strumentale della soggettività è evidenziata sin da tempo remoto da G.A. MICHELI, «Soggettività Tributaria e Categorie Civilistiche», in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, p. 419; sulla funzione degli enti nel procedimento tributario come funzionale all'adempimento dell'obbligazione tributaria ed a garantire l'interesse pubblico al prelievo dei tributi si legga anche L. FERLAZZO, NATOLI, «Riflessioni in Tema di Capacità Giuridica Tributaria», in *Riv. Dir. Trib.*, 1998, p. 3.

Ciò nonostante, nel diritto tributario le varie dispute dottrinali che si sono animate nel tempo hanno a ben vedere riguardato non solo il tema della soggettività, ma anche quello, collegato, della sussistenza o meno di una capacità giuridica di diritto tributario, differente da quella generale: in altri termini, una capacità giuridica «speciale».

Secondo taluni²⁸, il disconoscimento della sussistenza della capacità giuridica in capo a soggetti non personificati, non consentiva il loro inquadramento tra i soggetti di diritto, e, come tali, neppure tra i soggetti passivi del rapporto impositivo. Ciò perché, se era vero che la capacità di diritto tributario era da riconnettersi a quella di diritto civile, in assenza di questa non si poteva consentire alla norma tributaria di creare nuovi soggetti di diritto. Questo ragionamento traeva spunto dalla riflessione circa l'impossibilità per i soggetti privi di personalità di adempiere qualsivoglia obbligazione, quindi anche quella tributaria, per l'adempimento della quale era necessaria una somma di denaro ed il compimento di atti giuridici volti a procurarsela²⁹.

Con l'introduzione nel sistema dell'art. 53 Cost., l'obbligazione tributaria consistente nella debenza del prelievo impone che questo sia correlato ad indici di capacità contributiva. La legittimazione passiva di un soggetto al detto prelievo dovrà, quindi, certamente essere determinata prevalentemente (se non esclusivamente) sulla base della riferibilità ad esso del citato elemento. È, pertanto, necessario analizzare il significato e l'incidenza del principio di capacità contributiva sulla titolarità dell'obbligazione d'imposta.

Il tenore letterale dell'art. 53, comma 1 della Costituzione – a mente del quale «tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva» – impone che l'obbligazione d'imposta venga riferita a figure idonee all'adempimento. Si intende, quindi, che la legge può legittimamente riferire l'obbligazione d'imposta, ovvero altre obbligazioni pecuniarie strumentali al procedimento, soltanto a figure che siano potenzialmente titolari di un patrimonio³⁰. Del tutto eccezionali, quindi, rimangono le figure di soggetti i quali pur non realizzando il presupposto, rimangono investiti dell'effetto derivante dall'obbligo tributario e che, rispetto a ciò, possano essere qualificati come soggetti passivi, mentre altri, pur realizzando il fatto, risultano estranei all'effetto giuridico, quali soggetti per l'appunto terzi.

²⁸ A. PARLATO, «Il Responsabile e il Sostituto d'Imposta», in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di Diritto Tributario*, n. 2, Padova, 1994, p. 404 ss.; D. COPPA, *Gli Obblighi Fiscali dei Terzi*, Padova, 1990, p. 31 ss.

²⁹ L. V. BERLIRI, «Capacità Tributaria e Concorso dei Debitori d'Imposta?», in *Riv. It. Dir. Fin.*, n. 1, 1940, p. 237 ss.; E. GIARDINA, *op. cit.*, p. 303.

³⁰ F. MOSCHETTI, voce «Capacità Contributiva», in *Enc. Giur. Treccani*, p. 7.

Più di recente, altra dottrina³¹ ha chiarito come non si possa 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. Infatti, la legge riferisce le conseguenze derivanti dalla realizzazione del presupposto oggettivo a quella figura che concretizza il presupposto stesso. Secondo questa impostazione, la categoria di soggetti terzi si riduce a coloro i quali sono titolari di obblighi finalizzati all'attuazione del rapporto d'imposta. Sempre in quest'ottica il principio di capacità contributiva acquista un ruolo centrale nell'identificazione dei soggetti passivi, cioè quello di collegamento tra il presupposto oggettivo ed il soggetto passivo, in modo tale che, *ex adverso*, tutti gli altri soggetti che non integrano il presupposto oggettivo non possono essere ricondotti nella categoria dei soggetti passivi, pur partecipando in qualche modo alla corretta realizzazione della fattispecie.

