

# Dottrina e Dottrine

*Rassegna Tributaria, 3 / 2009, p. 611*

## **LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA NEL PENSIERO DI G.A. MICHELI (\*)**

Franco Gallo

### **Riferimenti**

Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 Art. 73

SOMMARIO: **1.** Premessa - **2.** La individuazione dei soggetti passivi - **3.** La cosiddetta soggettività tributaria - **4.** Conclusioni.

**1. Premessa** - Chi mi ha preceduto ha messo in evidenza che il maggior contributo del processualista Micheli allo studio del diritto tributario sta nel rigore metodologico delle sue analisi giuridiche e nel conseguente rifiuto tanto di un certo empirismo interpretativo dominante nel dopoguerra nella materia quanto di eccessive commistioni tra il dato giuridico e quello economico. Vorrei solo aggiungere al riguardo che, nel fare appropriata applicazione al diritto tributario delle categorie giuridiche generali, egli si è anche ben guardato dal cadere nel difetto opposto di indulgere nella pura dommatica. Ha, infatti, privilegiato - e questo è un altro dei meriti scientifici di Micheli - la ricostruzione atomistica degli istituti mettendo in evidenza la pluralità dei moduli applicativi e la specificità dei sottintesi interessi. Nel contempo, la sua conoscenza della teoria generale del diritto, sia pubblico che privato, lo ha portato a ricercare analogie e somiglianze degli schemi del diritto tributario con quelli delle altre branche del diritto, nel presupposto dell'unitarietà dell'ordinamento giuridico e nel dichiarato intento di risolvere i particolari problemi ermeneutici, facendo ricorso, quando possibile, anche agli schemi teorici elaborati in altra sede e opportunamente riadattati e reinterpretati ai fini fiscali.

Questo tipo di impostazione - tesa a raccordare gli interessi di settore con i principi generali dell'ordinamento - è agevole ritrovare anche con riguardo al delicato tema della cosiddetta soggettività tributaria e, in genere, con riguardo a tutta la problematica attinente ai profili soggettivi dell'obbligazione tributaria. Nella ricostruzione che Micheli fa di tali profili emergono, infatti, ambedue gli elementi portanti della sua metodologia interpretativa: quello, diciamo così, pragmatico - che viene in rilievo per quanto attiene alla individuazione dei soggetti passivi del tributo e degli specifici obblighi tributari - particolarmente attento alla disciplina di settore, alle peculiari caratteristiche degli interessi tutelati e alle *rationes* dei singoli istituti; quello teorico generale - che rileva soprattutto ai fini di una soluzione sdrammatizzante la nota diatriba sull'esistenza o meno di una speciale soggettività di diritto tributario - preoccupato della coerenza dei moduli tributari ai principi e alle regole dell'ordinamento giuridico generale.

**2. La individuazione dei soggetti passivi** - L'elemento pragmatico è messo in evidenza dall'importanza che Micheli attribuisce alle scelte "discrezionali" del legislatore tributario ai fini dell'identificazione dei soggetti

passivi del tributo. Ponendo al centro della disciplina dei soggetti la legge, egli reagisce innanzitutto a divergenti impostazioni di tipo "domestico" che confondevano tra soggettività e autonomia e tendevano a fondare la prima solo sull'esistenza di un'autonomia patrimoniale, finanziaria ed organizzativa, indipendentemente dalla espressa assunzione legislativa di un centro di imputazione di effetti impositivi. In questo senso ragionavano, mi pare, Quarta e Vanoni e quasi tutti i commentatori di origine ministeriale come Scandale, Giannetta e Sessa e sempre in questo senso si esprimeva la amministrazione finanziaria erigendo, ad esempio, a soggetti di diritto tributario le aziende separate dei comuni produttrici di beni e servizi o le sezioni autonome delle banche prive di personalità giuridica anch'esse appartenenti alle banche medesime. Senza alcun tentennamento egli avverte in proposito che l'identificazione di soggetti passivi deve sempre avvenire per legge avendo riguardo, volta per volta e caso per caso, tanto alla *ratio* di ogni singolo tributo e al rispetto del principio di capacità contributiva, quanto alle esigenze erariali di un pronto e più agevole reperimento delle entrate.

