

SVILUPPI IN TEMA DI SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA. IL  
CASO DELL'INTELLIGENZA ARTIFICIALE

*DEVELOPMENTS ON TAX SUBJECTIVITY. THE CASE FOR  
ARTIFICIAL INTELLIGENCE*

*Actualidad Jurídica Iberoamericana N° 18, febrero 2023, ISSN: 2386-4567, pp. 1364-1391*



Daniele CANÈ

ARTICOLO CONSEGNATO: 12 de octubre de 2022

ARTICOLO APPROBATO: 5 de diciembre de 2022

**ABSTRACT:** Fra gli studi civilistici e quelli tributari in tema di soggettività esistono notevoli somiglianze, nonostante i diversi rapporti e interessi regolati. In materia tributaria, la soggettività può concepirsi come tecnica normativa utile alla rilevazione e alla determinazione dei presupposti impositivi, cui si collega il concorso dei consociati alle spese pubbliche. I soggetti passivi vanno però distinti dai contribuenti: i primi riflettono la “cifra tecnica” della materia; i secondi, la sua dimensione sociale e costituzionale. In quest’ottica, l’intelligenza artificiale non può essere contribuente, ma solo oggetto di un’imposta che colpisce necessariamente l’utilizzatore.

**PAROLE CHIAVE:** Teoria giuridica dell’imposta; soggettività tributaria; tassazione dell’intelligenza artificiale.

**ABSTRACT:** *Considerable similarities can be envisaged between civil and tax studies on the subjectivity, despite the different relationships and interests regulated. In tax matters, subjectivity can be conceived as a regulatory technique, functional to the determination of the subject matter which justifies the contribution of the taxpayers to public expenses. Taxable persons, however, must be distinguished from taxpayers: the former reflect the technical nature of tax law; the latter, its social and constitutional dimension. In this view, artificial intelligence cannot be regarded as a taxpayer itself, but the object of a tax that necessarily concerns its user.*

**KEY WORDS:** *Legal theory of taxation; tax subjectivity; AI taxation.*

**SOMMARIO.**- I. IMPOSIZIONE E REGOLAZIONE, MODI DIVERSI DI CONCEPIRE LA FUNZIONE DEL TRIBUTO. - II. SVILUPPI CIVILISTICI IN TEMA DI SOGGETTIVITÀ. - I. Dal soggetto alla persona. - 2. La concezione normativo funzionale della soggettività. - III. OLTRE LA SPECIALITÀ DELLA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA. - I. Dal soggetto passivo al contribuente. - 2. La soggettività (tributaria) funzionale e i suoi sviluppi teorici. - IV. PRESUPPOSTI D'IMPOSTA E INTELLIGENZA ARTIFICIALE. - I. Determinazione dei presupposti d'imposta e norme sui soggetti passivi. - 2. L'IA come oggetto d'imposizione, non contribuente. Il problema della differenziazione dell'imposizione su chi utilizza la IA. - V. ACQUISIZIONI E PROSPETTIVE

## I. IMPOSIZIONE E REGOLAZIONE, MODI DIVERSI DI CONCEPIRE LA FUNZIONE DEL TRIBUTO.

Come suggeriscono i contributi in questo volume, la relazione fra uomo e "intelligenza artificiale" può essere regolata in più modi dal diritto, a seconda delle opzioni di politica legislativa – che sottendono, a loro volta, una diversa fiducia in una positiva e spontanea evoluzione di quel rapporto: può non essere regolata affatto – e qui è massima la fiducia del decisore politico nella capacità della società di auto-regolarsi – o può esserlo, ma per la tutela di alcuni interessi soltanto (si pensi alla tutela del consumatore, cui si rivolge gran parte della normativa di fonte europea).

In questo secondo caso, la disciplina normativa può atteggiarsi in termini regolatori-preventivi, imponendo – a chi utilizzi l'intelligenza artificiale, produttori e commercianti ad esempio – obblighi o divieti, al fine di indirizzare i comportamenti dei consociati secondo un dato modello (che privilegia la centralità della persona umana). Oppure, può assumere carattere sanzionatorio, collegando in tal caso conseguenze sfavorevoli alla violazione di quegli obblighi, o comunque alla produzione di un danno ingiusto ad altri consociati (nell'esempio, i consumatori).

Ma la tutela di quegli stessi interessi potrebbe anche seguire tecniche alternative; in particolare, considerando l'intelligenza artificiale come soggetto delle proposizioni normative: la soggettività della IA si pone come tecnica di tutela delle persone che entrano in contatto con essa, così protette per il sol fatto di aver subito un danno dalla IA (in un parallelismo con la responsabilità dei danni prodotti da animali). Cambiano le modalità, non gli interessi da tutelare, sempre riferibili alle persone umane.

---

I Per semplificare, si parlerà indifferentemente di *robot* e IA senza farsi carico del compito, pur rilevante, di definire l'IA. La distinzione ha infatti scarso rilievo per questo discorso.

• **Daniele Canè**

Ricercatore di diritto tributario,  
Università degli Studi dell'Insubria, Giurisprudenza  
daniele.cane@uninsubria.it

La possibilità di “tassare i robot” – o meglio: di attribuire loro situazioni soggettive tributarie – è precisamente frutto di un'opzione di quest'ultimo tipo, ma in un contesto, quello dei tributi, in cui l'interesse da tutelare è uno e ha natura patrimoniale (non tanti e tanto vari quanto quelli che la Costituzione, e le fonti europee, riferiscono alla persona umana): il concorso di ciascuno alle spese pubbliche, in ragione della propria capacità contributiva. La soggettività dei robot si presenta, in questo contesto, come soluzione alternativa ad altre, (forse) funzionalmente equivalenti ma tecnicamente diverse e, per quanto diremo, più congrue.

Quella che affiora, a riguardo, fra i tributaristi è riflessione che a fatica si capirebbe, se non la si collegasse all'idea del tributo come mezzo per quei compiti redistributivi e regolatori che la Costituzione assegna ad uno Stato non più neutrale, ma che concorre a conformare l'assetto socio-economico (secondo una visione dell'economia sociale di mercato che non disdegnerebbe, in certi suoi sviluppi, pesanti interventi statali)<sup>2</sup>.

Con una certa sintesi, si può infatti dire che, finora, la tassazione dei robot è stata per lo più posta come questione di politica economica e affrontata con approccio economico, specie all'estero. Ci si è cioè chiesti come progettare, secondo criteri di efficienza, un'imposta in grado di sostituire il gettito, contributivo e tributario, oggi garantito dai redditi dei lavoratori, che i robot verosimilmente sostituiranno. L'imposta sui robot è stata così presentata come sostituto (finanziario) dell'imposizione sui redditi di lavoro e come (ulteriore) strumento di redistribuzione di una ricchezza sempre più disegualmente distribuita.

Il problema della soggettività passiva dei robot – detto altrimenti: dei robot come possibili contribuenti – nasce, quindi, da una discussione sulle potenzialità regolatorie del tributo, per poi divenire problema di *tax design*, cioè di assumere il robot come soggetto passivo, o come oggetto d'imposizione<sup>3</sup>. Costretta in questi termini, è però questione scarsamente giuridica, involgendo questo tipo di analisi

- 2 Esponente illustre di questa corrente è Gallo, di cui si possono ricordare: GALLO, F.: *Le ragioni del fisco*, 1<sup>a</sup> ed., Il Mulino, Bologna, 2007, con seconda edizione del 2011; e il più conciso, ma altrettanto efficace, Id., *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2012. Alle sue tesi si richiamano, più o meno dichiaratamente, quasi tutti i lavori sul tema. Sul rapporto fra Stato e mercato, specie in fasi di crisi, non si possono però non ricordare le diverse opinioni di altrettanto autorevoli costituzionalisti: senza ovviamente pretesa di completezza, e limitandoci agli italiani, vid. BOGNETTI, G.: “Costituzione e bilancio dello stato. Il problema delle spese in deficit (*Note ispirate dalla lettura di un libro di G. Rivosecchi*)”, *Nomos*, 2008, p. 17, ove ampi riferimenti.
- 3 Esempio recente di questo approccio è ORTOLEVA, M.G.: “*Artificial Intelligence and Robots: Taxing or Incentivising?*”, *Riv. tel. dir. trib.*, 31 dicembre 2022. Sulle varie proposte: DORIGO, S.: “La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)”, *Corr. trib.*, 2018, p. 2364; URICCHIO, A.: “*Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma*”, *Giur. it.*, 2019, p. 1757; PARENTE, S.A.: “La soggettività tributaria delle macchine intelligenti e i nuovi modelli di tassazione dei processi produttivi automatizzati e interconnessi”, *Ianus*, 2021, p. 109; PONTILLO, M.: “*Robot Tax: possibili modelli di prelievo tra consensi e resistenze*”, *Riv. tel. dir. trib.*, 30 giugno 2022.

nozioni proprie dell'economia, e della scienza delle finanze in particolare, da cui gli studi giuridici tendono storicamente a distinguersi<sup>4</sup>.

In termini più giuridici, si è allora ipotizzata la capacità contributiva "elettronica" dei robot, riflesso di una possibile soggettività giuridica, che autorizzerebbe l'imposizione dell'attività da essi svolta, commisurata al suo valore normale<sup>5</sup>. Anche questa opzione tuttavia non soddisfa, se non altro perché alla capacità contributiva, cui l'articolo 53 della Costituzione collega il concorso alle spese pubbliche, si è "fatto dire di tutto"<sup>6</sup>. Soprattutto, non si tratta tanto di definire il contenuto di questa formula, quanto la funzione rispetto alla concezione complessiva del fenomeno tributario: se essa indichi, cioè, al legislatore solo un criterio di riparto, o anche un limite all'imposizione. Se funzione prima del tributo è il finanziamento concorsuale – cioè, tramite il concorso di tutti i consociati – delle spese pubbliche, il problema è l'effettività dei presupposti cui quel concorso si collega<sup>7</sup>, spettando la selezione di essi alla discrezionalità legislativa, secondo un giudizio di meritevolezza sociale della ricchezza.

Se si valorizza la funzione del tributo, non si può ignorare che – anche per lo stato attuale dell'esperienza giuridica, che non conosce una capacità giuridica generale della IA – la capacità contributiva tassabile è di chi la utilizza. È costui a manifestare quel legame con la collettività che giustifica il concorso alle spese pubbliche, mentre la IA resta strumento di produzione di una ricchezza che può ritenersi più meritevole di tassazione rispetto ad altre, prodotte senza l'ausilio di strumenti così potenti, e dunque esprimenti minore capacità contributiva. Dalla soggettività della IA si arriva, così, alla differenziazione – o discriminazione qualitativa – dell'imposizione sulla ricchezza realizzata dall'utilizzatore o dal proprietario, cioè alla differenziazione della tassazione in ragione delle modalità di produzione della ricchezza. È questione molto diversa, che nasce con l'ottocentesca imposta di ricchezza mobile e risale alla più moderna imposta sulle società di capitali, concepita inizialmente e appunto come aggravio impositivo su redditi prodotti collettivamente, e oggi giustificata dalla – asserita – autonoma capacità

4 FEDELE, A.: "Cultura giuridica e politica legislativa nel diritto tributario", *Jus*, 1998, p. 71, sulla coerenza della sistematica elaborata dalla teoria economico-finanziaria – cui si deve la stessa nozione di oggetto dell'imposta – e sui successivi sviluppi del pensiero giuridico, che ha inteso superarla senza però raggiungere uguale coerenza.

