

Soggettività tributaria e capacità contributiva nel consolidato nazionale ⁽¹⁾.

Obiettivo del presente lavoro è quello di analizzare l'istituto del consolidato nazionale disciplinato dagli art. 117 ss. del Tuir al fine di risolvere i delicati problemi che sorgono, fin dalla prima lettura delle norme, in ordine alla soggettività ed alla capacità contributiva.

Prima ancora di affrontare tali questioni è necessario comprendere quale sia il contesto nel quale il consolidato è inserito.

L'introduzione dell'istituto del consolidato si pone infatti nel più ampio contesto di una riforma che ha comportato, tra le varie novità, il passaggio dal metodo dell'imputazione al metodo della esenzione per ciò che attiene al coordinamento dell'imposizione sulle società con quella dei soci.

Come è ben noto l'assetto finale della riforma è quello di un sistema di imposizione diretta a carattere esclusivamente reale in cui il prelievo tributario sia effettuato solo laddove il reddito è prodotto. Tale intenzione viene sintetizzata con la formula "dalle persone alle cose". Si tratta di una filosofia propugnata, fin dagli inizi degli anni 90 dal Prof. Tremonti e poi attuata dallo stesso, in qualità di Ministro, con la riforma del 2003.

È necessario comprendere se tale passaggio da un sistema di imposizione di tipo personale, come è quello che emerge dalla riforma degli anni 70, ad un sistema a carattere esclusivamente reale, si sia effettivamente realizzato. Tale aspetto è importante in quanto in un sistema di imposizione di tipo reale – è stato osservato da autorevole dottrina – non è necessario assicurare una stretta coerenza tra titolarità della fonte produttiva di reddito e titolarità dell'obbligazione tributaria.

Ciò potrebbe aiutare a spiegare più agevolmente la non coincidenza che emerge dalla disciplina del consolidato nazionale, tra soggetto che produce il reddito (controllata) e soggetto che è obbligato a versare le imposte (controllante) pur non avendo necessariamente l'integrale *possesso* del reddito della controllata.

⁽¹⁾ Sintesi tesi di dottorato Luca Peverini.

Va però detto che la riforma non è stata interamente attuata e non pare si possa affermare di essere pienamente passati ad un sistema di imposizione di tipo reale.

Dallo studio condotto nel primo capitolo riguardo alla distinzione tra imposte reali ed imposte personali emerge che, per un corretto inquadramento della questione, bisogna rifuggire dalla tentazione di operare nette contrapposizioni. La *personalità* o la *realtà* sono due estremi di una scala all'interno della quale si collocano normalmente le imposte sui redditi. È proprio partendo da tale premessa che si comprende come, nella dottrina tributaristica che si è occupata del tema prima della riforma del 2004, non vi sia pieno accordo sulla natura reale o personale dell'Irpeg. Ciò dipende dal fatto che in tale imposta mancano alcuni dei principali indici di personalità che sono, al contrario, presenti nell'Irpef. Si pensi in particolare alla *progressività*, al *minimo vitale*, assenti nell'Irpeg, o agli *oneri deducibili* ed alle *detrazioni d'imposta*, riconosciute soltanto ad alcuni soggetti (enti non commerciali) e non a tutti. La mancanza di alcuni di tali requisiti si spiega in ragione della differente natura del soggetto passivo dell'imposta. È questo il caso – ad esempio – del “minimo vitale”, la cui tutela si “impone”, dal punto di vista costituzionale, nei confronti delle persone fisiche e non delle persone giuridiche; non si potrà quindi argomentare dalla mancanza di tale indice di “personalità” nell'Irpeg per dedurre che fosse intenzione del legislatore di creare un'imposta di tipo reale.

Emerge tuttavia dall'analisi condotta che, nel complesso, l'Irpeg (ed in particolare l'Irpeg gravante sulle società ed enti commerciali) è un'imposta caratterizzata in senso maggiormente reale rispetto all'Irpef.

Il passo successivo a tale approfondimento consiste nel confrontare la nuova Ires con l'Irpeg per comprendere in che senso la prima possa configurarsi come imposta maggiormente reale rispetto alla seconda. In primo luogo tutti gli indici di personalità o realtà che erano presenti nell'Irpeg sono rimasti invariati nell'Ires. Ciò che cambia è invece il coordinamento tra la tassazione delle società e la tassazione dei soci (passaggio dal metodo dell'imputazione al metodo dell'esenzione), e l'introduzione di alcuni nuovi istituti tra i quali spicca per importanza, ai fini della nostra ricerca, il consolidato. È quindi su tali novità, e sui motivi della loro introduzione, che bisogna appuntare la nostra attenzione per comprendere se esse possano indurre l'interprete a ritenere che si sia in presenza di un sistema connotato in senso maggiormente “reale” rispetto a quello previgente.

