

RIVISTA ITALIANA  
PER LE  
SCIENZE GIURIDICHE

Fondata da Francesco Schupfer e Guido Fusinato

SOTTO GLI AUSPICI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA  
DELLA SAPIENZA - UNIVERSITÀ DI ROMA

DIRETTORE

Mario Caravale

nuova serie

2022

numero speciale

IL CONTRIBUTO DELLA SAPIENZA  
ALLE CODIFICAZIONI

*Atti del convegno organizzato dal Master in diritto privato europeo, il Dottorato in autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei diritti nella prospettiva europea ed internazionale e il Dipartimento di Scienze giuridiche della Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza – Università di Roma, in occasione della ricorrenza degli ottanta anni del Codice civile. Dal progetto italo-francese delle obbligazioni (1927) al DCFR (2009). Roma, 19-20 maggio 2022.*

ESTRATTO



JOVENE EDITORE

**Direttore:** Mario Caravale

**Direzione e redazione:** Sapienza - Università di Roma - Facoltà di Giurisprudenza - Presidenza - Piazzale Aldo Moro 5 - 00185 Roma RM

**Comitato di direzione:** Silvia Diaz Alabart (Madrid) - Guido Alpa (Sapienza, Roma) - Mads Andenas (Oslo) - Jean Bernard Auby (Parigi) - Luisa Avitabile (Sapienza, Roma) - Sergio Bartole (Trieste) - Jurgen Basedow (Amburgo) - Andrea Biondi (Londra) - Enzo Cannizzaro (Sapienza, Roma) - Marta Cartabia (Milano) - Claudio Consolo (Sapienza, Roma) - Enrico Del Prato (Sapienza, Roma) - Oliviero Diliberto (Sapienza, Roma) - Pierre Marie Dupuy (Parigi) - Antonio Gambaro (Milano) - Yves Gaudemet (Parigi) - David Gerber (Chicago) - Jane C. Ginsburg (New York) - Stefan Grundmann (Firenze) - Riccardo Guastini (Genova) - Peter Haberle (Bayreuth) - Natalino Irti (Sapienza, Roma) - Gianni Iudica (Milano) - Erik Jayme (Heidelberg) - Guillaume Leyte (Parigi) - Hans W. Micklitz (Firenze) - Laura Moscati (Sapienza, Roma) - Carlos Manuel Petit Calvo (Huelva) - Johannes M. Rainer (Salisburgo) - Filippo Reganati (Sapienza, Roma) - Jerome H. Reichman (Durham) - Gaetano Silvestri (Messina) - Anne Lefebvre Teillard (Parigi) - Gunther Teubner (Francoforte) - Michel Troper (Parigi) - Hanns Ullrich (Monaco) - Paolo Zatti (Padova)

**Redazione:** Cesare Pinelli (redattore capo) - Nicola Cezzi - Fulvio Costantino

**Amministrazione:** JOVENE EDITORE - Via Mezzocannone 109 - 80134 Napoli NA Italia  
Tel. (+39) 081 552 10 19 - Fax (+39) 081 552 06 87 - website: [www.jovene.it](http://www.jovene.it) - email: [info@jovene.it](mailto:info@jovene.it)

**Abbonamento:** € 35,00

**Il pagamento va effettuato direttamente all'Editore: a)** con versamento sul c.c. bancario IBAN: IT62G0307502200CC8500241520 o sul c.c.p. 14015804, indicando chiaramente gli estremi dell'abbonamento; **b)** a ricezione fattura; **c)** on line collegandosi al sito dell'Editore: [www.jovene.it](http://www.jovene.it).

Gli abbonamenti si intendono rinnovati per l'anno successivo se non disdetti con apposita segnalazione entro la scadenza.

Le comunicazioni in merito a mutamenti di indirizzo vanno indirizzate all'Editore.

I contributi pubblicati in questa Rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre proprie pubblicazioni, in qualunque forma.

**Direttore responsabile:** Mario Caravale

**ISSN 0390-6760 - Registrazione presso il Tribunale di Napoli n. 51 del 18 giugno 2010.**

Stampato in Italia Printed in Italy

# INDICE

## SALUTI

- 3 *Saluto della Rettrice prof.ssa Antonella Polimeni*  
5 *Saluto del Preside prof. Oliviero Diliberto*

## RELAZIONI

- 9 PIETRO RESCIGNO  
*Le polemiche dell'immediato dopoguerra: l'unificazione del diritto privato; il codice civile e la Costituzione*
- 15 GUIDO ALPA  
*Alle origini della codificazione: i lavori e il progetto di un Codice italo-francese delle obbligazioni*
- 57 ALESSANDRO SOMMA  
*La codificazione del diritto civile e la collaborazione italo tedesca in epoca fascista*
- 91 ANDREA DI PORTO  
*Ottanta anni dopo: la modernità di Vittorio Scialoja oltre il Codice del '42*
- 125 MARIO CARAVALE  
*Il dibattito sull'unificazione dei codici e il ruolo di Cesare Vivante*
- 143 NICOLA RONDINONE  
*La codificazione civile: il ruolo di A. Solmi, di F. Vassalli, di A. Asquini e di altri docenti de "La Sapienza"*
- 149 LAURA MOSCATI  
*Osservazioni e proposte delle università italiane ai progetti dei primi libri del Codice civile del 1942*
- 187 MASSIMO BRUTTI  
*Il paradigma autoritario. Appunti sulla scrittura del Codice*
- 267 ANTONINO CATAUDELLA  
*Qualche cosa che so di Emilio Betti (lo studente e il professore)*
- 275 ENRICO DEL PRATO  
*La sistemazione dottrinale del codice civile*

- 283 MARIO LIBERTINI  
*La c.d. commercializzazione del diritto privato*
- 301 CLAUDIO CONSOLO  
*Principii-capisaldi processuali (specie) nel titolo IV del nuovo Libro VI (dalla genesi all'avvenire)*
- 315 ANDREA ZOPPINI  
*Per una rilettura del Codice civile alla luce della Costituzione*
- 331 FRANCESCO MACARIO  
*La civilistica e il contratto*
- 389 MASSIMO CONFORTINI  
*Decodificazione*
- 399 PAOLO SPADA  
*Gli indirizzi del diritto commerciale*
- 403 CARLO ANGELICI  
*Testimonianza di un commercialista*
- 407 GIUSEPPE SANTORO-PASSARELLI  
*Il rapporto individuale di lavoro e il contratto collettivo nella normativa precedente al codice, nel codice civile del 1942, e nella disciplina successiva*
- 461 LUISA AVITABILE  
*Sui principi generali del diritto in Giorgio Del Vecchio*
- 469 VINCENZO CERULLI IRELLI  
*Il diritto amministrativo e il codice civile*
- 485 ALESSANDRO ZAMPONE  
*Il contributo della Sapienza alle codificazioni: il diritto della navigazione*
- 507 PIETRO BORIA  
*La soggettività tributaria nella imposizione delle società di persone: alcune riflessioni sui rapporti tra disciplina tributaria e codice civile*
- 535 MICHELE GRAZIADEI  
*Il Codice civile in Italia e all'estero*
- 571 AURELIO GENTILI  
*Le proposte di revisione del codice civile*
- 583 FRANCESCA CAROCCIA  
*Il ruolo della Sapienza nella codificazione europea. Diritto privato europeo e Draft Common Frame of Reference*
- 601 NICOLÒ LIPARI  
*Considerazioni conclusive*

# La soggettività tributaria nella imposizione delle società di persone: alcune riflessioni sui rapporti tra disciplina tributaria e codice civile

---

Pietro Boria

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La centralità del tema della soggettività collettiva rispetto alla fattispecie tributaria. – 3. La questione di fondo della soggettività degli enti collettivi: inadeguatezza della tradizionale ricostruzione in termini di “finzione” o “realismo”. – 4. La dissoluzione della soggettività degli enti collettivi in meccanismi di imputazione attribuisce risalto alla antitesi individuo/organizzazione. – 5. La c.d. soggettività degli enti collettivi può essere descritta secondo lo schema “imputazione/organizzazione”. – 6. Il criterio di imputazione per “trasparenza” quale alternativa logica allo schema imputazione/organizzazione. – 7. Il principio di trasparenza nelle società di persone. – 8. Le ragioni di logica giuridica che presiedono alla scelta dell’imputazione per trasparenza dei redditi delle società di persone. – 9. La soggettività come “costellazione” di soluzioni normative: la mutevolezza e variabilità dei meccanismi di imputazione soggettiva nei vari profili ordinamentali. – 10. La c.d. “soggettività tributaria”: alcune osservazioni sulla discrezionalità del legislatore nella elezione dei centri di imputazione. – 11. Considerazioni di sintesi sui rapporti tra disciplina fiscale e normativa del codice civile nel reddito di impresa.

## 1. Premessa

In questi ultimi anni ha assunto una frequente rilevanza il dibattito sulla soggettività tributaria ed in specie sui rapporti tra la disciplina fiscale e le regole del codice civile in tema di imputazione soggettiva delle fattispecie normative.

Va ricordato, a tal riguardo, che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 201 del 17.9.2020, è tornata sul tema della legittimità del principio di trasparenza quale criterio impositivo adottato nella tassazione del reddito delle società di persone.