5 OBERSON, X.: *Taxing Robots. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence*, Edward Elgar Publishing Ltd., Celthenham, 2019.

6 LUPI, R.: *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Castelveccchi Editore, Roma, 2017, p. 72; sul valore per lo più politico di questo criterio, già MIN. COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica, presentato all'Assemblea Costituente. Vol. V. Finanze. I. Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, p. 13.

7 Per tutti, FEDELE, A.: "Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti costituzionali all'imposizione", *Riv. dir. trib.*, I, 2013, p. 1035.

contributiva degli enti societari<sup>8</sup>. Non possiamo, per la sua ampiezza, risolverla in poche pagine.

È invece possibile, e doveroso, spiegare come una discussione sulla soggettività si risolva, in materia tributaria, in un problema di disciplina dei presupposti impositivi – dunque, di oggetto dell'imposizione. E per questa via, raffrontare gli sviluppi che le scienze giuridiche hanno avuto, a questo riguardo, nei settori civilistico e tributario.

## II. SVILUPPI CIVILISTICI IN TEMA DI SOGGETTIVITÀ.

### I. Dal soggetto alla persona.

È noto specialmente agli amici civilisti che la “costituzionalizzazione” del diritto civile ha, dagli anni Sessanta in poi, fatto emergere nuove esigenze di tutela. Ne sono derivati due processi divergenti negli sviluppi, ma che hanno entrambi contribuito ad una modificazione e, al contempo, ad un ampliamento dei soggetti di diritto – che la teoria organica, storicamente prevalente anche da noi, aveva a lungo identificati nelle sole persone fisiche e giuridiche<sup>9</sup>.

Per un verso, si è – da una parte della dottrina – preso atto dell'eccessivo formalismo che la categoria del soggetto di diritto aveva raggiunto tanto nella teoria organica che in quelle normative, assai raffinate ma considerate entrambe inadeguate a consentire l'effettivo sviluppo della persona umana – l'una per eccesso, l'altra per difetto: tanto la prima, che ricollegava la soggettività all'uomo, quale «*centro di imputazione di situazioni giuridiche*», e non conosceva gradazioni nella capacità giuridica, che o spettava pienamente, o non spettava affatto; quanto la seconda, che lo configurava come «*unità personificata di norme*» e risolveva la persona fisica in una «*unità di doveri e diritti*»<sup>10</sup>, come se l'esperienza umana si esaurisse nei comandi normativi. Una categoria siffatta, quella del soggetto, aveva sì consentito di estendere a tutti gli uomini, appunto, la capacità giuridica, quale risultato di battaglie secolari per l'uguaglianza dinnanzi alla legge. Ma, nella sua astrattezza, quella nozione aveva conseguito un'uguaglianza per l'appunto solo formale tra gli individui, restando possibile al legislatore conformarla a seconda delle preferenze politiche e, per tal via, negare capacità a – ed escludere dalla

8 In tema, vid. STEVANATO, D.: *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Il Mulino, Bologna, 2014, spec. p. 683.

9 Per tutti, BASILE, M. - FALZEA, A.: “Persona giuridica (dir. priv.)”, in *Enc. dir.*, XXXIII, Giuffrè, Milano, 1983, p. 234.

10 KELSEN, H.: *La dottrina pura del diritto* (a cura di M.G. LOSANO), Einaudi, Torino, 1966, p. 198.

tutela giuridica – incapaci, disabili, non proprietari, non maschi, analfabeti, figli non legittimi ed infine ebrei<sup>11</sup>.

Ma proprio nella consapevolezza che si può essere uguali nella capacità giuridica ma diversi nei diritti fondamentali, ed in reazione a queste drammatiche esperienze, si è posta la persona umana come «centro degli interessi e dei valori attorno a cui ruota tutto il sistema delle garanzie costituzionali»<sup>12</sup>, impresso, in particolare, negli articoli 2 e 3, secondo comma, Cost. Al riconoscimento della libertà e dignità della persona, dei suoi diritti fondamentali, e alla garanzia di un suo pieno ed effettivo sviluppo, si è collegato il dovere della Repubblica di rimuovere gli ostacoli che lo impediscono. La necessità di considerare le specifiche condizioni personali e sociali del singolo, in funzione di un'uguaglianza non più formale ma sostanziale, ha così preparato un rovesciamento dei termini del rapporto fra persona e soggetto, quali erano stati concepiti fino ad allora: la personalità si fa valore e la persona umana diviene presupposto della soggettività, e quest'ultima non più qualificazione astratta, precedente l'attribuzione delle situazioni soggettive, ma esattamente il risultato del concreto riconoscimento di quei diritti<sup>13</sup>.

Il risultato di questa operazione è stato una modificazione della categoria del soggetto – ora struttura giuridica della personalità, non più suo presupposto; «sintesi di effetti», non più fattispecie<sup>14</sup> – ma anche un suo ampliamento a figure fino ad allora escluse (bambino, disabile, consumatore).

- 
- 11 L'articolo 1 del Codice civile italiano del 1939 ammetteva limitazioni della capacità giuridica per l'«appartenenza a determinate razze» – possibilità che, come noto, il regime nazista portò alle più terribili conseguenze. Afferma a riguardo RODÒTA, S.: «Dal soggetto alla persona. Trasformazioni di una categoria giuridica», *Fil. pol.*, 2007, p. 369: «[...] si deve tener conto degli eccessi di una dogmatica che aveva via via sterilizzato la forza storica e teorica dell'invenzione del soggetto, riducendolo ad uno scheletro che isolava l'individuo e lo separava da ogni contesto; e delle caratteristiche di un progetto politico che attribuiva al soggetto una funzione di neutralizzazione dei conflitti sociali, di un vero e proprio occultamento della realtà»; e ancora: «La riflessione sulla persona [...] soprattutto trae forza rinnovata proprio dalla finalità di fondare i diritti sulla persona, reagendo al formalismo che aveva consentito la negazione legislativa della capacità giuridica [...]» (ivi, p. 371). Quella riflessione rivela «una permanente tensione verso l'universalità e l'eguaglianza nei diritti, verso una inclusione di ogni persona che non può essere soddisfatta se non squarciando il velo di talune astrazioni e formalismi. All'interno dell'area della persona nessuna esclusione è possibile. Essa viene così connotata dal codice dell'eguaglianza» (ivi, p. 367). Il riferimento alla persona serve, in definitiva, «non solo per dar rilievo alle condizioni materiali dell'esistenza, ma per ridefinire lo stesso suo statuto», che impegna la Repubblica a rimuovere gli ostacoli che ne impediscono il pieno sviluppo (ivi, p. 368).
- 12 BARBERA, A.: «Art. 2», in *Comm. cost.* Branca, Zanichelli, Bologna, 1975, p. 98. Per un quadro dei principi costituzionali legati alla persona umana, PIZZORUSSO, A.: «Delle persone fisiche», in *Comm. cod. civ.* Scialoja-Branca, *Libro primo. Delle persone e della famiglia*, Bologna-Roma, 1988, p. 1.
- 13 Su questi progressivi sviluppi, che valorizzano anche altri dati costituzionali, come l'articolo 22, che vieta privazioni della capacità giuridica per motivi politici: PERLINGIERI, P.: *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Esi, Napoli, 1972; STANZIONE, P. - PERLINGIERI, P.: *Soggetti e situazioni soggettive*, Esi, Napoli, 2000; RODÒTA, S.: *Dal soggetto alla persona*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2007; STANZIONE, P.: *Capacità e minore età nella problematica della persona umana*, Esi, Camerino-Napoli, 1975; Id.: «Persona fisica (diritto civile)», in *Enc. giur.*, XXIII, Treccani, Roma, 1991, p. 1; Id.: «Capacità (diritto privato)», *ivi*, V, 1988. Per una sintesi, STANZIONE, P.: *Capacità, legittimazione, status*, in *Tratt. dir. civ. comm.* Cicu, Messineo, Mengoni. *Il soggetto. II*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 74. Tra i filosofi, riferimenti essenziali in BOBBIO, N.: «Eguaglianza», in *Enc. Novecento*, II, Ist. Enc. Italiana, Roma, 1977, p. 355.
- 14 In questi termini, LIPARI, N.: «Spunti problematici in tema di soggettività giuridica», *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, p. 641; Id.: *Le categorie del diritto civile*, Giuffrè, Milano, 2013, p. 85.

Al di là dei coni d'ombra – la definizione degli attributi fondamentali e dei valori fondativi della persona riposa comunque su un dato, quello costituzionale, che, per quanto sembri rimandare alla persona sociale, *l'homme situé*, resta suscettibile di interpretazioni mutevoli – è, questa, operazione sicuramente trasponibile nel sistema tributario, che, dal 1973, con l'istituzione dell'imposta personale sul reddito, pone la persona umana al proprio centro.

Non v'è dubbio – e non ne dubita infatti chi più ha approfondito questi aspetti<sup>15</sup> – che il concorso alle spese pubbliche sia dovere fondamentale della persona umana, strettamente funzionale a quei diritti fondamentali, civili e sociali, di cui esso consente il finanziamento; né si dubita che il fondamento, o la misura, di quel dovere, ravvisato nella capacità contributiva, sia riferibile in prima istanza alla persona umana, così come i corollari che se ne traggono (l'esenzione del minimo vitale, cioè del necessario a un'esistenza dignitosa dell'individuo). Neppure si dubita che la funzione redistributiva del tributo, che si attua in necessaria sinergia con la spesa pubblica, si espliciti a vantaggio dei consociati, più che delle formazioni intermedie in cui essi si riuniscono<sup>16</sup> – rispetto alle quali, si può discutere, al più, di incentivi o penalizzazioni. E che le caratteristiche dei singoli prelievi non valorizzino sempre adeguatamente le condizioni del singolo, è carenza strutturale ma per molti versi necessitata della disciplina tributaria, che, in una fiscalità di massa, deve pur sempre conciliare esigenze di semplice e sicura attuazione del prelievo<sup>17</sup> (e sconta non lievi condizionamenti ideologici e socio-economici<sup>18</sup>).