Soggetto passivo del tributo sarà, quindi, il soggetto in capo al quale si realizzerà un nesso di causalità tra la manifestazione di ricchezza assunta quale presupposto del tributo, ed il dovere di concorrere alle spese pubbliche, così come lo intende l'art. 53, comma 1, Cost.³² Con ciò non si vuole negare l'esistenza di soggetti terzi, ma solo limitare questi all'essere destinatari di situazioni giuridiche soggettive scaturenti da un rapporto di natura amministrativa e pubblicistica con l'Amministrazione Finanziaria, ferma restando l'assenza della realizzazione del presupposto. Difatti, tale assenza comporterà la parallela mancanza dell'obbligo di concorrere alle spese pubbliche, non venendo ad esistenza una manifestazione di capacità contributiva autonoma.

Nel consolidato, quindi, alla luce di queste considerazioni, il presupposto impositivo continua a realizzarsi in capo a ciascuna società che conserva la propria soggettività e non si realizza in capo ad un soggetto unico e terzo rispetto alle singole società. Il mero effetto del consolidato, in forza del quale queste attribuiscono alla società o ente capogruppo i propri imponibili e lo determinano operando la somma algebrica degli imponibili, comporta che la determinazione delle basi imponibili si verifica in capo a ciascuna società del gruppo. In altre parole, si tratta di una modalità particolare di determinazione del reddito che introduce nell'ordinamento giuridico taluni aspetti della fiscalità di gruppo, ma non rinuncia affatto all'idea di fondo del pluralismo soggettivo³³.

³¹ A. GIOVANNINI, *op. cit.*, p. 296 ss.

³² *Ibid.*

³³ D. STEVANATO, «La Fiscalità dei Gruppi alla Luce della Legge Delega», in *Atti del Convegno di studi «La Nuova Tassazione delle Imprese e delle Rendite Finanziarie»*, Milano, 18 e 19 giugno 2002, secondo cui non si è adottato un modello di integrazione «spinto» che preveda una tassazione sulla base di un unico risultato a livello di gruppo poiché ciò «avrebbe costituito una premessa molto impegnativa

Quindi, anche l'esercizio dell'opzione prevista dall'art. 117 TUIR, lungi dal consentire una qualificazione del «gruppo» quale autonomo soggetto titolare dell'obbligazione d'imposta e delle correlate situazioni giuridiche, comporta, piuttosto, un'articolata (ma chiaramente definita) ripartizione di essa (soggettività) tra le singole strutture coinvolte nel prelievo, le quali per quanto sinergiche e coordinate restano autonome e generano autonomi presupposti impositivi³⁴. Tale ripartizione incide inevitabilmente sui profili che presiedono alla (corretta) definizione della trama dei rapporti che intercorrono tra il Fisco e i contribuenti «consolidati», tanto nella fase del controllo, quanto in quella processuale.

Nel consolidato nazionale, in altre parole, non si materializza un presupposto unitario d'imposta neppure alla luce della presentazione di una unica dichiarazione, onere che incombe come è noto sulla controllante-consolidante. Le singole società, anche dopo aver esercitato la relativa opzione, continuano, piuttosto, a realizzare autonomamente il presupposto stesso, proprio in quanto a ciascuna continua ad essere imputata una distinta attività imprenditoriale produttiva di un reddito tassabile, la cui determinazione avviene a livello di controllata. Difatti, è richiesta una operazione di somma algebrica, che per definizione aritmetica si può compiere solo tra addendi che un secondo prima della somma erano autonomi e etero-prodotti. Tali addendi (i redditi in questione), solo dopo essere stati quantificati e dichiarati all'Erario, trasmigrano ai soli fini della determinazione dell'IRES dovuta in una diversa ed unitaria dichiarazione, dove si assiste alla somma algebrica della ricchezza imponibile prodotta dagli appartenenti alla *fiscal unit*, somma funzionale alla determinazione dell'unica imposta dovuta o della perdita aggregata riportabile.