La sentenza riprende alcuni passaggi logici già affrontati nella giurisprudenza della stessa Corte<sup>1</sup> e formula significative considerazioni di principio:

*i. “le società di persone residenti e gli enti a queste assimilati non costituiscono un autonomo soggetto passivo di imposta, ma sono assunti alla stregua di centri di riferimento per la determinazione del red-*

<sup>1</sup> Vedi Corte Cost. ordinanza n. 53/2001.

*dito che viene attribuito ai soci al termine dell'esercizio e in base alle rispettive quote di partecipazione agli utili”;*

*ii. ne consegue che “in base a tale scelta legislativa il presupposto di imposta si realizza, quindi, in capo ai soci e non alla società che, considerata trasparente, diventa uno schermo dietro al quale i primi esercitano collettivamente un'attività economica”;*

*iii. la giustificazione del meccanismo impositivo va ravvisata “in relazione a diversi profili riconducibili all'interesse fiscale dello Stato alla percezione dei tributi”;*

*iv. in specie “tale meccanismo impositivo risulta rispondente a esigenze di cautela fiscale in presenza di una possibile elusione di imposta nel contesto delle società considerate dall'art. 5 TUIR, stante il loro minore livello di formalizzazione e quindi l'assenza di rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per le società di capitali”;*

*v. inoltre, lo stesso criterio impositivo “appare anche funzionale a esigenze di semplificazione, permettendo di evitare duplicazioni di imposizione (in capo alla società, sotto forma di utili, e al socio, sotto forma di dividendo)”;*

*vi. in ogni caso, nella scelta del criterio impositivo al legislatore “spetta un'ampia discrezionalità in relazione alle varie finalità cui si ispira l'attività di imposizione fiscale”.*

Tale decisione interviene così per fare chiarezza su un delicato argomento teorico che coinvolge la soggettività tributaria delle società e la riferibilità soggettiva del presupposto di imposta; si tratta di temi generali che mostrano una rilevanza concettuale che va ben oltre la disciplina specifica della tassazione delle società di persone e che dunque sembra meritare un'analisi giuridica dettagliata per fornire spunti di ragionamento sui rapporti tra disciplina tributaria e normativa civilistica.

## 2. *La centralità del tema della soggettività collettiva rispetto alla fattispecie tributaria*

In generale, il fenomeno della soggettività può essere ricondotto alla utilizzazione di un meccanismo di imputazione, mediante il quale si realizza il collegamento di una fattispecie normativa con un determinato centro che si atteggi come “fattore di unificazione”<sup>2</sup>. Ed

<sup>2</sup> Richiamo su questo argomento BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2019, 284 ss.

invero, al fine di avere un soggetto è necessario che l'insieme di diritti ed obblighi ed in genere di situazioni giuridiche soggettive attinenti alla fattispecie da imputare venga riferito in modo unitario ad un destinatario<sup>3</sup>.

Nel caso della persona fisica è l'unità biologica "uomo" a fungere agevolmente da fattore di unificazione. Nel caso di un soggetto collettivo l'identificazione di un fattore di unificazione appare più complessa in quanto sono rinvenibili almeno due termini astrattamente eleggibili a centro di imputazione normativa, ovverosia gli individui (e cioè i soci o gli associati) e l'organizzazione complessiva in cui si sostanzia il soggetto collettivo. La soggettività passiva dei tributi può così essere distinta in due categorie principali: le persone fisiche e le società e gli enti (e cioè i soggetti collettivi).

A ben guardare, peraltro, la tematica della soggettività passiva si incentra essenzialmente sulla logica di riferibilità delle fattispecie e degli effetti giuridici in capo ai soggetti collettivi, stante l'ambivalenza dei termini dell'imputazione normativa, mentre nessun problema si pone per l'individuazione dei soggetti – persone fisiche<sup>4</sup>. È dunque a questa tipologia di soggetti (e cioè ai soggetti collettivi) che viene usualmente dedicata particolare attenzione in sede di analisi della soggettività tributaria<sup>5</sup>.

### 3. *La questione di fondo della soggettività degli enti collettivi: inadeguatezza della tradizionale ricostruzione in termini di "finzione" o "realismo"*

Il tema della soggettività degli enti collettivi costituisce uno dei profili di diritto maggiormente dibattuti dalla dottrina fin dalla fine

<sup>3</sup> Sul tema, molto noto nella teoria generale, si riveda – senza pretese di esaustività – KELSEN, *Teoria generale del diritto*, trad. ital. Torino, 1956, 26 ss.; ID. *Teoria generale della legge e dello Stato*, trad. ital. Milano, 1954, 3 e 30 ss.; HART, *The ascription of responsibility and rights*, in *Contributi all'analisi del diritto*, trad. ital. Milano, 1964; CARELLI, *Considerazioni in tema di società e personalità giuridica*, in *Riv. dir. comm.*, 1954, I, 245, 333 e 421; D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, Padova, 1989; GALGANO, *Delle persone giuridiche*, in *Comm. Cod. civ.* a cura di Scialoja - Branca, Bologna-Roma, 1969, 3 ss.; PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, 1 ss.

<sup>4</sup> Cfr. BASILE, FALZEA, *Persona giuridica*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, 234 ss.

<sup>5</sup> Cfr. E. ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965; GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.

del diciottesimo secolo, non soltanto per la complessità delle implicazioni di teoria generale, quanto soprattutto per le ricadute di ordine concreto che si proiettano sul traffico giuridico e commerciale<sup>6</sup>.

Senza voler entrare nel merito della complessa tematica, occorre rilevare che la questione di fondo intorno a cui ruota tradizionalmente l'intero dibattito giuridico è rappresentata dalla riconoscibilità della natura del soggetto collettivo, ponendosi fundamentalmente a tal riguardo una alternativa concettuale secca: per un verso, si può ritenere che l'ente presenti una dimensione ontologica propria, separata e distinta rispetto agli individui che lo compongono, e dunque sia riconoscibile come portatore di una realtà obiettiva; per altro verso, si può ricondurre la soggettività dell'ente ad una finzione di diritto, attraverso la quale il fenomeno associativo viene riportato alle persone fisiche degli associati<sup>7</sup>.

Nella prospettazione ricostruttiva formulata dalla teoria realista il dato che appare determinante è costituito dalla capacità dell'ente collettivo di essere presente sul mercato delle transazioni giuridiche come un soggetto del tutto autonomo ed indipendente, in grado di agire ed operare alla stessa stregua di ogni persona fisica. Anzi, è stato sovente riscontrato come la forza economica e la capacità negoziale di una società di capitali o di un ente pubblico abbiano una potenzialità significativamente superiore a quelle di ogni persona fisica, dando al soggetto collettivo un ruolo primario nella dimensione storica e sociale di una collettività<sup>8</sup>.

La tendenza ingenuamente personificante ed antropomorfa del senso comune e l'inclinazione a vedere sempre un qualcosa di sostanziale dietro i nomi ed i simboli produce una deformazione della dimensione ontologica: l'idea dell'ente astratto non è considerata come una mera rappresentazione simbolica, bensì per l'appunto come una realtà storica ed obiettiva. Si identificano le due fattispecie, quella dell'ente collettivo e quella della persona fisica, secondo lo schema logico dell'*argumentum a simili*.

<sup>6</sup> Vedi FERRARA, *Teoria delle persone giuridiche*, Napoli-Torino, 1915, 131 ss.; ZATTI, *Persona giuridica e soggettività*, Padova, 1975.

<sup>7</sup> Su questa ambivalenza concettuale della soggettività degli enti collettivi vedi KELSEN, *Teoria generale della legge e dello Stato*, cit., 102; D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 170.

<sup>8</sup> Vedi GALGANO, *Delle persone giuridiche*, cit., 25 ss.



Questa impostazione è stata peraltro facilmente superata in quanto lo stesso concetto di soggetto collettivo (ovvero di “persona giuridica”, intesa in senso lato, tale cioè da ricomprendere ogni ente collettivo) è stato qualificato come una sorta di non-senso sul piano logico: partendo infatti dalla premessa che gli unici agenti effettivamente riconoscibili sul piano ontologico sono le persone fisiche – poiché soltanto esse agiscono davvero nel mondo reale – se ne è tratta la conclusione che la persona giuridica non è altro che una creazione artificiosa del linguaggio giuridico, la quale sta ad indicare in forma abbreviata un gruppo di individui e di beni che agisce secondo un processo decisionale ed attuativo essenzialmente unitario<sup>9</sup>. Ed è a questo punto che entra in gioco la c.d. teoria finzionista: si avverte che la costituzione del soggetto collettivo pone in essere effetti identici a quelli che si originano per la nascita di un soggetto di diritto come la persona fisica; il che vale a dire che “è *come se*” fosse creata una persona fisica; non si intende con ciò affermare che l’ente esiste nel mondo reale, ma solo che viene assimilata una fattispecie ad un’altra diversa sulla base della coincidenza degli effetti giuridici<sup>10</sup>. Non si pensa nemmeno per un momento che esista un soggetto nuovo; si fa rilevare, attraverso la clausola del “è *come se*”, che la situazione giuridica corrisponde a quella che si avrebbe se vi fosse un soggetto nuovo. Emerge dunque la consapevolezza del valore strumentale della soggettività degli enti collettivi come tecnica di regolazione del fenomeno associativo.