Coerente alla sua tesi sulla natura strumentale e "tecnica" delle norme tributarie e preoccupato che debba esistere in ogni caso un soggetto chiamato a concorrere alle pubbliche spese in ragione di una sua personale capacità contributiva, Micheli non ha remore a "sdoppiare" la figura di soggetto passivo di imposta. Distingue così tra soggetto-contribuente - che è poi quello che, ponendo in essere il presupposto, dimostra una specifica capacità contributiva - e colui che il legislatore, al fine di accrescere il numero dei soggetti che garantiscono il conseguimento del tributo, ritiene di dovere assumere quale obbligato al pagamento del tributo; e ciò anche se tale presupposto non si riferisce a lui direttamente per essere egli titolare solo di una situazione giuridica soggettiva connessa con quella del contribuente (è il caso del sostituto e del responsabile d'imposta e di alcuni soggetti assunti come coobbligati solidali).

La sua costruzione gira intorno ad una sorta di inversione logica che egli fa del rapporto tra soggetto passivo e presupposto e tra soggetto e situazione-base. L'identificazione del soggetto passivo è, infatti, il frutto non di una autonoma e autosufficiente definizione normativa sganciata dal riferimento a parametri oggettivi, bensì di un'operazione di previa identificazione di tali parametri e di successiva imputazione degli stessi. Rende bene l'idea di questa impostazione, di tipo funzionale, la frase di Micheli secondo cui "la cosiddetta soggettività non è un mito, ma una tecnica che persegue diverse finalità a seconda della struttura del tributo".

Dal rilevante ruolo attribuito da Micheli alla legge tributaria e dalla funzionalità del presupposto e della situazione base alla individuazione del soggetto passivo, emerge con chiarezza che al centro del suo pensiero c'è una nozione astratta di soggettività che, da una parte, è perfettamente aderente a quella classica elaborata per primo da Falzea nel 1939 quale centro di imputazione degli specifici effetti giuridici considerati dal legislatore tributario e, dall'altra, è fondata sulla scelta discrezionale dei soggetti passivi operata dallo stesso legislatore nell'ambito, però - vedremo meglio più avanti - dell'ampia gamma di soggetti considerati tali dall'ordinamento generale. Ed emerge anche, con altrettanta chiarezza, la ragione di una certa diffidenza di Micheli verso ricostruzioni economicistiche dei profili soggettivi dei tributi, non riconducibili a meccanismi normativi formali e fondate sull'eccessivo rilievo attribuito alla traslazione economica ai fini di individuare il soggetto inciso (è questo il caso, ad esempio, degli schemi impositivi caratterizzati dalla rivalsa meramente facoltativa ed è il caso anche, per taluno, dell'individuazione del soggetto passivo dell'Iva e delle stesse accise).

**3. La cosiddetta soggettività tributaria** - In questo contesto di sdoppiamento del soggetto passivo nella figura sostanziale del contribuente e in quella formale del mero obbligato al pagamento del tributo, può meravigliare che Micheli affronti solo obliquamente e non *ex professo* il tema, di maggior profilo teorico, del rapporto tra disciplina tributaria dei soggetti e ordinamento generale. Questo tema è, infatti, particolarmente rilevante ai fini dello studio dei profili soggettivi dell'imposizione perché presuppone la soluzione del problema - che tanto ha affaticato e affatica ancora la dottrina italiana a partire soprattutto dagli anni sessanta - della possibile esistenza di una soggettività tributaria disgiunta da quella di diritto comune o, se si preferisce (per chi fa coincidere la soggettività con la capacità giuridica), della esistenza di una speciale capacità giuridica tributaria. Come dirò meglio più avanti, tale trasversalità è, peraltro, giustificata dalla intenzione di sdrammatizzare i termini del dibattito fiscale, evitando di prendere di petto direttamente il problema della soggettività e dando per scontato che l'assunzione di una flessibile nozione unitaria di soggettività di diritto comune non cozza necessariamente con l'autonomia definitoria esercitata dal legislatore tributario in sede di classificazione funzionale dei soggetti passivi.