In tal senso, l'unitarietà concerne la sola liquidazione del tributo e la dichiarazione «del gruppo», venute meno le c.d. rettifiche di consolidamento, assume, di fatto, un ruolo di mero collettore ai fini liquidatori di posizioni reddituali altrove determinate. Addirittura, può dirsi che il consolidato implica una omogeneità delle attività i cui risultati vengono aggregati, sicché è connaturata a tale regime una diversità di apprezzamento, di valutazione e di qualificazione (anche ai fini impositivi) delle relative componenti reddituali, che mutano da impresa ad impresa e debbono

verso il riconoscimento del gruppo quale autonomo soggetto dotato di una sua propria capacità contributiva». In senso analogo, G. D'ABRUZZO, «I Principi di Tassazione di Gruppo nella Delega per la Riforma Fiscale», in *Fiscalità Internazionale*, 2003, p. 35. Il consolidato fiscale è istituito indipendente dal bilancio consolidato civilistico: esso quale documento contabile, assolve finalità diverse da quelle fiscali. Sulla disomogeneità delle nozioni di consolidato civilistico e consolidato fiscale, si veda R. LUPI, «Prime Osservazioni» e ID., A. SIMONI, «La Nuova Imposta sulle Società», in *Atti del Convegno di Studi «I Cento Giorni e Oltre: Verso una Rifondazione del Rapporto Fisco-Economia?»*, Roma, 2002, p. 145.

³⁴ Su questi profili – anche per i relativi riferimenti bibliografici – si rinvia a F. DAMI, *I Rapporti di Gruppo nel Diritto Tributario*, Milano, 2011, p. 100 ss.

essere operate in via autonoma e distinta con riferimento a ciascuna delle rispettive attività. A ciò si aggiunga che, mentre gli obblighi dichiarativi legati al modello consolidato sono concentrati sulla controllante, il versamento, per quanto da essa materialmente corrisposto all'Erario, resta di spettanza *pro quota* di ciascuno dei soggetti consolidati.

Per vero, con la circolare 31 ottobre 2007, n. 60/E l'Agenzia delle Entrate si era fatta carico di fornire una serie di istruzioni operative ai propri funzionari per orientarli nella gestione della frammentaria e farraginoso attività di controllo definita con l'originario sistema dei «livelli» di accertamento. Tale circolare, infatti, al par. 2.1, definiva la necessità che l'accertamento di primo livello (cioè quello riguardante la consolidata) fosse comunque notificato anche alla consolidante. Doveva però essere ovvio – sulla scorta di quanto poc'anzi si è detto – come questo non potesse determinare un immediato onere di impugnazione di tale avviso da parte di quest'ultima; ciò per il semplice fatto che si trattava di un atto che non riguardava il rapporto impositivo proprio del consolidato. Quest'ultimo è, infatti, come accennato, necessariamente imperniato sulla dichiarazione unitaria che non è interessata da tale primo atto, ma ha unicamente funzione anticipatoria rispetto a quello (di secondo livello) che in seguito avrebbe avuto essa (dichiarazione unitaria) come oggetto della rettifica e la consolidante quale sua naturale destinataria.

Proprio questa posizione di «estraneità» della controllante rispetto all'avviso di accertamento riguardante la controllata avrebbe dovuto al contrario far ritenere inammissibile il ricorso eventualmente presentato; tant'è che il motivo per cui l'Agenzia delle Entrate, nella richiamata circolare, aveva sostenuto la necessità della duplice notifica è stato ravvisato nel solo intento di «favorire una partecipazione unitaria all'eventuale processo» attraverso, è da ritenere, un intervento adesivo dipendente (c.d. *ad adiuvandum*) della consolidante nel giudizio instaurato dalla controllata ai sensi dell'art. 14, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992. Ne discende che la mancata attivazione di tale intervento, che ovviamente ha carattere di mera facoltà ed è per l'appunto eventuale, mai avrebbe potuto cagionare successive decadenze processuali rispetto al rapporto sostanziale determinato dalla notifica dell'atto di secondo livello.

Nondimeno, chiara era l'opportunità della modifica definita dal legislatore con l'art. 35 del D.L. n. 78 del 2010 che ha razionalizzato le regole di conduzione di un'attività accertativa che, nel suo originario assetto, imponeva, come visto, un continuo rapporto tra le varie strutture dell'Amministrazione finanziaria. Si è ora previsto normativamente che l'Ufficio cui spetta il controllo e la rettifica della singola dichiarazione consolidata viene chiamato a «completare» l'intero procedimento, facendo riverberare gli effetti della rettifica anche sulla dichiarazione unitaria attraverso un unico atto di rettifica e, quindi, di nuova liquidazione. Proprio per

questo l'intervento legislativo è convincente: poiché la rettifica di anche uno solo dei redditi consolidati comporta inevitabilmente quella dell'imponibile unitario, è corretto, prima ancora che opportuno, che la rettifica stessa sia completa, facendo nascere con immediatezza l'effetto che la medesima necessariamente produce in ordine al tributo come complessivamente dovuto.