Anche la teoria finzionista, peraltro, mostra una debolezza di fondo laddove non riesce a fornire adeguate spiegazioni delle peculiarità della capacità giuridica che l’ordinamento riconosce ai soggetti collettivi, essendo semplicemente scolastica l’idea che ogni fattispecie imputata ad enti o società possa/debba essere scomposta in una pluralità di fattispecie riconducibili alle singole persone fisiche. Nella moderna teoria generale del diritto il concetto di soggettività giuridica è stato così sottoposto ad una accurata revisione critica che ha portato a prendere le distanze rispetto all’annoso dibattito derivante dalla contrapposizione tra realisti e finzionisti<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Cfr. D’ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 146 ss.

<sup>10</sup> Cfr. ORESTANO *Il problema delle persone giuridiche in diritto romano*, I, Torino, 1968, 20 ss.

<sup>11</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1997, 2 ss.

In sostanza, il problema della soggettività è stato affrontato secondo una diversa impostazione: non si tratta tanto di capire se l'ente collettivo esista effettivamente nella dimensione storica ovvero costituisca una mera finzione di diritto; è piuttosto rilevante procedere al riconoscimento del criterio normativo di imputazione di una fattispecie ad un centro soggettivo idoneo ad essere titolare di situazioni giuridiche soggettive<sup>12</sup>. In altre parole non si tratta di verificare la corrispondenza della disciplina sulle persone giuridiche ad una realtà pre-normativa, bensì di analizzare le "condizioni d'uso" di tale disciplina<sup>13</sup>.

Il concetto di soggettività giuridica è stato così ridimensionato ad un fenomeno prettamente normativo, attraverso una separazione decisa dalla soggettività reale: soggetto di diritto viene pertanto inteso il centro di riferibilità delle fattispecie giuridiche indipendentemente dalla sussistenza di una determinata qualità soggettiva<sup>14</sup>.

4. *La dissoluzione della soggettività degli enti collettivi in meccanismi di imputazione attribuisce risalto alla antitesi individui/organizzazione*

Sul piano strutturale il soggetto collettivo si caratterizza per la coesistenza di un duplice livello decisionale. Innanzitutto, la pluralità di interessi/bisogni degli individui che, pur a vario titolo, aderiscono in forma associativa si compone unitariamente nel complesso organizzato in funzione del progetto sociale formulato in sede di definizione dell'ente o della società e dunque nella "organizzazione sociale"; pertanto è possibile individuare in quest'ultima un centro decisionale unitario che si pone quale collettore dei distinti interessi individuali legittimato ad effettuare scelte dispositive funzionali al perseguimento dell'interesse comune. In secondo luogo, è possibile attribuire un ri-

<sup>12</sup> Vedi GALGANO, *Delle persone giuridiche*, cit., 23 s.; ZATTI, *Persona giuridica e soggettività*, cit.; SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Torino, 1966, 66. D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 146 ss.

<sup>13</sup> Cfr. GALGANO, *Delle persone giuridiche*, cit., 23; SCARPELLI, *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, cit., 113 ss.

<sup>14</sup> Oltre alla dottrina citata vedi altresì FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, Milano, 1972, 155 ss.; SPADA, *La tipicità delle società*, Padova, 1974; ANGELICI, *La società nulla*, Milano, 1975, 88 ss.

lievo autonomo a ciascuno degli individui che partecipano alla vita sociale, assumendo la priorità dell'interesse individuale rispetto a quello comune e collettivo; in questo caso nella facoltà di disposizione riconosciuta all'individuo nell'ambito del regolamento sociale può riconoscersi un centro decisionale "de-localizzato" o "periferico", comunque distinto e contrapposto rispetto alla organizzazione sociale.

Il fattore di unificazione richiesto per la definizione dei meccanismi di imputazione giuridica può così ricondursi ad una soluzione unitaria, qualora si ponga l'attenzione essenzialmente sulla unitarietà del centro decisionale identificabile nella "organizzazione sociale", oppure ad una soluzione atomistica, qualora si attribuisca rilievo direttamente alla facoltà di disposizione dei singoli membri dell'ente<sup>15</sup>.

A ben guardare, pertanto, si può ritenere che il legislatore nello stabilire la disciplina degli enti collettivi non è da considerare vincolato alla adozione di una figura unica di imputazione delle fattispecie: il bipolarismo intrinseco di tali enti consente infatti di eleggere a centro di imputazione tanto l'organizzazione quanto i singoli individui.

Il problema della soggettività delle società e degli enti collettivi in genere sta tutto qui, nella opzione tra i due termini di una alternativa; occorre, cioè, individuare il centro di riferibilità delle fattispecie giuridiche verificando se sia stato accolto un meccanismo di imputazione agli individui (vale a dire ai soci o associati) oppure un meccanismo di imputazione all'organizzazione (ovverossia alla società o all'ente)<sup>16</sup>. Non si tratta tanto di verificare l'esistenza di un soggetto quanto piuttosto di operare una scelta all'interno di una struttura bipolare<sup>17</sup>.

Si ripropone così, almeno nelle linee principali, quella contrapposizione tra logica individuale e logica collettiva, perlopiù espressa dall'antitesi contratto/organizzazione, che per lungo tempo è stata assunta a fondamento delle ricostruzioni del fenomeno societario<sup>18</sup>. Peraltro, benché la contrapposizione tra contratto ed organizzazione

<sup>15</sup> Su tale argomento vedi JAEGER, *L'interesse sociale*, Milano, 1963.

<sup>16</sup> Vedi KELSEN, *Teoria generale della legge e dello Stato*, cit., 102.

<sup>17</sup> ) Cfr. D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 170.

<sup>18</sup> Sul rilievo di tale passaggio concettuale nella dimensione societaria vedi FERRI, *Le società*, I, Torino, 1971, 4. Da ultimo D'ALESSANDRO, *Il fenomeno societario tra contratto e organizzazione*, in *Giur. comm.*, 2017, I, 487 ss.

sia andata sfumando al punto da venire ripudiata come strumento conoscitivo dalla dottrina giuscommercialistica<sup>19</sup>, l'antitesi tra un assetto di interessi individuali ed un assetto di interessi collettivi sembra avere pienamente mantenuto la propria funzionalità<sup>20</sup>. È intorno ad essa infatti che si va ricostruendo ancora oggi la gran parte della tematica societaria, intrecciandosi i temi delle posizioni individuali dei soci con le questioni relative ai poteri e doveri della società<sup>21</sup>.

5. *La c.d. soggettività degli enti collettivi può essere descritta secondo lo schema "imputazione/organizzazione"*

Accertato che il fulcro della questione non è tanto rappresentato dalla identificazione di una specifica qualità rinvenibile nel mondo reale, bensì dalla scelta di un peculiare meccanismo di imputazione nella disciplina legislativa, occorre soffermarsi sui due termini dell'alternativa sopra individuata.

Cominciando con il fenomeno denominato appunto della "soggettività degli enti collettivi" si è già avuto modo di rilevare che esso consiste in una imputazione di fattispecie giuridiche ad un complesso di individui e beni organizzato funzionalmente e, dunque in modo più sintetico, ad una "organizzazione sociale"<sup>22</sup>. Il termine "organizzazione" viene richiamato a proposito degli enti collettivi dalla dottrina amministrativistica e civilistica, senza peraltro che vi sia una visione unitaria del concetto<sup>23</sup>.

Sul piano oggettivo si può notare che esistono vari profili sotto cui assume rilevanza il fenomeno organizzativo: sono infatti ipotizza-

<sup>19</sup> Cfr. FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, cit., 117; SPADA, *La tipicità delle società*, cit., 89 ss.

<sup>20</sup> Vedi FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, cit., 70 ss. e 117 ss.; GALGANO, *Le società in genere. Le società di persone*, Milano, 2007, 12 ss.

<sup>21</sup> Vedi FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, cit.; PESCATORE, *Attività e comunione nelle strutture societarie*, Milano, 1974, 32 ss.; ANGELICI, *La società nulla*, cit., 41 ss.

<sup>22</sup> Su questo tema, solo per citare alcuni contributi recenti, ANGELICI, *Attività e organizzazione*, Torino, 2007, 195 ss. e 333 ss.; BERTELOTTI, *Disposizioni generali sulle società*, in *Trattato di diritto privato*, II ed., a cura di P. Rescigno, Torino, 2008; AA.VV., *Diritto delle società. Manuale breve*, Milano, 2012.

<sup>23</sup> Vedi SAITTA, *Premesse per uno studio delle norme di organizzazione*, Milano, 1965; FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, cit., 117; SPADA, *La tipicità delle società*, cit., 89 s.; DI GASPARE, *Organizzazione amministrativa*, in *Dig. IV, Sez. pubbl.*, X, Torino, 1995, 513 ss.

bili una organizzazione di beni, una organizzazione di rapporti interni tra soggetti, ed anche una organizzazione di attività<sup>24</sup>. Il più delle volte questi diversi profili dell'organizzazione tendono ad intrecciarsi tra di loro, ma è ad ogni modo possibile pensare a fattispecie in cui rilevano singolarmente<sup>25</sup>.

Ora, non ogni fenomeno oggettivo di organizzazione vale a porsi come fattore di unificazione di diritti ed obblighi, e quindi ad assumere l'astratta idoneità ad essere centro di imputazione di una fattispecie normativa. Ed invero, appare determinante verificare che il complesso organizzato di persone e mezzi non "appartenga" a terzi (e dunque si risolva in una mera articolazione organizzativa di un altro soggetto), bensì disponga di effettiva autonomia ed indipendenza<sup>26</sup>.