**3.1.** È ben noto che questo problema si è posto con riferimento ai soggetti Irpeg non tipizzati diversi dalle società, dalle associazioni riconosciute e dai consorzi, considerati dall'art. 8 del testo unico delle imposte dirette del 1958, poi confermato dall'art. 2, lettera *b*), del D.P.R. n. 598 del 1973 e dall'art. 87, comma 2 (ora art. 73, comma 2) del D.P.R. n. 917 del 1986. L'espressione usata dal legislatore per consentire all'interprete di individuare in questi casi la soggettività Irpeg è quella - molto studiata in passato - secondo cui devono considerarsi soggetti a tale imposta anche "le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo". Nell'esaminare tale norma, Micheli non le attribuisce l'effetto automatico di creazione di una soggettività tributaria disgiunta da quella di diritto comune, ma sposta la soluzione del relativo problema sul fronte della teoria generale e, perciò, del diritto comune. Mostra, cioè, di ritenere che il fatto che una tale norma assuma come soggetto passivo dell'Irpeg centri di imputazione che prescindono dalla persona giuridica e, a volte, dalla stessa autonomia patrimoniale, non vuol dire, per ciò stesso, che queste organizzazioni di beni e di persone debbano considerarsi solo soggetti di diritto tributario e non possano invece ricondursi anch'esse ad una nozione di soggettività di diritto comune. Egli sembra anzi portato a ritenere che i richiamati requisiti richiesti dal legislatore tributario perché un'organizzazione sia soggetto passivo Irpeg - l'essere, cioè, essa un centro di imputazione di effetti giuridici (nella specie, di un presupposto unitario e autonomo) e l'essere un'entità separata "padrona di se stessa" e, perciò, titolare di un potere di disposizione delle cose e dei rapporti che la costituiscono - coincidono, nella sostanza, con quei requisiti che lo stesso ordinamento generale richiede per la sussistenza di soggetti di diritto comune non personificati e non tipizzati. È, dunque, consapevole che quello della soggettività è un problema comune alle due branche del diritto, che può essere risolto ai fini fiscali in modo unitario in dipendenza del tipo di nozione che se ne accoglie in via generale.

Egli non nega con ciò che una soggettività solo tributaria possa astrattamente ed eccezionalmente sussistere, ma collega questa eventualità all'accoglimento di una improbabile quanto, a suo avviso, insoddisfacente nozione (molto) ristretta di soggettività di diritto comune, quale era quella fondata sulla rigida tripartizione tra persona fisica, persona giuridica e soggetti tipizzati. È ben cosciente, cioè, del fatto che la possibilità di costruire una speciale soggettività tributaria dipende dalla maggiore o minore ampiezza che si intende dare alla nozione di soggettività di diritto comune: più questa è flessibile, ampia e comprensiva dei possibili, svariati centri di imputazione e meno si pone l'esigenza di individuare una soggettività tributaria disgiunta; e più la soglia minima della soggettività di diritto comune si abbassa più si riducono gli spazi che giustificerebbero la creazione di una speciale soggettività tributaria divergente da quella di diritto comune.

Nel contempo, però, è propenso a ritenere che, già all'epoca in cui scriveva, questo confronto non era più attuale, considerato che, nella sua intenzione, la nozione di soggettività di diritto comune presupposta dalla norma fiscale copriva già allora, nella sua ampiezza, la gamma delle "incerte" situazioni soggettive di diritto tributario e si poneva, comunque, come un limite ontologico insuperabile da parte del legislatore di settore.