5. Indicazioni del Diritto Comunitario e Conclusioni

Dalla disamina delle previsioni comunitarie in tema di soggettività tributaria di enti e società, pare potersi dire che essa viene considerata – specie dalla giurisprudenza della Corte UE – in una prospettiva diversa, connessa in parte al trattamento fiscale ai fini della sua conformità al sistema comunitario, in parte al divieto di restrizione alla libertà di stabilimento ed a quello di aiuti di Stato.

Tale concetto di soggettività passiva coincide con quello di responsabilità fiscale (*tax liability*)³⁵ e si avvicina alla nostra nozione di centro di imputazione in base alla manifestazione di capacità contributiva, che può essere limitata o illimitata, piena o parziale. Una società controllata non residente in ambito europeo ha, infatti, una soggettività tributaria diversa e più limitata rispetto ad una società residente. La disposizione di riferimento è anche in questo caso l'art. 73, 1 comma, lett. d), e gli artt. 151, 152 e 153 del TUIR, nonché l'art. 23 TUIR, i quali individuano gli enti non residenti ai fini Ires. I canoni qui previsti per l'assoggettamento ad imposta societaria fanno sostanzialmente riferimento e rimando all'esistenza di una stabile organizzazione: in difetto di tale criterio di collegamento, l'art. 152, secondo comma, TUIR prevede l'applicazione delle disposizioni del titolo che disciplina il reddito prodotto dalle persone fisiche.

³⁵ Si veda TERRA, WATTEL, *European Tax Law*, Kluwer, 2012, p. 545. Con il termine *tax liability*, nell'accezione utilizzata in ambito comunitario, si intende la responsabilità fiscale di un ente che può essere illimitata o limitata a seconda che trattasi di soggetto residente o di soggetto non residente. La delimitazione dell'ambito soggettivo di applicazione delle discipline tributarie favorevoli del consolidato si sono rivelate in contrasto con i principi comunitari come la libertà di stabilimento qualora si basino esclusivamente sulla residenza. La Corte di Giustizia, nel caso *Marks e Spencer* C-446/03 del 13 dicembre 2006, ha stabilito che, ai fini del riconoscimento della soggettività passiva del gruppo di cui fanno parte controllate non residenti e dei relativi benefici in alcuni Paesi, rileva invero la proporzionalità. Pertanto misure antielusive che prevedano esclusioni dal regime del consolidato di cui fanno parte non residenti (appartenenti ad altri Paesi dell'Unione) e che disconoscono una *unlimited tax liability*, sono consentite a livello comunitario da parte degli Stati membri se non eccedono quanto necessario al contrasto a fenomeni elusivi ed evasivi, altrimenti divengono restrizioni non consentite dal principio di libertà di stabilimento.

Se, dunque, un ente non residente non possiede una stabile organizzazione in Italia, esso è sottoposto a imposizione secondo modalità differenti rispetto a quanto accade a un ente residente. La rilevanza giuridica dell'attività di impresa da parte di un gruppo – e la complessità del tema – ai fini della soggettività tributaria, si evince, infine, anche nella giurisprudenza interna, in quanto è stata ritenuta un fattore in grado di conferire unitarietà al gruppo e di superare lo schermo giuridico della personalità giuridica delle singole società del gruppo stesso³⁶. Secondo tale orientamento il gruppo, pur non avendo (secondo gli orientamenti maggioritari), soggettività alcuna se non ai fini procedurali, in mancanza di integrazione economica finanziaria e organizzativa, può nondimeno acquisirla suo malgrado ove ponga in essere operazioni elusive, operando come un unico soggetto e nel vantaggio non di una singola società ad esso appartenente. In questo contesto, la reazione dell'ordinamento pare adeguare la disciplina ai fatti: ove questi siano occultati dal contribuente e disvelati dall'Erario, il contribuente dovrà ovviamente sopportarne le conseguenze. Il comportamento *contra legem* di questi avrà, quindi, una sorta di risposta sanzionatoria da parte del sistema.