Così nelle ipotesi di organizzazioni di beni o di rapporti la struttura organizzativa è da ritenere inidonea a fungere da centro di riferibilità delle fattispecie, in quanto esprime una funzione strumentale agli interessi di un altro soggetto (regolazione di un patrimonio, ordinamento interno dei rapporti etc.) e dunque è da considerare carente di autonomia.

L'elemento determinante ai fini della imputazione di fattispecie normative è piuttosto rappresentato dalla organizzazione dell'attività, dalla costituzione cioè di una struttura finalizzata al compimento di una determinata attività in modo autonomo ed indipendente rispetto agli individui che ne fanno parte<sup>27</sup>. In questo caso, infatti, la struttura organizzativa non risponde soltanto ad esigenze ordinarie di un patrimonio o di rapporti negoziali, ma assume le funzioni che spettano normalmente ai soggetti riconosciuti dall'ordinamento giuridico, vale a dire il compimento di un'attività<sup>28</sup>. D'altronde il concetto stesso di autonomia ha subito uno slittamento logico in direzione della "autodeterminazione" ovvero della "autoregolazione di attività e di comportamenti" che ha fatto emergere la

<sup>24</sup> Vedi sul tema, anche per ulteriori riferimenti, BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 135 ss., 169 ss. e 185 ss.

<sup>25</sup> Vedi BIGLIAZZI GERI, *Patrimonio autonomo e separato*, in *Enc. dir.*, XXXII, Milano, 1982, 825 ss.

<sup>26</sup> Cfr. BETTI, *Autonomia privata*, in *Nov.mo Dig. ital.*, I, Torino, 1957, 1559.

<sup>27</sup> Cfr. SPADA, *La tipicità delle società*, cit., 134 ss.; ANGELICI, *La società nulla*, cit., 88 ss.

<sup>28</sup> Vedi D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 124; BASILE - FALZEA, *Persona giuridica*, cit., 240; ANGELICI, *Attività e organizzazione*, cit., 333 ss.

centralità del potere di impostare la propria attività secondo criteri autonomamente determinati (e non provenienti da altri soggetti)<sup>29</sup>.

Nel regolamentare i “ritmi” della produzione dell’attività comune (l’ordinamento dei poteri sociali, le regole di distribuzione di funzioni, le modalità di azione) l’organizzazione sociale si presenta come una figura unitaria di produttore di diritto che appare naturalmente predisposta a ricevere gli effetti dell’attività medesima e dunque a fungere da centro di imputazione giuridica.

Non bisogna pertanto confondere i profili oggettivi dell’organizzazione con quelli soggettivi: soltanto ad uno di quelli, all’organizzazione di attività, è attribuito il particolare “valore” dell’idoneità all’imputazione<sup>30</sup>.

Resta da vedere quando ricorre in concreto una organizzazione dell’attività che presenti connotati tali da configurare un centro di imputazione: si può rilevare a questo proposito che gli elementi fondamentali della organizzazione di attività sono rappresentati dall’esistenza di una comunità di individui, di un fine comune e di un complesso di regole per l’attribuzione di funzioni agli individui così da unificare il gruppo e renderlo diverso da una mera unione di individui; decisiva è poi la sussistenza di una autonomia decisionale e di una autonomia programmatica nell’ambito del potere di indirizzo dell’attività. Pertanto, quando l’ente presenta una struttura che è obiettivamente idonea ad assumere decisioni relative all’andamento generale dell’attività collettiva indipendentemente da altri soggetti, allora si può ritenere che ricorra il requisito dell’organizzazione di attività, e che pertanto sussistano le caratteristiche di una astratta idoneità ad essere centro di riferibilità delle fattispecie<sup>31</sup>.

Alla luce di quanto è stato detto, la soggettività degli enti collettivi può essere descritta in una dimensione analitica secondo lo

Cfr., con specifico riguardo al diritto tributario, ANTONINI, *La soggettività tributaria*, cit., 52 ss.

<sup>29</sup> Vedi DE FINA, *Autonomia*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2009.

<sup>30</sup> Cfr. FERRO LUZZI, *I contratti associativi*, cit., 242 ss. e 300.

<sup>31</sup> Questo passaggio logico è ricorrente negli studi della dottrina tributaria sul tema della soggettività tributaria; vedi NUZZO, *Organizzazione, soggettività tributaria, eredità giacente*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, 1065 ss.; F. GALLO, *Il problema della soggettività ai fini IVA dei fondi comuni di investimento*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, 505 ss.; FICARI, *Indici di soggettività tributaria ed art. 87 comma secondo TUIR*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, II, 472 ss.

schema *imputazione/organizzazione*, vale a dire come un rapporto di imputazione di fattispecie giuridiche in capo ad una organizzazione (da intendersi come organizzazione di attività)<sup>32</sup>.

Lo schema “imputazione/organizzazione” può essere così tradotto nello schema “imputazione/modo di produzione di attività”, che ancor più del primo evidenzia il distacco da una rappresentazione individualistica dei fenomeni giuridici<sup>33</sup>. L’attività considerata nella sua autonomia si pone infatti, in sostanza, come termine di riferimento delle fattispecie normative. Gli individui rilevano solo come termini di riferimento secondari, o come strumenti di produzione di singoli atti (rappresentanti, organi etc.), oppure come destinatari del risultato finale dell’attività (e cioè come soci o associati).

Si tratta invero di un processo di imputazione complesso poiché le norme vengono riferite in primo luogo all’ente, ma sono comunque destinate a risolversi in capo a persone fisiche. La dottrina “normativo-nominalistica” in particolare ha spiegato questo processo con il concetto di imputazione in due tempi: le norme che si indirizzano all’ente sono norme incomplete che stabiliscono solo l’elemento materiale del comportamento imposto o vietato; è in base all’ordinamento interno dell’ente medesimo che viene poi determinato l’elemento personale<sup>34</sup>. L’imputazione al gruppo costituisce dunque una imputazione indiretta (se guardata dal punto di vista degli individui).

Il passaggio attraverso l’ordinamento interno dell’ente non è un passaggio irrilevante ai fini della imputazione specifica agli individui, in quanto le regole interne dell’ente non si limitano ad indicare gli individui cui spetta di esercitare il potere o di adempiere l’obbligo attribuiti al soggetto collettivo, bensì stabiliscono anche quali comportamenti specifici possono o debbono in concreto essere tenuti da quegli individui in relazione al potere ed all’obbligo dell’ente. In altri termini, si può affermare che le regole dell’organizzazione collettiva hanno un ruolo nel processo di imputazione che non si esaurisce nel trasportare di peso le predicazioni riferite al soggetto collettivo in capo alle persone fisiche, ma opera anche sul contenuto delle predi-

<sup>32</sup> Vedi BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 11 ss.

<sup>33</sup> Cfr. SPADA, *La tipicità delle società*, cit., 95 ss.

<sup>34</sup> Cfr. KELSEN, *Teoria generale del diritto*, cit., 202.

cazioni medesime, elaborandolo e frammentandolo prima di procedere alla relativa distribuzione tra i singoli individui<sup>35</sup>.

È stato peraltro precisato che le imputazioni riferite all'ente collettivo rimangono comunque distinte da quelle che vengono successivamente riferite agli individui, a dimostrazione della separatezza che sussiste tra soggetto collettivo e persone fisiche: si tratta del noto *principio della distinzione*, in base al quale si ritiene che le predicazioni relative alla *universitas* abbiano una loro specificità e non possano essere trasferite automaticamente in capo agli individui (“*universitas distat a singulis*”)<sup>36</sup>. Ciò comporta che il fenomeno della soggettività degli enti collettivi non riguarda l'ambito delle tecniche di imputazione, bensì quello della individuazione dei centri di imputazione; non si tratta cioè di un particolare meccanismo di imputazione di norme ed effetti giuridici agli individui, ma di una imputazione ad un ben determinato soggetto giuridico<sup>37</sup>.

#### 6. *Il criterio di imputazione per “trasparenza” quale alternativa logica allo schema imputazione/organizzazione*

Benché lo schema imputazione/organizzazione rappresenta la formula preferenziale adottata per la disciplina dei soggetti collettivi, in ragione del bipolarismo-intrinseco di questi ultimi è ben possibile che il legislatore possa optare per un diverso meccanismo di imputazione volto ad attribuire rilevanza agli individui quale centro di riferibilità delle fattispecie.

Assumendo, infatti, la priorità della facoltà di disposizione riconosciuta ai singoli soci/associati, il fattore di unificazione essenziale per procedere alla imputazione delle fattispecie giuridiche viene eletto negli individui. L'organizzazione sociale viene così superata a favore di un criterio atomistico di riferibilità delle fattispecie<sup>38</sup>.

<sup>35</sup> Cfr. KELSEN, *Teoria generale della legge e dello Stato*, cit., 101 e 348; D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 11 s.

<sup>36</sup> Cfr. D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 115. Vedi sul medesimo tema HART, *The ascription of responsibility and rights*, cit., 69; GALGANO, *Delle persone giuridiche*, cit., 21 ss.

<sup>37</sup> Cfr. D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, cit., 116.

<sup>38</sup> Su questi temi cfr. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 186 ss.



Questo meccanismo di imputazione può essere definito come principio della trasparenza ad esprimere appunto la mancata imputazione alla organizzazione delle fattispecie giuridiche relative a fatti od atti compiuti dal soggetto collettivo (e dunque il superamento dello schema imputazione/organizzazione)<sup>39</sup>. Nella rappresentazione mentale del meccanismo di imputazione è “come se” le fattispecie normativamente definite passassero attraverso la sfera giuridica dell’ente collettivo (che assume per l’appunto il carattere di una entità “trasparente”) e fluissero direttamente nella sfera giuridica degli individui<sup>40</sup>.