Resta tuttavia irrisolta, anche agli effetti tributari, la questione della soggettività degli enti, o comunque delle persone diverse dagli individui, rispetto alla quale l'inversione – si perdoni la sintesi – fra persona e soggetto non sembra portare a progressi altrettanto significativi (si è fatto rilevare, ad esempio, che i requisiti costitutivi della persona giuridica non appartengono a tutti gli enti, riconosciuti e non, e dunque non possono valere come presupposti della soggettività).

## 2. La concezione normativo funzionale della soggettività.

È su questo fronte che gli studi civilistici hanno compiuto ulteriori passi in avanti: in particolare, con la teoria dell'interesse, secondo cui soggetto di diritto non è

15 Vid. MOSCHETTI, F.: "Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità", in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE - C. BERLURI), Esi, Napoli, 2006, p. 39.

16 Vid. FEDELE, A.: "La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana", in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 1.

17 Su questi aspetti, in part., LUPI, R.: *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Giuffrè, Milano, 1988; ID.: *Diritto amministrativo*, cit., pp. 133-134.

18 Per una testimonianza di questi condizionamenti, PESCATORE, M.: *La logica delle imposte*, Stamperia della Gazzetta del popolo, Torino, 1867, pp. 58 e 65. Più di recente: CIPOLLINA, S.: *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, Giuffrè, 2003; STEVANATO, D.: *Forme del tributo nell'era industriale. Ascesa dell'imposta sul reddito e segni di un declino*, Giappichelli, Torino, 2021, *passim*.

più necessariamente una persona fisica o giuridica, o un ente non personificato, un soggetto dotato, cioè, di capacità giuridica “piena”, bensì il titolare dell’interesse protetto dalla norma, l’“autonomo centro di interessi”, cui sono imputate situazioni giuridiche soggettive. Destinatario della norma giuridica diviene il soggetto dell’interesse giuridicamente protetto, che si collega a una posizione di vantaggio (non chi adotta la condotta prescritta)<sup>19</sup>.

La soggettività si svincola, in questo modo, da concezioni totalizzanti della capacità giuridica, implicite nella teoria organica, e da quella volontà che, nella visione liberale-ottocentesca, ne costituiva il sostrato e ne legittimava limitazioni (rispetto ai folli, ad esempio, o ai minori)<sup>20</sup>. E, rispetto alla teoria organica, si individuano nuove e “flessibili” ipotesi di soggettività, anche prive dei requisiti costitutivi della persona giuridica (organizzazione, alterità ed autonomia patrimoniale). Figure titolari di capacità giuridica ridotta, limitata, cioè, a determinati fini o fattispecie soltanto, e non relativa a tutte le situazioni soggettive contemplate dall’ordinamento (il condominio, ad esempio, i contratti di rete senza personalità giuridica, ma anche l’embrione e i *trust* con scopo benefico, dove l’interesse non è riconducibile a beneficiari determinati). E se, diversamente dalle teorie individualiste e nominaliste, la teoria dell’interesse non conduce necessariamente a negare soggettività agli enti collettivi, e alle persone giuridiche in particolare, cui non sembra possibile disconoscere un interesse altro da quello dei membri, si è comunque adattata alle multiformi istanze della realtà. In un certo senso, i suoi esiti più innovativi – in tema, ad esempio, di elementi naturali<sup>21</sup> – sono anche il portato delle teorie negatrici, secondo cui l’imputazione di situazioni soggettive agli enti, oltre a “ridursi” alla loro ascrizione agli individui, non risponde a logiche o presupposti predeterminati – quali potevano essere, nella teoria organica, gli elementi costitutivi della personalità giuridica – ma alle sempre variabili scelte del legislatore<sup>22</sup>.

La categoria della soggettività può, in questo modo, adeguarsi alle circostanze storiche e alle necessità pratiche di ogni epoca, quale “tecnica” che consente di assecondare i più attuali obiettivi politici e sociali, come la tutela dell’ambiente<sup>23</sup>.

19 I riferimenti all’interesse, nello studio del soggetto, risalgono a concezioni anche non normative, come quella istituzionale. La prospettiva normativa le utilizza, distinguendo rilevanza ed efficacia: FALZEA, A.: “Capacità (teoria generale)”, in *Enc. dir.*, VI, Giuffrè, Milano, 1960, p. 15; *Id.*: “Efficacia giuridica”, *ivi*, XIV, 1965, p. 476.

20 Per un esempio, PELLUZZI, G.L.: “Soggettività giuridica”, in *Enc. giur.*, XXIX, Treccani, Roma, 1993.

21 MIGUÉZ NÚÑEZ, R.: “Soggettività giuridica e natura. Spunti per una riflessione civilistica”, *Dir. quest. pubbl.*, 2020, spec. p. 37; *Id.*: “Soggettivizzare la natura?”, *Card. El. L. Bulltn.*, 2019, p. 1.

22 P. es., D’ALESSANDRO, F.: *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, Giuffrè, Milano, 1963, su cui comunque le considerazioni di BASILE, M. - FALZEA, A.: “Persona giuridica (dir. priv.)”, *cit.*, p. 265. Più ampiamente, MIGUÉZ NÚÑEZ, R.: *Le avventure del soggetto. Contributo teorico-comparativo sulle nuove forme di soggettività giuridica*, Mimesis, 2018.

23 La soggettività, quindi, come «tecnica che soggettivizza per rappresentare»; o, all’inverso, una «prassi culturale prende così forma tramite la scelta di soggettivizzare o meno»; cfr. MIGUÉZ NÚÑEZ, R.: “Soggettività giuridica”, *cit.*, p. 35. Parlano di “soggettività strumentale”, per indicare che la soggettività non è una

Va tuttavia avvertito che questa prospettiva è molto diversa da quella che ha consentito di rivalutare la persona come centro dell'ordinamento giuridico. Si tratta infatti di una visione "oggettivistica" del diritto, che considera il soggetto un prodotto delle qualificazioni operate dalle norme, assunte, queste ultime, come centro dell'ordinamento<sup>24</sup>. Come le situazioni giuridiche, anche l'uomo è in quest'ottica ridotto a prodotto del diritto, a fattispecie fra le altre, e il soggetto di diritto diviene "punto di riferimento", o "di collegamento" di effetti, fattispecie o situazioni giuridiche, a seconda delle teorie. Questa visione ha come si diceva pregi, ma anche limiti significativi: non permette infatti di conservare all'uomo una posizione logica differenziata, col rischio – storicamente purtroppo provato – di tralasciare gli attributi dell'*humanitas* che la legge non riconosce. Può dunque essere convalidata, ma non assolutizzata e, se possibile, impiegata insieme all'altra per spiegare la complessità dei fenomeni giuridici<sup>25</sup>.

### III. OLTRE LA SPECIALITÀ DELLA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA.

#### I. Dal soggetto passivo al contribuente.

Rispetto a questa evoluzione, gli studi tributari hanno scontato un certo ritardo, condizionati dall'esigenza, anche culturale<sup>26</sup>, di adattare i modelli esplicativi della soggettività comune alle particolari fattispecie soggettive tributarie – specie quelle riguardanti i soggetti passivi delle imposte. Ed un simile confronto non poteva che seguire le – in quest'ottica, prioritarie – elaborazioni civilistiche, o adattarsi a quelle percepite come prevalenti.

In termini generali, si può dire che, anche in questa materia, gli sviluppi più significativi sono frutto di una rimediazione della dimensione costituzionale

---

qualificazione generale, ma può essere riconosciuta per soddisfare interessi rilevanti per alcuni settori, o alcune discipline soltanto, anche: MAZZÙ, S.: "La soggettività contingente", *Comp. dir. civ.*, 2012, p. 1, su [www.comparazioneDirittocivile.it](http://www.comparazioneDirittocivile.it); LANDINI, S. - RIZZUTI, M. - BASSI, L. - RUMINE, N.: "Brevi riflessioni sulla soggettività. Giurisprudenza e prassi", *Ianus*, 2015, p. 115.

24 Di cui Kelsen e Falzea sono stati, per l'argomento che interessa, importanti esponenti.

25 Accolta, cioè, una concezione normativa, od oggettiva, del diritto, la stessa distinzione fra soggetti e oggetti, nella fattispecie giuridica, diviene relativa ed è utile mantenerla se, e nella misura in cui, consente di descrivere efficacemente le discipline. Sulla *relatività* e la *storicità* dei concetti giuridici, si veda ORESTANO, R.: *Azione Diritti soggettivi Persone giuridiche. Scienza del diritto e storia*, Il Mulino, Bologna, 1978, spec. p. 193, ove riflessioni illuminanti sul soggetto di diritto. Gli scritti ivi raccolti si trovano originariamente pubblicati in: *Id.*: *Azione (storia del problema)*, in *Enc. dir.*, vol. IV, Giuffrè, Milano, 1959, p. 784; *Id.*: *Diritti soggettivi e diritti senza soggetto. Linee di una vicenda concettuale*, in *Jus*, 1960, p. 149; *Id.*: *Il «problema delle persone giuridiche» in diritto romano*, vol. I, Giappichelli, Torino, 1968, p. 7.

26 I giuristi che, nei primi decenni del Novecento, si impegnarono in uno studio giuridico della disciplina dei tributi sentirono subito di doversi distinguere dagli scienziati delle finanze, che se n'erano occupati fino ad allora. D'altro canto, occorreva superare l'approccio riduttivo degli studiosi di diritto amministrativo, che tendevano a considerare quello dei tributi un diritto "formale" e a non separarlo dalla gestione della spesa pubblica. Di qui, l'idea, in un certo modo necessitata, di impostare uno studio giuridico dei tributi sui già solidi istituti e categorie del diritto civile, quali l'obbligazione, il rapporto giuridico e, appunto, la soggettività. Più ampiamente su questi aspetti: FEDELE, A.: "Cultura giuridica", cit.; CIPOLLINA, S.: "Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, p. 163.

dell'esperienza giuridica, in un primo momento (come altrove) meno valorizzata. Solo una volta inquadrato il tributo nella sua valenza comunitaria, come, cioè, istituto funzionale al concorso di ciascun consociato alle pubbliche spese (in ragione della capacità contributiva<sup>27</sup>), è stato possibile superare la visione, storicamente radicata ma non necessitata, del tributo come prestazione patrimoniale imposta dall'autorità – espressione di una dimensione del potere invero mai tramontata<sup>28</sup>. Da essa conseguiva una sopravvalutazione del dato strutturale del tributo, risolto, dai più, nell'obbligazione tributaria<sup>29</sup>, e la conseguente individuazione del soggetto passivo nel titolare di quell'obbligazione. La stessa, rinnovata terminologia – non più soggetto passivo ma *contribuente* – indica non solo un cambio di prospettiva, che enfatizza non già l'autoritariezza dell'imposizione ma, appunto, il con-corso del singolo, *insieme* con gli altri consociati<sup>30</sup>; indica, soprattutto, la possibilità di scindere i diversi profili comunemente riuniti nella “monolitica” figura del soggetto passivo dell'obbligazione, e superare una visione “privatistica” del diritto tributario<sup>31</sup>.