È vero che Micheli, in dissenso con Lavagna, nega che le organizzazioni di cui alla ricordata norma fiscale possano essere ricondotte ad altre forme soggettive "operanti nel diritto civile". Ma ciò non significa, a mio avviso, che egli consideri ogni soggetto non tipizzato un "non soggetto di diritto comune". La formula stereotipata e descrittiva usata ("organizzazioni non riconducibili ad altre forme operanti in diritto civile") fa invece pensare che Micheli volesse semplicemente sottolineare che le organizzazioni non personificate indicate nella norma tributaria quali soggetti Irpeg non coincidono con quelle collettive tipizzate indicate nel Titolo II del codice civile. Come ho appena detto, si guarda bene, però, dall'escludere la possibilità che i requisiti - richiesti dalla norma medesima - dell'alterità o separatezza giuridica dell'organizzazione e dell'essere essa centro di imputazione di effetti giuridici valgano anche per connotare la soggettività di diritto comune. Non altrimenti deve interpretarsi al riguardo quel passaggio argomentativo, contenuto nel saggio sulla cosiddetta soggettività tributaria (pubblicato nel 1973 sulla "Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze"), in cui, ai fini di identificare la soggettività, egli, con linguaggio consapevolmente atecnico, attribuisce rilevanza assorbente al fatto - di natura civilistica e di valenza generale - che "la soggettività tributaria presuppone il potere civilistico di disporre dei beni su cui può agire il fisco", che è poi sostanzialmente uno dei fatti-condizioni generali assunti dalla norma fiscale quale indice rivelatore della soggettività Irpeg. Nello stesso senso va inteso quell'altro passaggio, in cui egli ribadisce che la peculiarità della cosiddetta soggettività tributaria sta solo nel fatto che essa compendia una serie di *sub*-caratteristiche - queste sì proprie del diritto tributario - che, in nome della ragione fiscale, hanno indotto il legislatore di settore a scegliere, nella sua discrezionalità, alcuni centri di imputazione civilistici piuttosto che altri. È evidente al riguardo che, nel pensiero di Micheli, la sottolineatura della specificità del diritto tributario non esclude che la soggettività debba pur sempre essere identificata sulla base dei requisiti generali di natura civilistica indicati dalla stessa norma tributaria e desumibili, anche in via interpretativa, dall'ordinamento generale.

Ancora, non diversamente può interpretarsi quella frase dello stesso saggio in cui si chiarisce che "gli strumenti giuridici sono sempre quelli (e cioè i soggetti di diritto comune), ma essi sono utilizzati dal legislatore in modo differente, a seconda delle finalità che esso persegue".

Insomma, una volta accolta una nozione ampia di soggettività di diritto comune e una volta accertato che tendenzialmente essa coincide con quella fatta propria dal legislatore tributario nel citato art. 87 (ora 73) del D.P.R. n. 917 del 1986, la divergenza delle regole di diritto tributario da quelle del diritto civile, cui a volte si riferisce Micheli, sarebbe non "assoluta", e cioè risolvendosi in una "non coincidenza" di principio, ma solo "relativa", e cioè derivante dall'applicazione di quelle regole di carattere tecnico-strumentale che hanno ad oggetto "l'organizzazione del diritto tributario". Queste regole, seguendo una loro logica in vista delle specifiche finalità tributarie e operando su un altro livello, sono idonee per Micheli ad individuare particolari tipologie di soggetti passivi di imposta, ma non a creare un tipo speciale di soggettività diversa da quella di diritto comune o, comunque, non allineata e confliggente con essa. Ne consegue, ovviamente, che queste regole non sono nemmeno idonee a generare una capacità giuridica speciale o, addirittura, un accrescimento o una riduzione della capacità giuridica generale.

**3.2.** Se, dunque, Micheli tende negli anni sessanta e nei primi anni settanta a riconoscere solo in via trasversale e, quindi, ad ammettere solo implicitamente la necessità di una coincidenza della soggettività tributaria con quella di diritto comune, ciò dipende in gran parte dal fatto che egli ritiene che, nei termini generali, la soluzione del problema debba essere ricercata nell'ambito del diritto comune, piuttosto che in quello del diritto tributario, sul presupposto, già sopra segnalato, che per Micheli i requisiti che connotano la soggettività tributaria ai sensi dell'art. 87 più volte citato sono, nella sostanza, gli stessi richiesti dall'ordinamento generale per qualificare la soggettività di diritto comune.