Il criterio di imputazione per trasparenza esprime un assetto di interessi tipicamente individuale nel quale viene ridimensionato il ruolo dell’organizzazione rispetto a quanto visto per lo schema imputazione/organizzazione<sup>41</sup>: le fattispecie sono riferite direttamente agli individui senza passare attraverso il termine medio dell’organizzazione; di conseguenza l’ordinamento interno dell’ente collettivo assolve a funzioni negoziali meramente interne, inidonee ad assumere un rilievo effettivo nel sistema giuridico; in particolare l’attività svolta dalla società è considerata come se fosse posta in essere direttamente dagli individui.

Si può dunque rilevare che, conformemente alla antitesi individuo/organizzazione, l’imputazione per “trasparenza” si pone quale alternativa logica dello schema imputazione/organizzazione, deter-

<sup>39</sup> Si tratta di una formula ricorrente nella dottrina tributaria: vedi ANTONINI, *La soggettività tributaria*, cit., 14; ID., *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, in AA.VV., *Incontri con il Banco di Roma. Il reddito di impresa*, Milano, 1974, III, 1 ss.; FILIPPI, *I redditi prodotti in forma associata*, in *Enc. giur. Treccani*, XXVI, Roma, 1991; SCHIAVOLIN, *I redditi prodotti in forma associata*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1994, 124; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 14 s.; SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. trib.*, 2003, 1511 ss.; FICARI, *Profili applicativi e questioni sistematiche dell’imposizione per trasparenza delle società di capitali*, in *Rass. trib.*, 2005, 38 ss.; FANTOZZI, *Il regime della trasparenza per le società di capitali*, in AA.VV., *La riforma del regime fiscale delle imprese*, a cura di F. Paparella, Milano, 2006; RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012.

<sup>40</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 14.

<sup>41</sup> Cfr. ANTONINI, *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, cit., 1 ss.; MICHELI, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, 371 ss.

minando una configurazione diametralmente opposta della disciplina del soggetto collettivo<sup>42</sup>.

### 7. *Il principio di trasparenza nelle società di persone*

In base alla regola prevista dall'art. 5 TUIR, è disposto che il reddito prodotto dalle società di persone residenti nel territorio nazionale venga imputato ai soci proporzionalmente alla propria quota di partecipazione, indipendentemente dalla effettiva percezione. Si tratta di una applicazione del principio di trasparenza che comporta l'assoggettamento ad IRPEF dei redditi societari, con una evidente deviazione rispetto alla logica soggettiva precipua di una imposta rivolta tipicamente alle persone fisiche<sup>43</sup>.

Rientrano nell'ambito di applicazione di tale regola non soltanto i redditi delle società di persone, ma anche quelli prodotti da altre forme di aggregazione pluripersonale: l'art. 5 stabilisce infatti l'equiparazione delle società di fatto alle società in nome collettivo o alle società semplici, a seconda che l'oggetto sociale sia rappresentato o meno dall'esercizio di attività commerciali; l'equiparazione delle società di armamento alle società in nome collettivo se costituite all'unanimità o alle società in accomandita semplice se costituite a maggioranza; l'equiparazione delle associazioni tra professionisti alle società semplici<sup>44</sup>.

È appena il caso di notare che il principio di trasparenza non trova applicazione per le società di persone non residenti, le quali invece rientrano nel campo applicativo dell'IRES. Tale esclusione risponde ad una valutazione di ordine pragmatico: il ricorso al principio della trasparenza per le società non residenti avrebbe infatti comportato per l'amministrazione finanziaria l'onere di andare a ricercare i soci, presumibilmente con residenza all'estero, per verifi-

<sup>42</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 15; RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., 331 ss.

<sup>43</sup> Vedi in argomento FILIPPI, *I redditi prodotti in forma associata*, cit.; SCHIAVOLIN, *I redditi prodotti in forma associata*, cit., 124 ss.; FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in *Riv. Notariato*, 1988; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 25 ss.

<sup>44</sup> In argomento vedi BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 31 ss.

care la corretta applicazione della regola di imputazione del reddito societario. È stato quindi considerato più rispondente alle esigenze di sicurezza e di semplicità della esazione del credito tributario ricondurre l'obbligazione tributaria direttamente in capo alla società<sup>45</sup>.

Quanto al criterio dell'imputazione del reddito va osservato che la norma tributaria dispone una presunzione assoluta di distribuzione dell'utile d'esercizio che peraltro contrasta con il regolamento civilistico, essendo previste possibilità di patti contrari che escludono l'immediata divisibilità degli utili. L'imputazione del reddito è effettuata secondo un criterio di rigida proporzionalità con la quota di partecipazione nella società; laddove tale quota non sia determinata si assume la misura dei conferimenti societari come criterio di riconoscibilità della partecipazione sociale<sup>46</sup>.

A ben guardare il presupposto d'imposta può essere individuato in una fattispecie complessa: l'attività economica (e dunque la fonte) è imputata alla società di persone, come risulta ampiamente confermato anche dalle regole di ordine procedurale (la contabilità, la dichiarazione, la fase di accertamento presuppongono per l'appunto che l'attività sia posta in essere dal soggetto societario)<sup>47</sup>; il risultato reddituale è invece imputato direttamente ai singoli soci. Si assiste così ad una scissione tra fonte e reddito che sono imputati a due soggetti distinti, rispettivamente alla organizzazione societaria ed ai soci<sup>48</sup>; i due eventi si pongono peraltro in una relazione di consequenzialità necessaria combinandosi in un'unica fattispecie giuridica – ovvero sia in una fattispecie complessa – a cui consegue un unico effetto impositivo (l'obbligazione tributaria posta in capo ai soci)<sup>49</sup>. La peculiarità dell'imputazione per trasparenza rispetto alle altre tipologie di presupposto di imposta dell'IRPEF è così da rintracciare nella presenza di un duplice meccanismo di imputazione soggettiva e

<sup>45</sup> Vedi MAGNANI, *I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 1148 ss.; ANTONINI, *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, 385 ss.; CROXATTO, *Redditi delle persone giuridiche (Imp. sui)*, in *Nov.mo Dig. ital. Appendice*, Torino, 1986.

<sup>46</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 19 e 185 ss.

<sup>47</sup> Vedi BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 275 ss.

<sup>48</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 259 s.

non tanto nella alterazione del rapporto che intercorre tra fonte e reddito.

I proventi derivanti dalla partecipazione alle società di persone ed oggetto della imputazione per trasparenza vengono definiti come “redditi di partecipazione” e vanno indicati in apposito spazio della dichiarazione annuale dei redditi. Ciò lascia intendere, in qualche modo, che si tratta di una sorta di categoria reddituale autonoma distinta rispetto alle altre categorie indicate dall’art. 6 TUIR<sup>50</sup>.

8. *Le ragioni di logica giuridica che presiedono alla scelta dell'imputazione per trasparenza dei redditi delle società di persone*

La *ratio* dell’adozione del principio di trasparenza nella tassazione delle società di persone va collegato alle peculiarità dell’imposizione reddituale nel senso della progressività, in quanto configura una scelta normativa che si riferisce essenzialmente alla adozione del profilo soggettivo del presupposto d’imposta<sup>51</sup>.

Va escluso preliminarmente che si tratti di una scelta in ordine alla natura giuridica delle società di persone, non essendo ravvisabile una apprezzabile differenza di questo tipo societario rispetto alle società di capitali come soggetto collettivo che svolge attività d’impresa<sup>52</sup>.

A ben guardare il trattamento differenziale delle società di persone sembra essere ispirato in prevalenza da ragioni di tecnica fiscale. Partendo dalla constatazione che le società personali sono composte perlopiù da ristretti gruppi di persone, legate da vincoli di parentela o di amicizia, si giunge ragionevolmente ad ammettere la

<sup>49</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 263 ss.

<sup>50</sup> Vedi BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 273 ss.

<sup>51</sup> Vedi sul punto FANTOZZI - LUPI, *Profili tributari delle società per azioni*, in *Trattato sulle società per azioni*, a cura di Portale-Colombo, Torino, 1993, 18; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 20 ss.

In generale sulla questione cfr. FEDELE, *Imposte reali e imposte personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, 450 ss.

<sup>52</sup> Per un esame della omogeneità funzionale delle società di persone con le società di capitali sotto il profilo dello svolgimento dell’attività di impresa e del risultato reddituale cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 351 ss.

possibile configurazione di schemi di elusione dell'effetto della progressività fiscale: il reddito conseguito ed accantonato da siffatte società risulta fungibile col reddito individuale, potendo essere gestito in sintonia con bisogni e aspettative dei soci; in altre parole, la gestione delle riserve patrimoniali delle società di persone può essere destinata anche alle spese della sfera personale dei soci, riducendo al minimo (o perfino annullando) la distribuzione degli utili<sup>53</sup>.

In tale assetto assoggettare ad imposta personale il reddito societario solo per la parte di utili effettivamente distribuita risulterebbe inadeguato, poiché lascerebbe sfuggire ad imposizione la parte di utili accantonati a riserve. Così, la discriminazione di trattamento tra società personali e società di capitali risponde ad una esigenza di cautela fiscale, fondata su una valutazione della diversa attitudine ad evitare il prelievo progressivo in capo ai soci<sup>54</sup>.