Si nota, in questo modo, che contribuente e obbligato al pagamento del tributo possono non coincidere proprio in ragione del collegamento col presupposto d'imposta, che costituisce il fondamento e il limite di ogni prelievo tributario: chi realizza il presupposto, e concorre, in ragione di esso, alle spese pubbliche, non è sempre tenuto al relativo versamento (o agli altri obblighi, dichiarativi e di partecipazione all'accertamento). E il collegamento col presupposto cambia a seconda delle discipline che il legislatore configura in modo diverso, dovendo coniugare valori talora confliggenti (la precisa misurazione della capacità contributiva del singolo e la semplice e sicura riscossione del tributo)<sup>32</sup>. La soggettività si atteggia,

- 27 Dove il collegamento (*rect.* commisurazione) alla capacità contributiva non va inteso quale elemento costitutivo del tributo, come sembra dire la Corte costituzionale, ma quale suo requisito di costituzionalità, per le ragioni indicate da FEDELE, A.: “La Corte ritorna sulla definizione del tributo e sui limiti alla sua legittimità costituzionale”, *Giur. cost.*, 2017, p. 3111 (a commento della sentenza n. 169/2017, sulla natura tributaria dei contributi dovuti all'Autorità garante della concorrenza e del mercato).
- 28 Anche il potenziamento dei c.d. “istituti della collaborazione fiscale”, che dovrebbero favorire la partecipazione volontaria del privato all'attività amministrativa di attuazione dei tributi, si avvantaggia di, e fa in un certo senso perno su, un potere che cambia volto, ma non si eclissa mai: *vid.* RAGUCCI, G.: *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla tax compliance*, Giappichelli, Torino, 2018.
- 29 Il cui regime sarebbe ricalcato sull'obbligazione civilistica, quale paradigma comune a tutte le obbligazioni, pubbliche e private. Per tutti, ALLORIO, E.: *Diritto processuale tributario*, 1ª ed., Giuffrè, Milano, 1942, p. 81. Per un coerente sviluppo di questa concezione, *vid.*: TESAURO, F.: *Il rimborso dell'imposta*, Utet, Torino, 1975; *Id.*: *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, 1ª ed., Utet, Torino, p. 73, e successive edizioni; FREGNI, M.C.: *Obbligazione tributaria e Codice civile*, Giappichelli, Torino, 1998, spec. pp. 69 e 82.
- 30 A riguardo, MARONGIU, G.: “Dall'imposta al contribuente”, *Dir. prat. trib.*, 2015, I, p. 656; *Id.*, “Ezio Vanoni e il riformismo fiscale centrista”, in *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri* (a cura di G. RAGUCCI - F.V. ALBERTINI, Giuffrè, Milano, 2018, pp. 19-20.
- 31 In senso critico, LUPI, R.: *Diritto amministrativo*, cit., p. [\*]. Visione che può considerarsi frutto di quella “pan-civilizzazione” del diritto, portata dalla Pandettistica, che descrive ORESTANO, R.: *Azione Diritti*, cit., p. 263.
- 32 Il lettore pensi alle ritenute a titolo d'imposta, previste in relazione ai redditi di capitale: l'obbligo di prelevare e versare il tributo cade su un soggetto, il sostituto, diverso da chi realizza il presupposto – percepisce, cioè, il reddito – che, subendo la rivalsa obbligatoria da parte del primo, concorre, in via definitiva, alle spese pubbliche. Diversamente, i redditi prodotti da società di persone sono determinati presso la società, ma poi imputati, e tassati, presso i soci, secondo le rispettive aliquote Irpef. La società è solo obbligata alla dichiarazione, e soggetta al potere di accertamento, non anche al pagamento dell'Irpef, dovuta dai soci. Sul passaggio indicato nel testo, che assume il presupposto a fulcro della teoria del tributo:

dunque, in termini essenzialmente funzionali e secondo articolazioni non solo diverse – chi realizza il presupposto e subisce, in via definitiva, la corrispondente decurtazione patrimoniale; chi è obbligato al versamento e alla dichiarazione; chi è anche, o solo, soggetto al potere di accertamento – ma diversamente disciplinate in relazione alle caratteristiche (giuridiche) del presupposto impositivo (produzione o percezione di un reddito, possesso o trasferimento di un patrimonio, etc.).

Guardando appunto alle finalità delle norme sui soggetti passivi, rispetto alla disciplina del particolare presupposto, è possibile spiegare quelle disposizioni in cui, in luogo del soggetto, compaiono figure “atipiche”, cioè non corrispondenti a quelle già tipizzate dal diritto civile. Figure della cui autonomia soggettiva si era in precedenza dubitato, o perché la teoria organica, avvertita sempre come prevalente, non ammetteva soggetti con capacità giuridica parziale<sup>33</sup>; o perché, sempre da quella teorica, le si riteneva prive dei requisiti costitutivi della soggettività (che, semplificando, erano poi quelli già associati alla persona giuridica: alterità dello scopo, organizzazione, autonomia patrimoniale). In quelle figure si ravvisano, ora, formule che delimitano il presupposto, cioè elementi che integrano la fattispecie impositiva. Si tratta, detto altrimenti, di figure utili a rilevare il presupposto dell'imposta – la produzione di un reddito, in molti casi – e consentirne la tassazione, considerate solo a quegli specifici fini ma senza pregiudizio di un loro ulteriore riconoscimento ad altri fini – senza, perciò, condizionamenti per una teoria o l'altra (sulla soggettività)<sup>34</sup>.

Ne esce per questa via ridimensionata l'annosa questione della soggettività tributaria “speciale”. Si spiegano, inoltre, le ragioni per cui alcune norme considerano, come soggetti passivi, patrimoni destinati privi, nel diritto comune, di soggettività. Ragioni riconducibili, da un lato, ai principi costituzionali di uguaglianza e concorso secondo capacità contributiva, dall'altro, ai sotto-principi che informano la disciplina di ciascun prelievo.

---

FEDELE, A.: *Le imposte ipotecarie. Lineamenti*, Giuffrè, Milano, 1968; *Id.*: *La tassa*, ed. provv., Tipografia senese, Siena, 1974, p. 93; *Id.*: “La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale”, *Riv. dir. trib.*, 2018, I, p. I. Per una critica alla – tuttora prevalente – concezione del tributo come obbligazione, utile ma angusta e, perciò, vista come eccessivamente semplificante, *adde*: MICHELI, G.A. - TREMONTI, G., “Obbligazioni (dir. trib.)”, in *Enc. dir.*, XXIX, Giuffrè, Milano, 1979, p. 409; GLENDI, C.: *L'oggetto del processo tributario*, Cedam, Padova, 1986, p. 143; FEDELE, A.: “Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti”, *Riv. dir. trib.*, 2016, I, p. 1555; in relazione all'Iva, in part., COMELLI, A.: *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Cedam, Padova, 2000, p. 965.

33 Cioè, limitata ad alcune norme, o gruppi di norme, soltanto. Sulle «serie difficoltà dommatiche» che comporta «conciliare [...] soggetti dotati di mera capacità tributaria con la nozione di capacità come sinonimo di personalità e con la normale riduzione dei soggetti alle sole persone fisiche e giuridiche», LAVAGNA, C.: “Teoria dei soggetti e diritto tributario”, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1961, I, p. 14.

34 Così, le norme che ponevano, a carico della società di gestione, l'obbligo di prelevare un'imposta sostitutiva sui redditi rilevati nel fondo comune di investimento (art. 9, comma 2, l. 77/1983); che configuravano il fondo come non soggetto alle imposte sui redditi (art. 9, 1° comma, stessa legge); e che oggi lo indicano fra i soggetti passivi dell'Ires (art. 73, 1° comma, D.P.R. 917/1986), su cui oltre.

Nelle sue massime implicazioni, questa analisi semplifica moltissimo il quadro dei soggetti passivi tributari, perché unico, vero contribuente, risulta la persona umana – in linea con una visione “costituzionalizzata” del diritto, che vede negli enti intermedi moduli di esplicazione della personalità umana, o discipline dei rapporti fra singoli e terzi (e non consociati anch’essi). Nella disciplina dei singoli tributi, l’imposizione degli enti intermedi, o dei patrimoni destinati, anticipa o sostituisce il prelievo definitivo sull’individuo, che è il centro (anche) dell’ordinamento tributario: così, l’imposizione Ires sui primi anticipa e si coordina con quella Irpef rispetto a redditi non tassabili da subito, cioè alla produzione, presso i secondi, mentre l’imposizione sui fondi sostituisce quella sui partecipanti. È inoltre con riguardo alla persona umana che sono concepite, e poi disciplinate, le manifestazioni di capacità contributiva, successivamente adattate agli enti. E si potrebbe infine aggiungere – senza per questo indulgere in concezioni “totalizzanti” della capacità giuridica – che solo la persona umana può realizzare tutti i presupposti impositivi ed essere, al contempo, titolare di tutti gli obblighi funzionali all’attuazione del tributo.

## 2. La soggettività (tributaria) funzionale e i suoi sviluppi teorici.

Questo passaggio è frutto di acquisizioni successive – come detto, non perfettamente sincroniche rispetto a quelle civilistiche – a loro volta frutto di teoriche anche molto elaborate e registrate, nella loro compiutezza, solo in tempi relativamente recenti.

Il problema della soggettività è stato posto rispetto agli enti diversi dalle persone fisiche, la cui capacità anche tributaria non è mai stata in discussione. Un primo, decisivo progresso lo si è guadagnato sul campo della teoria organica. Solo portando alle estreme implicazioni l’idea che non si dessero altri soggetti dalle persone fisiche e giuridiche, queste ultime viste come entità reali, dotate di vita e volontà autonoma – o dagli enti non personificati, cui, dopo la nota sentenza del 1976 sulle associazioni non riconosciute<sup>35</sup>, si è parimenti riconosciuta soggettività – se ne sono potute apprezzare le insufficienze rispetto alla disciplina tributaria.