Sulla base di queste premesse, Micheli entra pertanto, da tributarista sensibile ai temi di teoria generale, nel complesso dibattito sui limiti e i contenuti della soggettività, ragionando prevalentemente sulla base dei requisiti di estrazione civilistica fissati dalla norma tributaria e rimettendosi alla verifica concreta dell'esistenza di tali requisiti per elevare a soggetti le organizzazioni di beni e persone non tipizzate. Pare, anzi, istintivamente convinto che tali requisiti rispecchiavano allora (come rispecchiano ora), seppur in termini molto essenziali, quelli minimi richiesti dall'ordinamento generale; quasi come se tra il legislatore tributario e quello generale esistesse un consapevole collegamento che porta il primo ad assumere, ai fini fiscali e in via ricettizia, i valori e le condizioni generali enucleabili dal secondo.

E se si considera lo stato, non particolarmente evoluto, del dibattito teorico sulla soggettività nel momento in cui Micheli scriveva, ci si rende conto che questa operazione interpretativa, lungi dall'apparire rinunciataria e settoriale, è al contrario lungimirante e anticipatrice. All'epoca, infatti, la dottrina tributarista italiana, con l'eccezione di E. Antonini e L.V. Berliri e qualche altro studioso, si trastullava ancora nel dogma della specialità della soggettività tributaria, avendo l'alibi della ristretta nozione civilistica di soggetto, e non si poneva, perciò, il problema di garantire l'unitarietà dell'ordinamento elaborando una generale nozione di soggettività valida anche per le altre branche del diritto. Esempi di queste tradizionali impostazioni sono, almeno a mio avviso, quelle tesi che attribuiscono una specifica soggettività tributaria alle stabili organizzazioni in Italia di società estere (dimenticando che la stabile organizzazione è solo un riferimento territoriale obiettivo ai fini della tassazione del reddito e che soggetto passivo rimane comunque la società estera), ai fondi comuni di investimento (sulla cui appartenenza alla società di gestione o, tutt'al più, ai soggetti partecipanti non avrei dubbi) e ai fondi pensione assoggettati al vecchio regime, iscritti nel bilancio delle società e alimentati dai versamenti sia dei lavoratori dipendenti che del datore di lavoro (sulla cui appartenenza alla società medesima non avrei pure dubbi).

È vero che, simmetricamente, sul piano civilistico non si erano all'epoca ancora affermate, con la necessaria energia, quelle impostazioni di teoria generale sviluppatesi invece successivamente, tese - mi si scusi l'eccesso di sintesi - a stabilire, più che un rigido modello tipizzato di soggettività uniformemente applicabile in tutto l'ordinamento, una soglia generalissima di rilievo giuridico soggettivo in diritto comune, all'interno della quale è possibile riconoscere figure soggettive ancorché non tipizzate e oltre la quale la nozione di "imputazione soggettiva" non appare giuridicamente significativa. Ed è pure vero che, sempre sul piano civilistico, nemmeno potevano considerarsi prevalenti quelle conseguenti opinioni che individuavano detta soglia minima nella sussistenza dei congiunti requisiti dell'organizzazione, dell'assunzione legale di essa quale centro di imputazione di effetti giuridici e dell'alterità. Ma il merito di Micheli sta, appunto, nel fatto che egli, già prima che la dottrina civilistica si sviluppasse in questo senso, ha avuto sentore, da giurista di razza, di quella che sarebbe stata la successiva evoluzione dottrinarica ed ha perciò attribuito una valenza generale alla richiamata disposizione tributaria che i suddetti requisiti richiedeva. Ha così svalutato il problema della soggettività tributaria - non per nulla egli la definisce ironicamente la cosiddetta soggettività tributaria - non rinnegando la specificità del diritto tributario, ma nel contempo dando rilievo assorbente, in sede di interpretazione della norma tributaria sulla soggettività, agli argomenti di tipo civilistico che successivamente

saranno considerati centrali al fine dell'elaborazione di una nozione unitaria di soggettività.