L'adozione del principio di trasparenza vale pertanto ad evitare una gestione personalizzata delle riserve di utili da parte delle società di persone (come si avrebbe con l'imposta sul reddito delle società) e, di converso, a consentire l'applicazione dell'imposta progressiva sull'utile riferibile alla persona fisica del socio<sup>55</sup>.

9. *La soggettività come "costellazione" di soluzioni normative: la mutevolezza e variabilità dei meccanismi di imputazione soggettiva nei vari profili ordinamentali*

La soggettività degli enti collettivi può essere sciolta in una serie di meccanismi di imputazione delle fattispecie giuridiche ad uno o più centri di riferibilità. A questo proposito si è osservato che il legislatore è posto in sostanza di fronte alla scelta tra i due termini di una alternativa logica, potendo procedere alla imputazione della fat-

<sup>53</sup> Vedi su questo punto FALSITTA, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1972, 158 ss.; FORTUNATO, *Le modifiche della compagine sociale nelle società tassate per trasparenza: spunti per una interpretazione sistematica*, in *Rass. trib.*, 2005, 1868 ss.

<sup>54</sup> Vedi FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, cit., 552; NUSSI, *Spunti per una rimediazione della disciplina impositiva reddituale sulle società di persone*, in *Riv. Dir. trib.*, 1994, I, 734 ss.; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 358 ss.; RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., 28 ss.

<sup>55</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 359.

tispecie tanto all'organizzazione sociale quanto agli individui che partecipano alla vita associativa in ragione del bipolarismo intrinseco connaturato ai soggetti collettivi<sup>56</sup>.

L'opzione legislativa sulla soggettività costituisce un giudizio di valore elaborato di volta in volta e rimesso alle valutazioni di opportunità riconducibili all'assetto di interessi tutelato in un dato contesto normativo<sup>57</sup>. Si può così escludere che esista un pre-condizionamento della realtà storica rispetto alla soggettività di diritto: nei vari livelli ordinamentali il legislatore formula una valutazione e, conseguentemente, definisce il meccanismo di imputazione della fattispecie ad uno o all'altro dei centri di riferibilità astrattamente eleggibili (e cioè all'organizzazione sociale ovvero agli individui)<sup>58</sup>.

Peraltro, va detto che la discrezionalità legislativa nella scelta del centro di imputazione è da considerare sostanzialmente libera ed incondizionata anche con riferimento ai vari settori del diritto ed ai vari profili dell'ordinamento; è infatti possibile che con riguardo alla medesima fattispecie il legislatore adotti una opzione soggettiva per un determinato contesto giuridico (ad es. per il diritto del lavoro) ed una opzione diversa per un altro contesto (ad es. per il diritto societario)<sup>59</sup>; oppure che nel medesimo settore disciplinare effettui una scelta di imputazione a favore degli individui per alcune fattispecie e, al contrario, una scelta di imputazione a favore dell'organizzazione sociale per altre fattispecie<sup>60</sup>. Appare infatti naturale che il piano degli interessi e le esigenze specifiche di un determinato contesto giuridico possono indurre ad una valutazione della riferibilità soggettiva delle fattispecie giuridiche autonoma e distinta rispetto a quella che si è riscontrata in altri contesti giuridici, pur finitimi ed assonanti<sup>61</sup>.

D'altro canto, l'assetto organizzativo di un ente collettivo non costituisce un elemento concettualmente univoco, quasi fosse un blocco unico da prendere in considerazione nella sua interezza. In realtà, esistono vari profili sotto cui è possibile apprezzare il feno-

<sup>56</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 74 ss. e 153 ss.

<sup>57</sup> Cfr. POTITO, *Soggetto passivo di imposta*, in *Enc. dir.*, XLII, Milano, 1982, 371 ss.

<sup>58</sup> Cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 93 ss.

<sup>59</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 113 ss.

<sup>60</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 125 ss.

<sup>61</sup> Cfr. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 299 ss.

meno organizzativo: l'attività comune, il complesso di beni, il risultato dell'attività (in quanto espressione dei rapporti tra associati ed organizzazione). Per poter analiticamente ricostruire la soggettività degli enti collettivi occorre procedere ad un esame dei meccanismi di imputazione adottati distintamente per ciascuno dei suddetti profili, al fine di verificare se il legislatore nella scelta del meccanismo di imputazione abbia optato univocamente per l'uno o per l'altro termine dell'alternativa individui/organizzazione oppure abbia accolto una soluzione mista<sup>62</sup>.

In questa prospettiva la soggettività degli enti collettivi perde i caratteri della ipostasi normativa o del monolite concettuale per trasformarsi in una sorta di "costellazione" di soluzioni normative, variabili e mutevoli, in ragione del giudizio di diritto formulato dal legislatore nel quadro di riferimento<sup>63</sup>. La soggettività diventa in sostanza una formula nominalistica idonea a ricomprendere le varie scelte di imputazione di fattispecie ad un centro di riferibilità<sup>64</sup>. Non si tratta più di un assioma giuridico da spiegare, perlopiù attraverso convincenti ideologici, bensì di un tema da indagare in via analitica al fine di verificarne l'effettiva portata e consistenza normativa. La soggettività diventa così un punto di partenza, e non un punto di arrivo, del ragionamento giuridico intorno alla disciplina normativa dei soggetti collettivi<sup>65</sup>.

#### 10. *La c.d. "soggettività tributaria": alcune osservazioni sulla discrezionalità del legislatore nella elezione dei centri di imputazione*

La dottrina tributaria si è ripetutamente interrogata circa il grado di condizionamento che il regolamento civilistico della soggettività può esercitare rispetto alla disciplina tributaria dei meccanismi

<sup>62</sup> In tal senso richiamo l'analisi svolta in BORIA, *Il principio di trasparenza nella imputazione delle società di persone*, cit., 135 ss., 169 ss. e 185 ss.

<sup>63</sup> Cfr. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 290 ss.

<sup>64</sup> Cfr. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 74 ss.

<sup>65</sup> Vedi AMATUCCI, *Soggettività tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993; FIORENTINO, *Riflessioni in tema di soggettività tributaria: il pensiero di Amatucci e la problematicità di questioni attuali*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario*, II, Bogotà-Napoli, 2011; PURI, *I soggetti*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Padova, 2012, 424 ss.

di imputazione<sup>66</sup>. In particolare, si è posta la questione della c.d. “soggettività tributaria” e cioè della ammissibilità di una scelta nella disciplina fiscale in senso difforme rispetto alla disciplina civilistica, vale a dire della riferibilità delle norme tributarie all’organizzazione sociale quando le norme civilistiche si riferiscono agli individui (o, naturalmente, viceversa)<sup>67</sup>.

Secondo l’opinione più risalente erano da ritenere ammessi quali soggetti autonomi del tributo anche soggetti non forniti di un riconoscimento ai fini civilistici<sup>68</sup>. In particolare si affermava l’esistenza di una soggettività settoriale, vale a dire di una capacità giuridica tributaria diversa rispetto a quella riconosciuta dal diritto civile; quest’ultima dovrebbe essere di spettanza esclusiva delle persone fisiche o delle persone giuridiche, mentre la soggettività tributaria potrebbe riguardare anche le società personali, nonché le “organizzazioni di beni e persone nei cui confronti il presupposto d’imposta si verifica in modo unitario ed autonomo” e quindi soggetti che erano considerati sforniti di capacità giuridica di diritto comune<sup>69</sup>.

Successivamente, risolto l’equivoco sulla coincidenza tra la soggettività e la personalità giuridica, si è osservato che le obbligazioni di imposta non riguardano altri che i titolari delle entità economiche colpite dal tributo oppure coloro cui sono riferiti atti o attività assunti a presupposto impositivo, vale a dire soggetti che già di per sé dispongono della capacità giuridica di diritto civile<sup>70</sup>; è stata pertanto affermata la coincidenza tra soggettività tributaria e soggettività di diritto civile, la quale soltanto è in grado di consentire al soggetto di

<sup>66</sup> Vedi, *ex multis*, ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, 1965; GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 260 ss.; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 304 s.

<sup>67</sup> Sul tema cfr. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 87 ss.

<sup>68</sup> Si tratta di un tema tradizionale affrontato dalla dottrina tributaria in relazione al quale si v., *expluribus*, i contributi di QUARTA, *Commento alla legge sull’imposta di ricchezza mobile*, I, Milano, 1917, 102; GIANNINI, *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, 1937, 80 ss.; INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, 1937, II, 17.

<sup>69</sup> Vedi VANONI, *I soggetti passivi nel rapporto giuridico tributario*, in *Foro it.*, 1935, IV, 317 ss.

<sup>70</sup> Vedi GIARDINA, *La capacità giuridica degli enti collettivi non personificati*, in *Riv. dir. fin.*, 1962, I, 269 ss. e 399 ss.; ANTONINI, *Personalità giuridica ed Irpeg*, in *Riv. Dir. fin.*, 1978, I, 381; AMATUCCI, *Teoria dell’oggetto e del soggetto nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1902 ss.



avere una disponibilità dei mezzi finanziari con cui adempiere l'obbligazione tributaria<sup>71</sup>.