È in questo contesto che viene ipotizzata la “soggettività tributaria speciale”, quale «*espediente tecnico*» per riferire situazioni soggettive tributarie ad associazioni di persone od organizzazioni di beni, prive di personalità giuridica (e quindi, in quella fase, di soggettività). Questa idea rivelava quel carattere funzionale delle norme tributarie, utili «*a raggiungere gli scopi in relazione all’oggetto ed all’ambito che si vuole assegnare alle varie imposte*»<sup>36</sup>, che tornerà utile più avanti. Essa era, tuttavia,

35 Cass., sez. I, 16 novembre 1976, n. 4252, in *Foro it.*, 1977, I, col. 1482.

36 Così, GIANNINI, A.D.: *Istituzioni di diritto tributario*, 5ª ed., Giuffrè, Milano, 1951, p. 82; Id.: “Le «aziende autonome» e la sottoposizione dei loro redditi all’imposta di ricchezza mobile”, *Riv. dir. fin. sc.*, 1953, II, p. 8; Id.: *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956, pp. 206-207. L’autore fondava tuttavia questa – per altri versi condivisibile – affermazione su un’interpretazione già al tempo criticata della normativa sulla dichiarazione dei redditi prodotti dalle associazioni di persone (*amplius*, CANÈ, D.:

destinata a ridimensionarsi, essendo difficile da ammettere una simile specialità in una rigorosa concezione organica della soggettività: di fronte a nuove figure di soggetti – gli enti non personificati, in particolare – sembrava in effetti possibile riconoscere ulteriori soggetti di diritto, rispetto alle persone giuridiche, senza per ciò solo ammettere una soggettività tributaria più ampia di quella civilistica<sup>37</sup>.

L'adesione dei tributaristi alle teorie normative sulla soggettività si è tuttavia compiuta secondo direttive non univoche, ma soprattutto non conclusive – tanto da parte di chi<sup>38</sup> ha visto, nelle disposizioni che tuttora annoverano, fra i soggetti passivi dell'Ires, anche enti non personificati, la conferma della teoria organica, quanto da chi ha più autorevolmente contestato quella teoria, negando l'autonomia soggettiva – anche tributaria – di *tutti* gli enti collettivi<sup>39</sup>.

Da un canto, gli elementi costitutivi dei soggetti di diritto non umani (organizzazione, alterità ed autonomia patrimoniale), non ricorrono in alcune fattispecie che le norme tributarie sembrano elevare a soggetti, come i patrimoni autonomi e destinati<sup>40</sup>. E se è vero che la considerazione di quelle figure dipende dalle modalità di realizzazione del presupposto, che si realizza unitariamente

---

*Soggettività tributaria e giusta imposizione. Presupposti, discipline, sistema*, Giuffrè-Francis Lefebvre, Milano, 2021, p. 48). La disposizione che più di tutte ha attirato le attenzioni degli studiosi, i quali vi hanno edificato appunto la teoria della soggettività speciale, era però nell'articolo 8, t.u. 645/1958, in materia di imposte dirette, che, fra i soggetti all'imposta sulla ricchezza mobile, includeva «*le altre organizzazioni di beni o di persone prive di personalità giuridica e non appartenenti a persone giuridiche, nei confronti dei quali il presupposto si verifica in modo unitario ed autonomo*».

- 37 Lo spiega, di recente, FIORENTINO, S.: "La soggettività tributaria: aspetti evolutivi e precisazioni metodologiche", dattiloscritto consultato per gentile concessione dell'autore.
- 38 L'allora articolo 87, comma 2, D.P.R. 917/1986 – già contenuta nell'art. 8, t.u. 645/58 e oggi nell'art. 73, comma 2, D.P.R. 917/86 – che indica i soggetti passivi all'imposta sui redditi degli enti collettivi, instaurerebbe – secondo questa dottrina – un rinvio al diritto comune. Espressione notevole di questa tesi è GALLO, F.: "Il problema della soggettività ai fini IVA dei fondi comuni di investimento", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, p. 504, secondo cui «*l'art. 2 lett. b) [...] nel fare riferimento ai fini della soggettività IRPEG al requisito della «non appartenenza a terzi» dell'organizzazione di beni, opera un rinvio ricettizio alla disciplina civilistica della soggettività e perciò costituisce classica norma di collegamento tra i due ordinamenti*»; già prima *Id.*, "Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno", *ivi*, 1985, I, p. 385, e dopo *Id.*, "La soggettività ai fini IRPEG", in *AA.Vv.*, *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Cedam, Padova, 1988, p. 664; *Id.*, "I soggetti del libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni", *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 346. Conformi: MOSCHETTI, F.: "La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche", *Fin. loc.*, 1982, p. 389; NUZZO, E.: "Questioni in tema di tassazione degli enti non commerciali", *Rass. trib.*, 1985, I, in part. pp. 131 e 137; CROXATTO, G.: "Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)", in *N.mo Dig. it., App.*, vol. VI, Utet, Torino, 1986, p. 429; FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, 1<sup>a</sup> ed., Utet, Torino, 1991, p. 232; FEDELE, A.: "Il regime fiscale delle associazioni", *Riv. dir. trib.*, 1995, I, p. 328; *Id.*, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005, p. 218. L'idea del rinvio recettizio è radicata nella manualistica — PURI, P.: *I soggetti*, in *Diritto tributario* (a cura di A. FANTOZZI), 4<sup>a</sup> ed., Utet, Torino, 2012, p. 427 — e in alcuni studi che toccano il tema della soggettività tributaria — INTERDONATO, M.: *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Giuffrè, Milano, 2004, pp. 21-23; RICCI, C.: *La tassazione consolidata nell'IRES*, Giappichelli, Torino, 2015, p. 105 — ed è per inciso condivisibile ma se riferita ai soggetti nominati, di cui al 1<sup>o</sup> comma, art. 73, D.P.R. 917/1986, anche perché il rinvio al diritto civile non risolve ogni incertezza, essendo la soggettività, come molte categorie giuridiche, in continua evoluzione.
- 39 Il riferimento è ad ANTONINI, E.: *La soggettività tributaria*, Morano Editore, Napoli, 1965.
- 40 Si pensi ai fondi comuni di investimento, inclusi fra i soggetti passivi dell'Ires, ancorché esenti, ma di cui Cass., sez. un., 15 luglio 2010, n. 16605, in *Giur. it.*, 2011, p. 1550, ha escluso la soggettività. Sull'importante decisione, cfr. anche FERRO LUZZI, P.: "Un problema di metodo: la "natura giuridica" dei fondi comuni di investimento (a proposito di Cass. 15 luglio 2010, n. 16605)", *Riv. soc.*, 2012, p. 754.

rispetto ai beni in essi compendati<sup>41</sup>, quel complesso di beni risponde dell'obbligo tributario – è cioè esposto, in sé e per sé, all'azione esecutiva del fisco – non per effetto della norma tributaria, ma del vincolo civilistico che vi dà causa<sup>42</sup>.

Ciò non significa che il rilievo riconosciuto, anche ai fini tributari, agli effetti della separazione patrimoniale autorizzi, in sé e per sé, ad elevare il patrimonio a contribuente – anche perché vi sono esempi di destinazione che il legislatore non ha considerato (i patrimoni destinati a specifici affari, ex art. 2447-bis, c.c., non sono soggetti all'Ires). Non basta, insomma, il vincolo di destinazione a spiegare quelle fattispecie<sup>43</sup>.

D'altro canto, non sembra nemmeno possibile “ridurre” gli effetti dell'imposizione agli individui (i beneficiari della destinazione): l'obbligo relativo all'Ires per il reddito rilevato nel patrimonio destinato, o nel *trust*, non corrisponde a quello dei singoli per l'imposta relativa ai redditi da essi percepiti. La “riduzione” della soggettività degli enti a quella degli individui, in molti tributi, incontra serie difficoltà<sup>44</sup>.

È però merito innegabile delle teorie negatrici (della soggettività degli enti) aver ridimensionato l'importanza di quelle formule di cui si diceva, che appunto integrano la fattispecie impositiva<sup>45</sup>. È in questo modo emersa la necessità di indagare la funzione delle singole norme, in cui quelle formule si collocano<sup>46</sup>. Questo esame consiste nella ricerca della loro *ratio*, che impegna a considerarne le relazioni con il resto della disciplina sostanziale del tributo. E quella *ratio* riporta alla determinazione del presupposto, indice della capacità contributiva tassabile.

41 Vid. MICHELI, G.A.: “Soggettività tributaria e categorie civilistiche”, *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, pp. 432, 435, 436. Che Micheli accettasse una concezione organica della soggettività è confermato da GALLO, F.: “La soggettività tributaria nel pensiero di G.A. Micheli”, *Rass. trib.*, 2009, p. 611. Rifuggiva tuttavia da contrapposizioni “ideologiche” con le categorie civilistiche, consapevole della varietà di profili della soggettività passiva tributaria.

42 Condivisibilmente, LAROMA JEZZI, P.: *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 295. Per lo stesso motivo, i patrimoni destinati rispondono anche dell'imposta di registro relativa ai trasferimenti degli immobili in essi compendati. Il presupposto dell'imposta, cioè la variazione patrimoniale, si realizza – come nell'imposta sul reddito – rispetto a quel patrimonio, ancorché l'obbligo tributario cada poi sul gestore.

43 Non è nemmeno sufficiente l'autonomia patrimoniale, che, di per sé, indica solo una limitazione della responsabilità (così, invece, GIOVANNINI, A.: *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Cedam, Padova, 1996, spec. p. 400). Conta piuttosto l'esistenza di un patrimonio, definito in funzione dell'appartenenza a un soggetto giuridico o dei limiti alla responsabilità per le obbligazioni ad esso riferibili, ma solo se ciò ha rilievo nella determinazione del presupposto (nel reddito d'impresa, ad esempio). Né si può trasformare la fonte del reddito – il patrimonio in questo caso, l'azienda in altri – in soggetto, come fa LAROMA JEZZI, P.: *Separazione patrimoniale*, cit., attribuendogli il possesso di quel reddito che, tramite quella stessa fonte, si produce ed è giuridicamente rilevato.

44 Così, FIORENTINO, S.: “La soggettività tributaria”, cit., rispetto ad ANTONINI, E.: *La soggettività tributaria*, cit.

45 ANTONINI, E.: *La soggettività tributaria*, cit., *passim*, parla di formule in cui un «nome occupa il luogo del soggetto». L'esigenza di approfondire quelle formule era stata segnalata anche da studiosi non vicini alle teorie nominaliste: LAVAGNA, C.: “Teoria dei soggetti”, cit., p. 17; BERLIRI, L.V., “«Capacità giuridica tributaria» o concorso di debitori d'imposta?”, *Riv. it. dir. fin.*, 1940, I, p. 237.

46 Vid. FIORENTINO, S.: *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Esi, Napoli, 2000, spec. p. 87, ma già in questo senso MICHELI, G.A.: “Soggettività tributaria”, cit., pp. 435-437.

Si superano per questa via complicate astrazioni, e diviene possibile distinguere le formule che delimitano il presupposto, e che sembrano elevare a soggetti quelli che sono, in sostanza, fonti o oggetto d'imposizione (i patrimoni destinati, appunto), dai contribuenti, che realizzano il presupposto dell'imposta ed esprimono una propria capacità contributiva. La differenza è che la considerazione dei primi – la loro “soggettivizzazione”, se si preferiscono concezioni normative della soggettività – è scelta non necessitata, perché alternativa ad altre, pure possibili – in questo senso, un'opzione tecnica” – o concorre a definire il fatto imponibile. La considerazione dei secondi è invece imposta dai principi: tutti concorrono alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva.