Accolta questa impostazione, è chiaro che al Micheli tributarista non rimaneva che scindere l'indagine sulla soggettività Irpeg tra un accertamento di carattere prettamente tributario, diretto ad indagare se il presupposto si verifica nei confronti dell'organizzazione in modo unitario ed autonomo, e un accertamento di carattere civilistico, teso appunto a verificare in concreto se sussista un'organizzazione di beni o persone e, in caso positivo, se tale organizzazione possa considerarsi "padrona di se stessa".

Questa conclusione trova una corretta collocazione sistematica anche nello stesso contesto normativo e in materie estranee all'Irpeg. Coerente alla illustrata filosofia, il legislatore tributario ha, infatti, sempre evitato di attribuire una soggettività di diritto tributario a entità che non raggiungono la indicata soglia minima necessaria per l'attribuzione della soggettività. Si pensi a tutte le ipotesi in cui un patrimonio separato o autonomo non viene assunto quale soggetto passivo perché privo di alterità e, quindi, perché appartenente a terzi soggetti, persone fisiche o collettive. E si pensi alla disciplina fiscale dell'eredità giacente, che è stata disciplinata senza dare alcuna rilevanza soggettiva al patrimonio che la compone, accettando la tesi civilistica secondo cui l'eredità giacente ha sempre un titolare che sarebbe, con effetto retroattivo, colui il quale accetterà o, in mancanza di questi, lo Stato.

**4. Conclusioni** - In conclusione, secondo Micheli, sembra non esservi posto nell'ordinamento tributario per una speciale capacità giuridica. La capacità giuridica generale si pone, anzi, come un limite invalicabile alla creazione di nuovi soggetti esclusivamente tributari; con la conseguenza che la soggettività tributaria può essere attribuita dal legislatore fiscale alle persone fisiche, a quelle giuridiche e alle altre entità che, pur non munite di personalità e pur non tipizzate, sono assumibili quali soggetti di diritto tributario (solo) in base ai requisiti civilistici indicati dalla norma fiscale e presupposti dal diritto comune. Il che, da una parte, non esclude che il diritto tributario abbia le sue regole tecniche e strumentali per individuare i soggetti passivi in piena autonomia e con pienezza di poteri; come avviene, ad esempio, ai fini della tassazione trasparente delle società di persone, quando, potendo scegliere quali soggetti passivi sia la società stessa che i suoi soci, il legislatore tributario ha optato per questi ultimi, anch'essi soggetti di diritto comune. Ma, dall'altra parte, esclude che tale individuazione possa avvenire fuori dall'ambito di questi ultimi soggetti, creando cioè nuovi soggetti passivi solo tributari. Ed è questa circostanza - che fa della soggettività tributaria una sorta di superstruttura soggettiva - l'unica che rileva ai fini di una soluzione unitaria del problema generale della soggettività.

Lungi dal creare fratture interpretative tra il diritto tributario e l'ordinamento generale, Micheli colloca, dunque, i diversi tipi di interessi coinvolti nella scelta dei soggetti passivi in una scala gerarchica ben definita e in un contesto unitario e armonico, in cui - si è visto - compete alla legge di settore di individuare i soggetti passivi di imposta in un'ottica funzionale alla soddisfazione delle esigenze dell'ordinamento tributario e compete all'ordinamento generale di fissare i limiti inderogabili oltre i quali la soggettività non sussiste ed entro i quali il legislatore tributario deve esercitare detto potere di individuazione.

È su questi temi di confine tra il diritto tributario e la teoria generale che si apprezza e si rimpiange il rigore sistematico di Micheli e la sua capacità di inquadrare i metodi analitici di interpretazione in una visione complessiva del sistema e degli istituti che lo compongono.

-----  
<sup>(0)</sup> (\*) Il saggio rappresenta il contributo dell'Autore al Convegno "*Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa*", svoltosi a Roma il 26 settembre 2008, presso l'Università degli Studi di Roma "La Sapienza".

---

Tutto il materiale in questo sito è copyright 2008 Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Ipsa.  
E' vietata la riproduzione anche parziale.