Alla luce della ricostruzione della soggettività come ormai consolidata nella teoria generale, la questione della "soggettività tributaria" sembra avere perso di una effettiva consistenza problematica, trattandosi di un tema che trova una soluzione del tutto coerente con l'impostazione teorica di fondo<sup>72</sup>. Essendo stata "dissolta" la soggettività in figure di imputazione normativa rimesse alla discrezionalità del legislatore, può considerarsi infatti pacifico che nell'ordinamento tributario vengano effettuate imputazioni di fattispecie rispondenti ad una logica esclusivamente fiscale e come tali autonome ed indipendenti rispetto a quelle effettuate in altri settori ordinamentali. A ben guardare, pertanto, nulla osta, almeno in linea teorica, a che il legislatore civile assuma a centro di riferibilità delle fattispecie l'organizzazione sociale, mentre il legislatore fiscale faccia riferimento ai singoli individui<sup>73</sup>.

Può a tal proposito notarsi che nella struttura delle fattispecie impositive il dato soggettivo non acquisisce una rilevanza centrale, venendo piuttosto privilegiato il dato oggettivo, il compimento del fatto ed in specie la realizzazione del presupposto di imposta. In altri termini, si può sostenere che il legislatore fiscale abbia come obiettivo primario l'individuazione del presupposto inteso come accadimento storico, cioè come fatto, e solo in via secondaria l'identificazione del centro di imputazione delle fattispecie giuridiche, vale a dire del soggetto cui collegare il presupposto<sup>74</sup>. Ne consegue che la soggettività rilevante per il diritto tributario ha una funzione prettamente strumentale rispetto al prelievo fiscale<sup>75</sup>. E in questo si nota indubbia-

<sup>71</sup> Cfr. GIARDINA, *La capacità giuridica degli enti collettivi non personificati*, cit., 303 ss.; RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1987, 436 ss.

<sup>72</sup> Cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 176; PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura A. Amatucci, Padova, 1994, 387 ss.

<sup>73</sup> Su questi temi cfr. PELLIZZI, *Soggettività giuridica*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIX, Roma, 1993, 4.

<sup>74</sup> Cfr. LAVAGNA, *Teoria dei soggetti passivi e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1961, I, 8; PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969; MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin.*, 1977, I, 436 ss.

<sup>75</sup> Cfr. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit.; FEDELE, *Possesso di redditi, capacità contributiva ed incostituzionalità del cumulo*, in *Giur. cost.*, 1976,

mente una notevole diversità con il diritto civile, non tanto di qualificazione del soggetto, quanto piuttosto di funzionalità generale della soggettività rispetto al piano dei valori e degli interessi tutelati<sup>76</sup>.

Proprio il carattere strumentale della soggettività sembra accentuare la facoltà del legislatore tributario di procedere con una certa fluidità (se non addirittura con una certa disinvoltura) nella individuazione dei centri soggettivi in base a valutazioni di opportunità e di tecnica fiscale e che ben possono cambiare in relazione alle finalità specifiche dei singoli tributi<sup>77</sup>. Appare così consolidato il convincimento che la soggettività di diritto tributario non rappresenti “un mito”, costituendo piuttosto una “tecnica legislativa” idonea a produrre effetti variabili da tributo a tributo<sup>78</sup>.

Si può dunque ritenere che, fermi rimanendo i limiti alla individuazione dei soggetti chiamati al pagamento dei tributi, rientri nella discrezionalità del legislatore considerare gli enti collettivi, e soprattutto quelli non personificati, in modo unitario o in modo frazionato, ponderando le varie esigenze fiscali, ed in primo luogo quella di una più “sicura e garantita” esazione dei tributi<sup>79</sup>. La relazione normativa tra soggetti e fattispecie impositiva è dunque effettuata secondo valutazioni riservate al legislatore ordinario<sup>80</sup>.

Può pertanto concludersi che la scelta di imputare le fattispecie tributarie ai centri di riferibilità è indipendente dalla disciplina civilistica e dalla ricostruzione dogmatica della soggettività<sup>81</sup>: così come è possibile allargare i centri soggettivi di riferimento delle norme tributarie (si pensi al fenomeno del “cumulo” dei redditi familiari), allo stesso modo è possibile riportare i fenomeni associativi ai singoli in-

2169 ss.; GALLO, *La soggettività tributaria*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, 47 ss.

<sup>76</sup> Cfr. LAVAGNA, *Teoria dei soggetti passivi e diritto tributario*, cit.

<sup>77</sup> Cfr. BORIA, *Diritto tributario*, cit., 290.

<sup>78</sup> Vedi MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., 436; NUZZO, *Questioni in tema di tassazione degli enti non economici*, in *Rass. trib.*, 1985, I, 138; FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 299 ss.; GALLO, *La soggettività tributaria*, cit., 50 ss.

<sup>79</sup> Cfr. NUSSI, *Spunti per una rimediazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, cit., 742.

<sup>80</sup> Su questo punto vedi Corte Cost. sentenza n. 120/1972.

<sup>81</sup> Con particolare riguardo al tema della tassazione societaria, vedi FANTOZZI - LUPI, *Profili tributari delle società per azioni*, cit., 18; SALVINI, *Diritto societario e diritto tributario: dieci anni dalle riforme*, in *Giur. comm.*, 2014, 701 ss.

dividui anche qualora le norme civili consentirebbero di riferirli all'ente collettivo; parimenti è possibile individuare soggetti di diritto ai fini fiscali che non assumono rilevanza alcuna ai fini del diritto civile (come ad es. i distretti produttivi)<sup>82</sup>.

Il problema della soggettività tributaria in questi termini non è dunque tanto da riconnettere alla mancanza di un soggetto passivo, quanto alla necessità di effettuare una scelta di uno tra due o più soggetti astrattamente idonei a subire l'imposizione<sup>83</sup>.

L'espressione *soggettività tributaria* può avere allora un senso ove serva ad indicare determinate fattispecie soggettive individuate in relazione a singole norme di settore aventi per obiettivo la modifica dei normali centri di imputazione degli effetti giuridici<sup>84</sup> oppure, più genericamente, ad indicare una sorta di "contenitore" in cui sono accomunate ipotesi di per sé eterogenee, le quali hanno quale minimo comune denominatore l'incertezza del legislatore circa il soggetto cui riferire gli obblighi tributari<sup>85</sup>.

È bene peraltro ribadire che per l'attribuzione della qualità di soggetto passivo di imposta non è sufficiente che determinate fattispecie giuridiche siano riferite dalle norme tributarie ad un unico centro di interessi: occorre verificare che quest'ultimo abbia una astratta idoneità ad essere centro di riferibilità delle norme, e dunque che ricorrano i requisiti della organizzazione di attività<sup>86</sup>.

Anche per questa ragione la discussione sulla soggettività tributaria tende in concreto a "sdrammatizzarsi"<sup>87</sup>: il legislatore fiscale il più delle volte fa riferimento alle figure soggettive espressamente previste dal diritto civile; qualora poi vengano usate formule vaghe e

<sup>82</sup> Su questi temi GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 345 ss.; FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 489 ss.; RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 313 ss.; PEVERINI, *Soggettività e capacità contributiva nel consolidato nazionale*, Padova, 2017.

<sup>83</sup> Cfr. LUPI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1992, 304.

<sup>84</sup> Cfr. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., 437.

<sup>85</sup> Cfr. LUPI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 302.

<sup>86</sup> Sul tema cfr. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, IV, Padova, 1994, 80, SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, I, 1, Padova, 1994, 274 ss.; BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, cit., 92 ss. e 263 ss.

<sup>87</sup> Cfr. GALLO, *La soggettività tributaria*, cit., 50 s.

generiche sembra inevitabile, in assenza di espresse indicazioni in senso contrario, rinviare al diritto ordinario per stabilire se l'ente presenti o meno caratteristiche soggettive. In buona sostanza lo spazio per fattispecie soggettive trattate in modo diverso nel diritto tributario rispetto al diritto civile appare tutto sommato esiguo<sup>88</sup>.

#### 11. *Considerazioni di sintesi sui rapporti tra disciplina fiscale e normativa del codice civile nel reddito di impresa*

Le cadenze argomentative sopra illustrate rendono manifesta la logica del principio di trasparenza nel contesto generale della soggettività tributaria.

Il principio di trasparenza viene considerato come un meccanismo di imputazione del reddito idoneo a consentire una stabilizzazione del prelievo fiscale e, pertanto, a perseguire l'interesse generale della comunità alla percezione delle entrate tributarie in ragione dei propri obiettivi di sopravvivenza e di sviluppo<sup>89</sup>. La riferibilità del reddito prodotto dalle società di persone direttamente alla sfera personale dei soci permette infatti di evitare i rischi della gestione personalizzata delle riserve di utili (e quindi una potenziale elusione fiscale) e di incrementare il flusso tributario a seguito dell'applicazione dell'imposta progressiva sul reddito dei soci<sup>90</sup>.

È così l'interesse fiscale il valore di riferimento (peraltro richiamato dalla Corte Costituzionale) per definire il fondamento assiologico di tale metodo di imputazione normativa del reddito societario<sup>91</sup>. Si tratta di un inquadramento concettuale coerente con l'impostazione frequentemente seguita dalla disciplina tributaria nella estensione dei centri di riferibilità soggettiva degli obblighi fiscali in relazione all'obiettivo di tutela delle garanzie tributarie e di protezione dei flussi di entrate per lo Stato comunità<sup>92</sup>.

<sup>88</sup> Vedi FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 304 ss.

<sup>89</sup> Su questo tema, anche per una analisi diacronica della rilevanza dell'interesse fiscale nell'ordinamento italiano, vedi BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; ID., *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. Fantozzi, Torino, 2012, 77 ss.