Anche in materia tributaria, insomma, sembra maturare la consapevolezza, della *relatività* e della *storicità* dei concetti giuridici. Di qui, l'importanza di chiedersi non cosa sia ma cosa significhi, nel discorso normativo, essere soggetto passivo delle imposte. Il riferimento ai soggetti passivi non è diverso da quello che, in altre situazioni, la legge compie ad associazioni non riconosciute, al condominio, ai fondi previdenziali nell'ambito dell'impresa, all'azienda, al fallimento, al fine di regolare direttamente le situazioni stesse, a prescindere dalla possibilità di inquadrare quelle figure (i soggetti passivi) negli schemi del soggetto di diritto. Risponde ad una concezione oggettiva del diritto, alla quale siamo forse abituati, ma che la storia insegna a non generalizzare.

La figura del soggetto, come quella del soggetto passivo, resta una necessità logica del discorso giuridico, che si esprime per soggetti e predicati, e può essere spiegata secondo le due grandi, ma opposte, sistematiche del diritto moderno: come centro di un sistema che ha nell'uomo il proprio riferimento e nei diritti soggettivi i suoi predicati, secondo l'impostazione soggettivistica; o come prodotto delle qualificazioni operate dalle norme, assunte, queste ultime, come centro dell'ordinamento, nella sistematica del diritto oggettivo. Nessuna di queste concezioni spiega, però, l'intera gamma delle situazioni regolate dal diritto. Nella concezione che pone la norma al proprio centro e riduce il soggetto a fattispecie, o punto di riferimento di situazioni soggettive, resta comunque indefinita la “soglia” oltre la quale l'imputazione di quelle situazioni determini la soggettività. E allora, di essa può ben farsi una questione linguistica, di stabilire, cioè, le condizioni di uso del termine soggetto<sup>47</sup>.

Allo stesso modo, si possono dare, del soggetto passivo, definizioni diverse e pure valide, nessuna delle quali però assolutizzabile, perché incapace di spiegare tutte le possibili situazioni. Vedervi “centri di imputazione” di situazioni soggettive è una possibilità teorica, che resta aperta ma va poi percorsa fino in fondo –

47 Così in effetti: SCARPELLI, U.: *Contributo alla semantica del linguaggio normativo*, Accademia delle Scienze, Torino, 1959; D'ALESSANDRO, *Persone giuridiche*, cit.; PELLIZZI, G.L.: *Soggettività giuridica*, cit.

in una concezione del diritto comunque oggettiva. L'alternativa è una visione soggettivistica, forse semplificata ma che – ci sembra – rende ragione delle discipline rimaste finora inspiegate e delle istanze di giustizia nell'imposizione ritraibili anche dalla Costituzione: contribuente e centro dell'ordinamento tributario deve restare la persona, rispetto alla quale l'imposizione degli enti e delle formazioni intermedie – società incluse – è soluzione residuale e necessitata (che anticipa, o sostituisce la prima, a seconda dei presupposti d'imposta configurati dal legislatore).

Di soggetti passivi si può quindi continuare a parlare, ma consapevoli della cifra "tecnica" dell'espressione, della sua funzione nella disciplina giuridica del presupposto e senza sovraccarichi ideologici e dogmatici<sup>48</sup>.

#### IV. PRESUPPOSTI D'IMPOSTA E INTELLIGENZA ARTIFICIALE.

##### I. Determinazione dei presupposti d'imposta e norme sui soggetti passivi.

Quella tributaria può dirsi normativa che procede per schemi di tipo "oggettivo". La disciplina sostanziale dei tributi non regola rapporti fra privati; non impone, cioè, diritti e obblighi ai singoli secondo schemi di corresponsività. Essa si volge a tutti i consociati, e all'Amministrazione, allo scopo determinare i presupposti d'imposta; specifica, cioè, astrazioni economiche, come il reddito, e ne disciplina la misurazione, per quantificare il concorso di ciascuno alle spese pubbliche. La definizione dei soggetti s'innesta in questo sistema e serve anch'essa all'individuazione dei presupposti impositivi.

Per questo, si dice che, in diritto tributario, «i soggetti passivi rappresentano dei punti di arrivo, più che di partenza»<sup>49</sup>; perché le discipline sostanziali considerano i fatti che costituiscono i presupposti d'imposta, lasciando in secondo piano i soggetti: stabiliscono regole per la rilevazione – quali fattispecie si considerano produttive di redditi, ad esempio – e per la determinazione dei presupposti; eventualmente, anche per la loro attribuzione ai contribuenti, dove occorra modificare le regole del diritto comune (così, il reddito prodotto dalla società di persone è imputato e tassato presso i rispettivi soci, anche se è il frutto dell'attività sociale).

48 Come la sopravvalutazione della nozione di capacità contributiva, non trasponibile *de plano* agli enti collettivi, o almeno non nella stessa configurazione assunta per le persone fisiche. Anche l'imposizione degli enti societari – e tra l'altro, solo di quelli con personalità giuridica – può spiegarsi come soluzione necessitata, non potendosi colpire il reddito, alla produzione, direttamente presso i soci, pena la tassazione di una capacità contributiva non effettiva (e perciò incostituzionale). Non si tratta, tuttavia, di un effetto della personalità giuridica, bensì delle regole proprie di quel tipo di ente societario, che subordinano ad una delibera l'attribuzione ai soci della ricchezza ivi prodotta.

49 Vid. LAVAGNA, C.: "Teoria dei soggetti", cit., p. 8, il quale precisa poi: «Mentre in altri campi i soggetti si atteggiavano a centri di interessi variamente tutelati dalle diverse normative, nel diritto tributario il centro della strumentazione è il presupposto d'imposta. [...] Si potrebbe anzi dire che il presupposto rappresenti l'elemento principale di individuazione delle fattispecie soggettive». Sviluppa in seguito questa prospettiva anche FERLAZZO NATOLI, L.: "Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria", *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 3.

Le regole tributarie s'incardinano, insomma, in un più ampio quadro normativo (civilistico) che già disciplina la produzione e la circolazione della ricchezza, cui attribuiscono veste giuridica (reddito, patrimonio, consumo) e valore monetario (base imponibile). Non disciplinano i soggetti e non hanno bisogno di farlo, se non quando debbono modificare i destinatari degli effetti delle regole civilistiche<sup>50</sup>. È quindi alle regole sulla determinazione dei presupposti che dobbiamo guardare per capire perché le discipline di alcune imposte individuino i soggetti passivi e altre no, e perché, soprattutto, ne considerino alcuni e non altri.

Problemi anche molto dibattuti nel diritto comune, come la soggettività dei patrimoni autonomi, possono pertanto ridursi, nella nostra materia, a questioni di disciplina del presupposto. Patrimoni autonomi e aziende sono in questo campo mezzi, o fonti, di produzione e circolazione della ricchezza appartenenti a già ben individuati contribuenti, che le norme tributarie non tramutano in soggetti. Esse li considerano per riferirvi la misurazione del reddito, come nel caso dei fondi di investimento; o per descrivere il fatto imponibile, come accade per le organizzazioni di beni e persone, prive di personalità giuridica, menzionate nella disciplina dell'imposta di registro, cui possono ricondursi i patrimoni destinati, come appunto i fondi di investimento.

Per l'imposta di registro, che colpisce gli atti che trasferiscono diritti patrimoniali, manca invece una norma sui soggetti passivi analoga all'articolo 73, D.P.R. 917/1986 (Tuir): l'articolo 57, D.P.R. 131/1986, indica gli «*obbligati al pagamento*» dell'imposta nelle parti dell'atto da registrare. E non v'è dubbio che, se pure quell'obbligo cada sul gestore del fondo, i suoi effetti vadano riferiti al patrimonio in fondo. Il presupposto dell'imposta, cioè la modificazione patrimoniale correlata al trasferimento, si verifica, infatti, rispetto ad esso. Ma non è la normativa tributaria a stabilirlo, bensì quella che regola l'istituzione del fondo e vi concentra la responsabilità per le obbligazioni riferibili a quel patrimonio – fra cui anche l'obbligazione tributaria (art. 36, comma 4, d.lgs. 58/1998). Per questo, l'indicazione delle «*altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*», fra gli autori degli atti imponibili, ai sensi dell'art. 4, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/86, completa appunto la fattispecie imponibile, ma non crea alcun “nuovo” centro di imputazione degli effetti tributari (che già, come detto, esiste)<sup>51</sup>.

50 Così, già MICHELI, G.A.: “Soggettività tributaria”, cit., p. 436. Quello tributario non è, quindi, un diritto “di secondo grado” rispetto al diritto civile, come si è talvolta ritenuto. Completa, si aggiunge, o integra semplicemente le discipline di certi rapporti – la cui classificazione non interessa davvero, se non nella misura in cui esprima regole diverse. Si consideri che il rapporto privatistico fra datore di lavoro e lavoratore non si occupa degli obblighi di ritenuta invece previsti dalla legge tributaria, la quale li considera obbligatori – e in ciò vincola l'autonomia dei privati, integrando un assetto disciplinare che risulta, alla fine, unitario e non scomponibile.

51 Al più, si può dire che la norma tributaria esplicita una regola già ritraibile dalla norma per cui, delle obbligazioni contratte per conto del fondo, risponde unicamente lo stesso (patrimonio in) fondo (art.

Più articolato il discorso sui fondi di investimento, indicati fra i soggetti passivi dell'Ires dall'articolo 73, D.P.R. 917/1986. La "soggettivizzazione" dei fondi è l'effetto di due vincoli, uno interno e l'altro esterno alla disciplina dell'imposta reddituale.

*In primis*, dell'inscindibilità del reddito delle società commerciali, che implica il divieto di tassazioni separate di redditi rivenienti da cespiti da quelle posseduti. È solo eccezionalmente derogata, perché concilia la semplificazione dell'accertamento e la precisa misurazione della capacità contributiva<sup>52</sup>. Vale, perciò, anche in presenza di vincoli di destinazione, come quelli che danno appunto vita ai fondi di investimento. Tuttavia, la determinazione unitaria del reddito riferibile alla società che gestisce i diversi fondi avrebbe comportato la confluenza, nell'imponibile unitario di questa, del reddito rilevato nel fondo. Da un lato, si sarebbe alterata la misurazione del reddito della società di gestione, dei suoi soci e degli stessi partecipanti al fondo (cui spettano in ultimo i redditi). Dall'altro, la società di gestione avrebbe potuto opporre la separazione patrimoniale, posta – anche per i tributi – dall'articolo 36, comma 4, d.lgs. 58/1998, rispetto alla quota d'imposta riferibile ai redditi rilevati nel fondo, con diminuzione della garanzia patrimoniale del fisco<sup>53</sup>. D'altro canto, non era nemmeno possibile tassare il reddito direttamente presso i partecipanti al fondo, non avendo costoro diritto a percepire i proventi fino alla delibera della società di gestione (si sarebbe colpita una capacità contributiva non effettiva). Né si poteva considerare il fondo una di quelle organizzazioni di beni, nei cui confronti «*il presupposto si realizza in modo unitario e autonomo*», cui fa riferimento l'art. 73, comma 2, perché il fondo appartiene già a un soggetto passivo (la società di gestione)<sup>54</sup>.