Ferme restando le considerazioni svolte sopra, e proprio alla luce delle medesime, resta da chiedersi se esista o meno nel nostro sistema di tassazione delle società e degli enti una disciplina comune a quella prevista per i residenti per il riconoscimento della soggettività tributaria ai fini Ires di enti non residenti aventi sede in altri Paesi UE, e se essa risulti giustificata a livello comunitario. Ancora, è necessario verificare se la mancanza di una disciplina nei confronti di tali soggetti possa determinare disparità di trattamento nel contesto europeo³⁷. Particolarmente evidente risulta, infatti, il problema relativo alla soggettività tributaria parziale che assume a fini Ires un ente non residente in ambito europeo assoggettato parzialmente ad imposta per il reddito prodotto in Italia (si vedano come già indicato in precedenza proprio gli artt. 151 e 152 TUIR che richiamano l'art. 23 TUIR) e

³⁶ Si rimanda al disposto e alle argomentazioni, *e multis*, di Cass. 8 aprile 2009 n. 8481, disponibile su www.finanze.it, la quale considera l'unitarietà del soggetto ai fini dell'abuso del diritto. Si è detto in precedenza nel testo dell'art. 35 del d.l. n. 78 del 2010 che ha previsto l'inserimento dell'art. 40-*bis* del d.p.r. n. 600 del 1973 che stabilisce che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. Nonostante ciò, risulta ancora difficile nel nostro ordinamento l'individuazione del gruppo quale centro autonomo di imputazione di situazioni giuridiche in quanto vi sono una serie di regole e obblighi per le società controllate aderenti al consolidato e un dovere di collaborazione con la società controllante che rendono il singolo reddito prodotto autonomamente imputabile alle stesse.

³⁷ F. GALLO, «La Soggettività ai Fini Ipeg», in V. UCKMAR, C. MAGNANI, G. MARONGIU, *Il Reddito d'Impresa nel Nuovo T.U.I.R.*, Padova, 1988, p. 661.

sottoposto a limitazioni riguardo la detraibilità e deducibilità di oneri dalla legge italiana. A tale soggetto risultano, infatti, imputabili solo alcune situazioni giuridiche (*i.e.* esenzioni, trattamenti favorevoli) rispetto agli altri soggetti Ires, motivo per cui parte della dottrina ritiene si tratti di una disciplina non propriamente compatibile con i principi del diritto comunitario.

A un primo esame, pare di poter dire che i criteri per determinare l'esistenza e la soggettività Ires degli enti non residenti nel nostro ordinamento non si sovrappongono esattamente a quelli previsti per i residenti. L'art. 73, primo comma, lett. *d*) TUIR considera, infatti, assoggettabili ad Ires «società ed enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica non residenti nel territorio statale». Il secondo comma dell'art. 73 TUIR, che fissa il criterio in base al quale il presupposto deve verificarsi in maniera unitaria e autonoma», fa invero riferimento ad una serie di criteri per gli enti diversi dalla società che sono validi solo per i residenti. Il seguente quinto comma, avente ad oggetto l'esame dell'attività effettivamente svolta per verificare il luogo di residenza nel territorio dello Stato quale criterio sostanziale, trova, invece, applicazione anche ai non residenti; ne deriva che tale requisito dovrebbe rilevare per la determinazione della soggettività Ires.

L'ampio dettato del primo comma, lett. *d*) dell'art. 73 TUIR consente, quindi, di includere nella sfera di soggettività Ires tutti gli enti non residenti che siano centri autonomi di imputazione di qualsiasi genere che appaiano titolari di rapporti secondo l'ordinamento di origine e di assoggettare parallelamente ad imposta sulle società anche enti sconosciuti per la normativa interna italiana. Sotto questo profilo, però, non è automatica l'attribuzione a tali enti di soggettività piena. Se si intende, infatti, la soggettività tributaria equivalente alla *tax liability*, inteso quale centro di imputazione di situazioni giuridiche anche agevolative, come considerata a livello europeo, emerge, una limitazione nei confronti di tali soggetti Ires (*i.e.* enti non residenti come controllate, filiali o stabili organizzazioni) ben caratterizzata. Essa comprende gli enti residenti in altri Paesi UE provocandone l'imposizione in Italia e non nel sistema fiscale nazionale «di provenienza». L'individuazione di una distinta soggettività dei non residenti UE rispetto a quella dei residenti ai fini della tassazione delle società non residenti non sempre è riconosciuta ed andrebbe, dunque, considerata diversamente rispetto a quella degli «altri non residenti» con sede principale in Paesi non appartenenti all'UE.