<sup>90</sup> Cfr. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, cit., 552.

<sup>91</sup> Sulla rilevanza di tale valore nella individuazione dei centri di riferibilità degli obblighi fiscali cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 215 ss.

<sup>92</sup> Cfr. PARLATO, *Il responsabile e il sostituto d'imposta*, in AA.VV., *Trattato di di-*

D'altro lato, è frequente la deviazione (almeno parziale) della disciplina tributaria del reddito di impresa rispetto alle regole usualmente adottate nella disciplina civilistica (ed in specie in quella prevista dal codice civile), il cui fondamento va ricercato nel differente tessuto di interessi tutelati nei due sistemi normativi.

Come è noto, la normativa civilistica del reddito di impresa esercita una fondamentale funzione di garanzia rispetto a tutti i soggetti interessati all'andamento economico e, soprattutto, alla consistenza patrimoniale dell'impresa<sup>93</sup>. Evidentemente coloro che entrano in rapporto commerciale o finanziario con l'impresa devono potere avere una informazione completa sulla composizione del patrimonio e sul valore dell'impresa medesima al fine di formulare con cognizione il giudizio sulla opportunità di avviare o mantenere il rapporto commerciale o finanziario. Così, la rappresentazione fornita dal bilancio vale a garantire la trasparenza nei confronti dei soci delle società commerciali, la salvaguardia dei creditori rispetto al possibile annacquamento del capitale sociale (e del patrimonio netto) e in generale la protezione dell'interesse del mercato alla conoscenza della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa.

In questa prospettiva i criteri informativi delle regole di predisposizione del bilancio d'esercizio sono ravvisabili nel principio di verità e chiarezza e soprattutto nel principio di prudenza<sup>94</sup>: per un verso, vengono rilevate tutte le componenti negative che concorrono all'attività di impresa, assumendo anche i costi non certi ma ragionevolmente stimati (ad es. attraverso gli accantonamenti di passività potenziali); per altro verso, sono considerate soltanto le componenti attive certe, con esclusione pertanto di quelle potenziali o stimate; infine tutte le valutazioni di componenti patrimoniali sono effettuate al ribasso, sulla base cioè di tecniche estimative rivolte tendenzialmente verso una compressione del valore dei cespiti. L'idea guida è indivi-

*ritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1993, 395; GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., 286 ss.; BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 215 ss.

<sup>93</sup> Vedi LIBONATI, *Bilancio delle società*, in *Appendice Nov.mo dig. it.*, Torino, 1980, 806 ove si richiama la conservazione dell'investimento iniziale e della capacità produttiva dell'impresa come valore fondamentale della disciplina del bilancio delle società commerciali.

<sup>94</sup> Si tratta di principi consolidati nella disciplina del bilancio delle imprese: vedi COLOMBO, *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Padova, 1965; FERRI, *Le società*, in *Trattato di diritto civile*, a cura di G. Vassalli, III ed., Torino, 1987, 774.

duabile nella adozione di criteri di rilevazione del risultato di esercizio ispirati ad un apprezzamento prudenziale dell'imprenditore, che contemplano la possibilità di un utile non documentato latente nell'impresa e precludono una sovrastima della consistenza patrimoniale, così da tutelare le aspettative dei terzi e del mercato in genere<sup>95</sup>.

L'interesse protetto dall'ordinamento fiscale consiste invece nel conseguimento dei fondamentali valori che compongono la dialettica costituzionale della materia, e quindi nella capacità contributiva e nell'interesse fiscale<sup>96</sup>. Pertanto, la determinazione del reddito di impresa deve essere ispirata alla logica propria del sistema tributario che ben può divergere da quella sottesa all'ordinamento civilistico<sup>97</sup>.

In particolare, proprio con riferimento all'interesse fiscale si può osservare una prospettiva ricostruttiva sensibilmente differente rispetto a quella indicata in precedenza per la predisposizione del bilancio di esercizio. Ed infatti, l'adozione di un criterio prudenziale di ricostruzione del risultato di esercizio tende a comprimere la base imponibile in pieno contrasto con l'esigenza dello Stato-comunità di acquisire le risorse tributarie. Così l'imprenditore potrebbe allinearsi ai precetti civilistici e determinare un reddito di impresa in misura contenuta e ridotta, conseguendo un risparmio di imposta.

Le tipiche finalità della certezza del diritto e del contenimento degli impulsi elusivi dei contribuenti, che definiscono l'orizzonte di riferimento dell'interesse fiscale<sup>98</sup>, impongono pertanto di adottare norme tributarie ispirate a criteri di determinazione del reddito di impresa talora divergenti rispetto a quelli propri della disciplina civilistica<sup>99</sup>.

La tecnica legislativa prevalente nella normativa tributaria del reddito di impresa consiste infatti nella predeterminazione del con-

<sup>95</sup> Vedi in argomento CICOGNANI, *L'imposizione del reddito di impresa*, Padova, 1980, 93.

<sup>96</sup> Cfr. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito di impresa*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, cit., 481 ss.

<sup>97</sup> Cfr. GRANDINETTI, *Il principio di derivazione dell'Ires*, Milano, 2016, 47 ss.; VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito di impresa*, Milano, 2016, 3 ss.

<sup>98</sup> In proposito vedi BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, 132 ss. e 138 ss.

<sup>99</sup> Vedi MICHELI, *Divari tra legislazione civilistica e legislazione tributaria*, in Incontri con il Banco di Roma, Roma, 1974, III, tomo II, *Il reddito di impresa*, 224; TABET, MINERVINI, *Utile civilistico e reddito di impresa*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa*, a cura di G. Tabet, Padova, 1997, 72 ss.

tenuto del giudizio valutativo e sovente nella individuazione di limiti minimi e massimi all'interno dei quali l'imprenditore è libero di posizionarsi in sede di valutazione di bilancio, ma che non possono essere travalicati<sup>100</sup>. Viene quindi contenuta l'area della discrezionalità o comunque della opinabilità della stima dell'imprenditore rispetto alla determinazione del reddito di impresa così da ridurre i margini di indeterminazione e favorire l'interesse alla percezione dei tributi<sup>101</sup>.

Coerentemente, le "norme di salvaguardia" dell'interesse fiscale presenti nella disciplina del reddito di impresa tendono ad introdurre limiti rigidi alla deducibilità dei costi (nell'*an*, nel *quantum* e nel *quando*) e comunque a contenere la facoltà di distribuire il reddito tra i vari esercizi (e quindi in sostanza a rinviarlo nel tempo)<sup>102</sup>.

D'altro lato, esistono anche "norme sovvenzionali", formulate direttamente nella disciplina tributaria, il cui obiettivo consiste nella attenuazione della imposizione reddituale in ragione di un rafforzamento dell'apparato produttivo<sup>103</sup>. In tal caso la finalità perseguita dalla normativa fiscale determina un diverso apprezzamento della componente reddituale rispetto ai criteri tradizionali di redazione del bilancio di esercizio.

In conclusione, sembra delinarsi un rapporto fluido e articolato nei rapporti tra disciplina fiscale e codice civile con riguardo al reddito di impresa, nell'ambito del quale emergono alcuni tratti ricorrenti<sup>104</sup>: la rilevanza specifica della dialettica costituzionale del fenomeno tributario (e quindi la primazia degli interessi tutelati dalla disciplina fiscale)<sup>105</sup>; la posizione del codice civile come parametro di riferimento da richiamare, anche eventualmente in una prospettiva derogatoria<sup>106</sup>; la discrezionalità del legislatore nella scelta dell'op-

<sup>100</sup> Cfr. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, cit., 115.

<sup>101</sup> Cfr. FALSITTA, *Concetti fondamentali e principi ricostruttivi in tema di rapporti tra bilancio civile e bilancio fiscale*, cit., 147; LUPI, *La determinazione del reddito e del patrimonio delle società di capitali tra principi civilistici e norme tributarie*, cit., 712 ss.; GIOVANNINI, *Bilancio civile e variazioni fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 616 ss.; TABET, MINERVINI, *Utile civilistico e reddito di impresa*, cit., 73 s.

<sup>102</sup> Vedi TABET - MINERVINI, *Utile civilistico e reddito di impresa*, cit., 76 ss.

<sup>103</sup> Cfr. TABET - MINERVINI, *Utile civilistico e reddito di impresa*, cit., 79 s.

<sup>104</sup> Cfr. BORIA, *L'interesse fiscale*, cit., 152 ss.

<sup>105</sup> Cfr. DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. Dir. trib.*, 1995, I, 145 ss.

<sup>106</sup> Cfr. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, in *Opere Giuridiche*, I, Milano, 1961, 135 ss.; BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le cate-*

zione normativa ritenuta più adatta alla tutela degli interessi in gioco<sup>107</sup>.

Se ne può dedurre che la normativa del codice civile rappresenta un passaggio importante, ma non decisivo nella interpretazione della disciplina tributaria, dovendosi avere riguardo essenzialmente agli interessi protetti dall'ordinamento fiscale ed alla specificità di questa materia giuridica.

*gorie giuridiche civilistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, 1434 ss.; MICHELI, *Reddito di impresa e imprenditore commerciale*, in *Opere minori di diritto tributario*, II, Milano, 1982, 297 ss.; CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, 46.

<sup>107</sup> Vedi sul tema VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 3 ss.; A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1993, I, t. II, 547 ss.