L'indicazione dei fondi, fra i soggetti all'Ires, si offriva, allora, quale soluzione utile a separarne la rilevazione del reddito rispetto a quello proprio della società di gestione – operazione come visto inammissibile senza una deroga espressa – e a consentirne l'immediata tassazione alla produzione (non potendosi colpire i partecipanti). Ma perché non prevedere la, apparentemente più semplice, tassazione separata del reddito in fondo presso la società che lo gestisce?

Qui subentra il secondo vincolo, esterno alla normativa Ires, che risale alle convenzioni contro le doppie imposizioni sui redditi transnazionali. Beneficiano infatti dei rimedi contro le doppie imposizioni tutti (e solo) i soggetti passivi delle

---

36, comma 4, cit.). Per indicazioni essenziali sui profili civilistici e ulteriori riferimenti, ANNUNZIATA, F.: *Gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR): fattispecie e forme*, Egea, Milano, 2017.

52 La regola dell'inscindibilità si ricava dagli attuali artt. 6, 9, 1° comma, e 81, D.P.R. 917/1986, e si giustifica in un contesto di determinazione della ricchezza su basi analitico-contabile.

53 L'imposta, unitariamente determinata, è infatti dovuta dalla società con riferimento sia al proprio reddito, che a quello riveniente dai cespiti in fondo; su quest'ultimo effetto, LAROMA JEZZI, *Separazione patrimoniale*, cit., *passim*. Per indicazioni sui profili civilistici e ulteriori riferimenti, v. INVEZZE ANNUNZIATA, *Gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR): fattispecie e forme*, Milano, 2017.

54 Per una più distesa esposizione e per riferimenti, se si vuole, CANÈ, *Soggettività tributaria*, cit., spec. p. 64, sulla *ratio* della «*non appartenenza ad altri soggetti passivi*», richiesta dall'art. 73, comma 2.

imposte sul reddito. Sicché, la mancata inclusione del fondo tra i soggetti passivi faceva dubitare dell'applicabilità dei benefici convenzionali, con ripercussioni significative sugli investimenti internazionali. La loro considerazione è dovuta principalmente a questo ed è ragione rilevantissima, considerata la diffusione dello strumento.

Si può quindi considerare la “soggettivizzazione” dei fondi di investimento come soluzione residuale, frutto di una serie di regole che attengono, principalmente, alla determinazione del reddito sulla base di scritture contabili, e all'esigenza di rilevarlo e tassarlo comunque alla produzione. Non, pertanto, riconoscimento di una capacità giuridica che i fondi non possiedono, essendo patrimoni gestiti da altri e nell'interesse di altri ancora, né di una capacità contributiva che i fondi non manifestano, considerandoli il legislatore come veicoli di circolazione di ricchezze altrove prodotte e altrove destinate (ai partecipanti, presso i quali i redditi distribuiti dal fondo sono infatti tassati).

## **2. L'IA come oggetto d'imposizione, non contribuente. Il problema della differenziazione dell'imposizione su chi utilizza la IA.**

Rispetto a temi di frontiera come questo, che collegano discipline diversissime – dalla filosofia all'etica, fino alle scienze dure – una discussione che ambisca a mantenersi in termini giuridici dovrebbe rifuggire tanto le une, quanto le altre. Eviterebbe, così, questioni forse irrisolvibili – i *robot* sentono e pensano come gli uomini – che possiamo forse lasciare a filosofi e fisici.

Lo sviluppo dell'intelligenza artificiale porta certo a riflettere su categorie giuridiche consolidate, come *res* e persone, rispetto alle quali il fenomeno è difficilmente collocabile. Ma, per il tributarista, contribuente e soggetto passivo appaiono categorie adattabili. Non è in discussione, per lui, la possibilità di attribuire uno statuto giuridico completo, persino la personalità giuridica, a certi fenomeni di intelligenza artificiale, se non bastassero le discipline esistenti<sup>55</sup>. È però questione di politica legislativa, rispetto alla quale il tributarista si muove “in secondo piano”. A lui interessano gli effetti che quelle opzioni producono sul sistema tributario esistente, per rilevarne vincoli e possibilità. E i vincoli di quel sistema sono tali da non consentire improprie “soggettivizzazioni” di quelli che, in una prospettiva antropocentrica comunque da confermare, restano strumenti dell'azione umana (e delle persone giuridiche, in generale).

La “soggettivazione” dei fondi era, come si è visto, opportuna – non necessaria: poteva bastare la tassazione separata – per consentire la separata

<sup>55</sup> Cfr. PARLAMENTO EUROPEO: *Risoluzione del 16 febbraio 2017, recante raccomandazioni alla Commissione concernenti norme di diritto civile sulla robotica (2015/2103(INL))*, lett. Z.AC.

determinazione di un reddito destinato, in ultimo, ai partecipanti, e non ai soci della società, oltre che per evitare che la società di gestione opponesse al fisco la separazione patrimoniale rispetto alla quota d'imposta riferibile ai redditi rilevati nel fondo. L'autonoma tassazione del *robot* si risolverebbe, invece, in un'impropria separazione di un imponibile altrimenti riferibile alla società proprietaria, senza, però, che il reddito riferibile al *robot* sia destinato a nessun altro<sup>56</sup>. Solo un pieno riconoscimento dell'autonomia patrimoniale del *robot*<sup>57</sup> modificherebbe i criteri di rilevazione della ricchezza, ma non ne imporrebbe comunque la tassazione in via autonoma – come fosse, cioè, una persona. Potrebbe infatti bastare la tassazione separata dei redditi presso l'utilizzatore, o il proprietario, del *robot*, secondo quell'equivalenza fra tassazione autonoma e separata che si è già rilevata.

Il punto resta, allora, come differenziare il prelievo su chi utilizzi i *robot* e come progettare un'imposta che sia commisurata alla maggior capacità contributiva di costui e soddisfi, al contempo, criteri di efficienza e gettito. Ma questo è appunto un altro problema<sup>58</sup>.

## V. ACQUISIZIONI E PROSPETTIVE.

Giunti al termine del nostro raffronto, è possibile cogliere una certa somiglianza fra gli sviluppi che lo studio dei soggetti ha avuto in materia civilistica e tributaria. Alcune implicazioni sono comuni e ben visibili ora.

Separando persona e soggetto, nei termini delineati in dottrina, è possibile accogliere la concezione funzionale della soggettività anche in materia tributaria: il soggetto come tecnica, o espressione di una regola di rapporti. Estremizzando: al centro è la persona umana, il resto è tecnica. L'assunto si scioglie in passaggi scandibili in questi termini, per un – si spera – utile prosieguo della discussione:

in materia tributaria, la separazione fra persona-contribuente e soggetto passivo consente di disarticolare i diversi profili della soggettività tributaria passiva. Si possono così distinguere i contribuenti, che realizzano il presupposto d'imposta

56 Al contrario dei redditi della società di gestione, realizzati in ultimo dai soci, e di quelli del fondo, destinati ai partecipanti (diversi dai soci).

57 L'attribuzione di un patrimonio autonomo al *robot* consentirebbe di concentrarvi la responsabilità, ad esempio, per danni a terzi; cfr. RIZZUTI, *Il peculium del robot. Spunti sul problema della "soggettivizzazione" dell'intelligenza artificiale*, in DORIGO (cur.), *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale* Pisa, 2020, p. 283.

58 La cui soluzione richiede di chiarire su quali principi tributari possa fondarsi un'imposta correlata all'uso dei *robot*, e come essa possa conseguentemente strutturarsi. Vanno in quest'ottica considerati il principio del beneficio – è possibile correlare l'imposizione ai benefici che l'utilizzatore del *robot* ottiene dall'azione pubblica? – e della capacità contributiva – l'uso di *robot* implica una maggiore capacità contributiva? – in relazione a diverse soluzioni tecniche: da un'imposizione sui redditi imputati dei lavoratori sostituiti dal *robot*, alle imposte commisurate al loro valore patrimoniale, fino alle imposte sul fatturato. Per un inquadramento: DIMITROPOULOU, C.: "Robot Taxes: Where Do We Stand?", in *CFE Tax Advisers. 60th Anniversary - Liber Amicorum*, IBFD, Amsterdam, 2019, spec. p. 67.

e concorrono per capacità contributiva propria, dagli obbligati al tributo, che non necessariamente sono anche contribuenti;

vanno inoltre distinte le formule normative, che tengono luogo dei soggetti ma non per questo creano soggetti tributari. Esse completano la fattispecie impositiva, o richiamano figure già regolate da altre discipline, per adattarvi la disciplina tributaria, e utilizzarle alla individuazione del presupposto;

queste figure sono cioè prese in considerazione solo per consentire la corretta determinazione del presupposto impositivo e non manifestano una propria capacità contributiva. Non sono per questo considerate nelle discipline di tutti i tributi. La disciplina dell'imposta sul reddito degli enti collettivi, ad esempio, vieta di creare ulteriori soggetti passivi, nella misura in cui il reddito prodotto col contributo del *robot* fluisca nell'imponibile del proprietario – è questa, per inciso, la ragione per cui l'art. 73, comma 2, Tuir, richiede che l'organizzazione non appartenga ad altri soggetti passivi, non sfuggendo in tal caso il relativo reddito a tassazione;

se si accetta questa "cifra tecnica" della soggettività tributaria, si ridimensiona il problema dei presunti soggetti di diritto tributario, che tali non sarebbero per il diritto comune, e ci si concentra su questioni più urgenti, come appunto la discriminazione qualitativa (o soggettiva) del reddito prodotto da chi usi la IA.