La Corte di Giustizia non ritiene, difatti, fondate le ragioni basate sulla diversità tra i due enti (residente e non residente): poiché gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale che devono esercitare in conformità al diritto comunitario, ciò impone a livello nazionale gli stessi criteri (formali e sostanziali) anche per l'individuazione dell'ente *non profit* non residente. La Corte medesima ha, infatti,

puntualmente affermato³⁸ in argomento che il diritto comunitario non impone agli Stati membri di curare che gli enti stranieri riconosciuti di interesse generale nello Stato membro d'origine beneficino automaticamente dello stesso riconoscimento sul loro territorio. Gli Stati membri dispongono, al riguardo, di un potere discrezionale che devono esercitare però in conformità al diritto comunitario, non in contrasto con i principi del medesimo. Essi sono quindi liberi di decidere quali siano gli interessi della collettività che vogliono promuovere, concedendo vantaggi (e graduando la dosimetria dei medesimi) ad associazioni e a enti che perseguono in modo disinteressato fini legati ai detti interessi e che adempiono le condizioni di attuazione di detti fini. Resta, nondimeno, il fatto che, qualora un ente riconosciuto di interesse generale in uno Stato membro integri anche le condizioni stabilite a questo stesso scopo dalla legislazione di un altro Stato membro e abbia come obiettivo la promozione di interessi della collettività identici, sì da poter essere riconosciuto di interesse generale in questo secondo Stato, le autorità di detto Stato non possono negare a tale ente il diritto alla parità di trattamento per il solo fatto che esso non ha sede sul territorio di tale Stato membro.

È fuor di dubbio, e sarebbe un assurdo logico sostenere il contrario, che un ente stabilito in uno Stato membro che soddisfi i requisiti imposti da un altro Stato membro per beneficiare di vantaggi fiscali si trova, in ordine alla concessione da parte di quest'ultimo Stato di vantaggi fiscali volti a promuovere le attività di interesse generale in questione, nella stessa situazione degli enti riconosciuti di interesse generale stabiliti in quest'ultimo Stato membro. Difatti, si tratterebbe di una discriminazione fondata unicamente sulla residenza e, quindi, non consentita dal diritto comunitario. È pur vero, tuttavia, che la soggettività limitata o parziale dei non residenti e la diversità di *tax liability* in relazione alle singole tipologie societarie, stanti le attuali difficoltà di identificazione e di controllo dei requisiti materiali e formali degli enti non residenti nazionali ai fini del riconoscimento di un determinato trattamento fiscale, è in concreto questione ardua da risolvere anche ove tali condizioni coincidano formalmente con quelle previste per i residenti.

In conclusione, quindi, anche alla luce delle indicazioni del diritto dell'Unione, può dirsi che l'art. 73, comma 1, lett. D) TUIR nel consentire di ricomprendere tra i soggetti passivi anche entità non residenti, va senza dubbio interpretato conte-

³⁸ Si legga European Court of Justice, case C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Racc. p.I-8203, specialmente per quanto illustrato al punto 39 e 40, e, per analogia, riguardo alla libera prestazione dei servizi, European Court of Justice, case C-11/06 e C-12/06, *Rhiannon Morgan e a. c. Bezirksregierung Köln e a.* in particolare con rimando al punto 81.

nendone l'estensione alla luce dei principi dei Trattati³⁹. Il concetto di soggettività da esso indicato dovrà, quindi, risultare rispettoso non solo dell'art. 53 Cost. ma anche del divieto di discriminazione tra residente e non residente. Si impone, dunque, l'abbandono di un approccio fondato sulla mera disamina di una elencazione, all'interno della quale – come monade – ritrovare il soggetto passivo; dovrà, invece, procedersi prima all'esame degli obblighi tributari rilevanti e delle posizioni soggettive azionabili anche secondo il diritto comunitario, per attribuire la qualifica di soggetti a tutte quelle situazioni nelle quali gli obblighi qualificano e legittimano l'entità e le posizioni soggettive la tutelano rispetto alle pretese degli ordinamenti degli Stati membri. L'interprete dovrà rendersi avvezzo non più alla bipartizione tra «soggetto» e «non soggetto», ma esaminare ogni entità nel senso sopra indicato per autorizzare e legittimare l'attribuzione della veste di «soggetto».

³⁹ Si legga in argomento, F. AMATUCCI, «L'Influenza della Corte di Giustizia UE sulla Individuazione dei Soggetti Passivi Ires», in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 9, 2013, p. 1079 ss.