## BIBLIOGRAFIA

- ALLORIO, E.: *Diritto processuale tributario*, 1ª ed., Giuffré, Milano, 1942.
- ANNUNZIATA, F.: *Gli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR): fattispecie e forme*, Egea, Milano, 2017.
- ANTONINI, E.: *La soggettività tributaria*, Morano Editore, Napoli, 1965.
- BARBERA, A.: "Art. 2", in *Comm. cost.* Branca, Zanichelli, Bologna, 1975, pp. 98 ss.
- BASILE, M. - FALZEA, A.: "Persona giuridica (dir. priv.)", in *Enc. dir.*, XXXIII, Giuffré, Milano, 1983, pp. 234 ss.
- BERLIRI, L.V., "«Capacità giuridica tributaria» o concorso di debitori d'imposta?", *Riv. it. dir. fin.*, 1940, I, pp. 237 ss.
- BOBBIO, N.: "Eguaglianza", in *Enc. Novecento*, II, Ist. Enc. Italiana, Roma, 1977, p. 355.
- CANÈ, D.: *Soggettività tributaria e giusta imposizione. Presupposti, discipline, sistema*, Giuffré-Francis Lefebvre, Milano, 2021.
- CIPOLLINA, S.: *I confini giuridici nel tempo presente. Il caso del diritto fiscale*, Milano, Giuffré, 2003.
- CIPOLLINA, S.: "Origini e prospettive dell'autonomia scientifica del diritto tributario", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2018, I, pp. 163 ss.
- CROXATTO, G.: "Redditi delle persone giuridiche (imposta sui) (Irpeg)", in *N.mo Dig. it., App.*, vol. VI, Utet, Torino, 1986, pp. 429 ss.
- D'ALESSANDRO, F.: *Persone giuridiche e analisi del linguaggio*, Giuffré, Milano, 1963.
- DIMITROPOULOU, C.: "Robot Taxes: Where Do We Stand?", in *CFE Tax Advisers. 60th Anniversary - Liber Amicorum*, IBFD, Amsterdam, 2019, pp. 55 ss.
- DORIGO, S.: "La tassa sui robot tra mito (tanto) e realtà (poca)", *Corr. trib.*, 2018, pp. 2364 ss.
- FALZEA, A.: "Capacità (teoria gen.)", in *Enc. dir.*, VI, Giuffré, Milano, 1960, pp. 8 ss.
- FALZEA, A.: "Efficacia giuridica", in *Enc. dir.*, XIV, Giuffré, Milano, 1965, pp. 374 s.
- FANTOZZI, A.: *Diritto tributario*, 1ª ed., Utet, Torino, 1991.

FEDELE, A.: *Le imposte ipotecarie. Lineamenti*, Giuffrè, Milano, 1968.

FEDELE, A.: *La tassa*, ed. provv., Tipografia senese, Siena, 1974.

FEDELE, A.: "Cultura giuridica e politica legislativa nel diritto tributario", *Jus*, 1998, pp. 71 ss.

FEDELE, A.: "Il regime fiscale delle associazioni", *Riv. dir. trib.*, 1995, I, pp. 328 ss.

FEDELE, A.: *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Giappichelli, Torino, 2005.

FEDELE, A.: "La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana", in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI), Esi, Napoli, 2006, pp. I ss.

FEDELE, A.: "Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti", *Riv. dir. trib.*, 2016, I, pp. 1555 ss.

FEDELE, A.: "La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale", *Riv. dir. trib.*, 2018, I, pp. I ss.

FEDELE, A.: "Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e sui limiti costituzionali all'imposizione", *Riv. dir. trib.*, I, 2013, pp. 1035 ss.

FEDELE, A.: "La Corte ritorna sulla definizione del tributo e sui limiti alla sua legittimità costituzionale", *Giur. cost.*, 2017, pp. 3105 ss.

FERLAZZO NATOLI, L.: "Riflessioni in tema di capacità giuridica tributaria", *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pp. 3 ss.

FERRO LUZZI, P.: "Un problema di metodo: la "natura giuridica" dei fondi comuni di investimento (a proposito di Cass. 15 luglio 2010, n. 16605)", *Riv. soc.*, 2012, pp. 754 ss.

FIORENTINO, S.: *Contributo allo studio della soggettività tributaria*, Esi, Napoli, 2000.

FIORENTINO, S.: "La soggettività tributaria: aspetti evolutivi e precisazioni metodologiche", dattiloscritto consultato per gentile concessione dell'autore.

GALLO, F.: "Il problema della soggettività ai fini IVA dei fondi comuni di investimento", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, I, pp. 504 ss.

GALLO, F.: "Contributo all'elaborazione del concetto di «stabile organizzazione» secondo il diritto interno", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, I, pp. 385 ss.

GALLO, F.: "La soggettività ai fini IRPEG", in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Cedam, Padova, 1988, pp. 664 ss.

GALLO, F.: "I soggetti del libro I del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni", *Riv. dir. trib.*, 1993, I, pp. 346 ss.

GALLO, F.: "La soggettività tributaria nel pensiero di G.A. Micheli", *Rass. trib.*, 2009, pp. 611 ss.

GALLO, F.: *Le ragioni del fisco*, 1<sup>a</sup> ed., Il Mulino, Bologna, 2007.

GALLO, F.: *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2012.

GIANNINI, A.D.: *Istituzioni di diritto tributario*, 5<sup>a</sup> ed., Giuffrè, Milano, 1951.

GIANNINI, A.D.: "Le «aziende autonome» e la sottoposizione dei loro redditi all'imposta di ricchezza mobile", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1953, II, pp. 3 ss.

GIANNINI, A.D.: *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Utet, Torino, 1956.

GIOVANNINI, A.: *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Cedam, Padova, 1996.

KELSEN, H.: *La dottrina pura del diritto* (a cura di M.G. LOSANO), Einaudi, Torino, 1966.

LAROMA JEZZI, P.: *Separazione patrimoniale e imposizione sul reddito*, Giuffrè, Milano, 2006.

LAVAGNA, C.: "Teoria dei soggetti e diritto tributario", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1961, I, p. 3 ss.

LIPARI, N.: "Spunti problematici in tema di soggettività giuridica", *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, pp. 641 ss.

LIPARI, N.: *Le categorie del diritto civile*, Giuffrè, Milano, 2013.

LUPI, R.: "Presupposto del tributo", in *Diz. dir. pubbl.*, V, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 4470 ss.

LUPI, R.: *Diritto amministrativo dei tributi. Ovvero: si pagano le imposte quando qualcuno le impone*, Castelveccchi Editore, Roma, 2017, p. 72.

LUPI, R.: *Diritto delle imposte*, Giuffrè-Francis Lefebvre, Milano, 2020.

MARONGIU, G.: "Dall'imposta al contribuente", *Dir. prat. trib.*, 2015, I, pp. 651 ss.

MARONGIU, G.: "Ezio Vanoni e il riformismo fiscale centrista", in *Costituzione, legge, tributi. Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri* (a cura di G. RAGUCCI - F.V. ALBERTINI, Giuffrè, Milano, 2018, pp. I ss.

MICHELI, G.A.: "Soggettività tributaria e categorie civilistiche", *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, pp. 419 ss.

MICHELI, G.A. - TREMONTI, G., "Obbligazioni (dir. trib.)", in *Enc. dir.*, XXIX, Giuffrè, Milano, 1979, pp. 409 ss.

MIGUÉZ NÚÑEZ, R.: "Soggettivizzare la natura?", *Card. El. L. Bulltn.*, 2019, pp. I ss.

MIGUÉZ NÚÑEZ, R.: "Soggettività giuridica e natura. Spunti per una riflessione civilistica", *Dir. quest. pubbl.*, 2020, pp. 29 ss.

MIN. COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica, presentato all'Assemblea Costituente. Vol. V. Finanze. I. Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946.

MOSCHETTI, F.: "La soggettività tributaria delle unità sanitarie locali ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche", *Fin. loc.*, 1982, pp. 389 ss.

MOSCHETTI, F.: "Il principio di capacità contributiva, espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità", in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di L. PERRONE - C. BERLIRI), Esi, Napoli, 2006, pp. 39 ss.

NUZZO, E.: "Questioni in tema di tassazione degli enti non commerciali", *Rass. trib.*, 1985, I, pp. 128 ss.

OBERSON, X.: *Taxing Robots. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence*, Edward Elgar Publishing Ltd., Celthenham, 2019.

ORESTANO, R.: "Diritti soggettivi e diritti senza soggetto. Linee di una vicenda concettuale", *Jus*, 1960, pp. 149 ss.

ORESTANO, R.: *Azione Diritti soggettivi Persone giuridiche. Scienza del diritto e storia*, Il Mulino, Bologna, 1978.

ORTOLEVA, M.G.: "Artificial Intelligence and Robots: Taxing or Incentivising?", *Riv. tel. dir. trib.*, 31 dicembre 2022

PARENTE, S.A.: "La soggettività tributaria delle macchine intelligenti e i nuovi modelli di tassazione dei processi produttivi automatizzati e interconnessi", *Ianus*, 2021, pp. 109 ss.

PELLIZZI, G.L.: "Soggettività giuridica", in *Enc. giur.*, XXIX, Treccani, Roma, 1993.

PERLINGIERI, P.: *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Esi, Napoli, 1972.

PIZZORUSSO, A.: "Delle persone fisiche", in *Comm. cod. civ.* Scialoja-Branca, *Libro primo. Delle persone e della famiglia*, Bologna-Roma, 1988, p. 1 ss.

PESCATORE, M.: *La logica delle imposte*, Stamperia della Gazzetta del popolo, Torino, 1867.

PONTILLO, M.: "Robot Tax: possibili modelli di prelievo tra consensi e resistenze", *Riv. tel. dir. trib.*, 30 giugno 2022.

PURI, P.: *I soggetti*, in *Diritto tributario* (a cura di A. FANTOZZI), 4ª ed., Utet, Torino, 2012, pp. 417 ss.

RIZZUTI, M.: "Il *peculium* del robot. Spunti sul problema della soggettivizzazione dell'intelligenza artificiale", in *Il ragionamento giuridico nell'era dell'intelligenza artificiale* (a cura di S. DORIGO), Pacini, Pisa, 2020, pp. 283 ss.

RODOTÀ, S.: *Dal soggetto alla persona*, Editoriale Scientifica, Napoli, 2007.

RODOTÀ, S.: "Dal soggetto alla persona. Trasformazioni di una categoria giuridica", *Fil. pol.*, 2007, p. 365 ss.

STANZIONE, P. - PERLINGIERI, P.: *Soggetti e situazioni soggettive*, Esi, Napoli, 2000.

STANZIONE, P.: *Capacità e minore età nella problematica della persona umana*, Esi, Camerino-Napoli, 1975.

STANZIONE, P.: "Persona fisica (diritto civile)", in *Enc. giur.*, XXIII, Treccani, Roma, 1991.

STANZIONE, P.: "Capacità (diritto privato)", in *Enc. giur.*, V, 1988.

STANZIONE, P.: *Capacità, legittimazione, status*, in *Tratt. dir. civ. comm.* Cicu, Messineo, Mengoni. *Il soggetto. II*, Giuffrè, Milano, 2017.

STEVANATO, D.: *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Il Mulino, Bologna, 2014.

STEVANATO, D.: *Forme del tributo nell'era industriale. Ascesa dell'imposta sul reddito e segni di un declino*, Giappichelli, Torino, 2021.

URICCHIO, A.: "Robot tax: modelli di prelievo e prospettive di riforma", *Giur. it.*, 2019, pp. 1757 ss.