In verità taluni passi in avanti verso un sistema reale si riscontrano. L'essere esenti da imposizione i dividendi distribuiti ad un socio che sia a sua volta società è certamente un passo avanti verso un sistema di tipo reale. Ci permette di affermare che l'Ires, nei casi in cui si sia in presenza di una società partecipata da un'altra società, colpisca la ricchezza soltanto laddove essa è prodotta e non anche nei suoi successivi passaggi.

Non altrettanto però può essere affermato per le ipotesi in cui il socio sia non una società ma una persona fisica. In questo caso non si ha – come è noto – una esenzione totale ma soltanto parziale. I motivi sono noti ed anche giustificabili in quanto si tratta in primo luogo di salvaguardare la progressività del sistema. Ciò non impedisce però di affermare che non sempre l'Ires può essere considerata un'imposta di tipo reale.

Vi sono poi delle novità, introdotte dalla riforma del Tuir, che vanno esattamente nel senso opposto a quello della tassazione di tipo reale. È questo il caso dell'istituto della “trasparenza” delle società di capitali nel quale – come è noto – il reddito viene imputato direttamente in capo ai soci e quindi non viene tassato laddove esso è prodotto, cioè in capo alla società.

Se quindi con l'attuale riforma vi sono stati alcuni passi avanti verso un modello di tassazione di tipo reale, non può dirsi che tale modello sia stato realizzato pienamente. Ciò impedisce di giustificare l'istituto del consolidato argomentando esclusivamente dalla “realità” del sistema. Inoltre si osserverà nel terzo capitolo come, l'essere in presenza di un sistema di tipo reale, non giustifica l'inosservanza del principio sancito dall'art. 53, co. 1 Cost.

Un ulteriore profilo di cui ci siamo dovuti occupare è quello delle agevolazioni tributarie. Secondo alcuni autori infatti, un ulteriore possibile spiegazione delle “anomalie” che si riscontrano nel consolidato, nel quale un soggetto è tenuto al pagamento delle imposte per redditi altrui, consiste nel fatto che il consolidato sarebbe un istituto volto ad introdurre un'agevolazione per i gruppi di società.

Si dimostra però come di agevolazione non possa parlarsi, né con riguardo alla tassazione delle società in generale, né con riguardo al consolidato nazionale in particolare.

Il fatto che i dividendi percepiti da una società siano esclusi da imposizione deriva semplicemente dall'esigenza di eliminare la doppia imposizione economica. La doppia imposizione economica, a differenza di quanto si potrebbe sostenere per la doppia imposizione giuridica, non può essere sicuramente considerata vietata dalla Costituzione.

Ciò non significa però che il legislatore non possa approntare dei rimedi per eliminarla anche perché, a tacer d'altro, la doppia imposizione economica che si ha nell'imposizione delle società e dei soci, comporta una discriminazione delle attività economiche esercitate in forma di società, rispetto a quelle esercitate in forma individuale.

Il metodo della esenzione non è pertanto uno strumento "agevolativo", ma è semplicemente uno strumento per rimediare allo svantaggio che altrimenti sarebbe derivato dall'abbandono del credito d'imposta.

Così come non può parlarsi di agevolazione per le società in generale, non può parlarsi di agevolazione neppure per il consolidato. Anche tale istituto è stato introdotto per rimediare agli svantaggi che derivano ai gruppi di società con il passaggio al metodo della esenzione. Con l'abbandono del credito d'imposta infatti non vi è più la possibilità di utilizzare le perdite delle società partecipate attraverso lo strumento della svalutazione delle partecipazioni. L'unico rimedio rimane pertanto quello di aderire al consolidato che consente la possibilità di compensare utili e perdite di tutte le società del gruppo.

Ancora una volta siamo però in presenza di un istituto volto a rimediare agli "svantaggi" che sarebbero derivati dal nuovo sistema di imposizione, ma non è volto invece a riconoscere "agevolazioni tributarie".

Anche la finalità agevolativa non può quindi essere invocata per giustificare l'istituto del consolidato nazionale.

Nel secondo capitolo si affronta la questione della soggettività nel consolidato nazionale. Di soggettività può parlarsi – come è noto – sotto diversi profili. Quello che a noi interessa è attinente alla soggettività sostanziale.

Si tratta di comprendere in altri termini se debba considerarsi soggetto passivo del tributo la sola società controllante o se invece non siano da considerare soggetti

passivi anche le società controllate. I dubbi nascono dal fatto che solo in capo alla controllante grava l'obbligo di versamento delle imposte all'erario.

Nel capitolo si dimostra come, nonostante gli obblighi di versamento in capo alla sola controllante, anche le società controllate debbono considerarsi soggetti passivi d'imposta.

Raggiunte tali conclusioni si pone il problema di stabilire a che titolo la controllante sia tenuta a versare le imposte per redditi propri delle controllate. Due sono le possibili alternative: che la controllante agisca quale responsabile d'imposta o quale sostituto d'imposta.

A favore della seconda ipotesi milita il fatto che la controllante non è tenuta a versare l'imposta *insieme* alle controllate, come accade per la figura del responsabile d'imposta prevista dall'art. 64, co. 3 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Il soggetto tenuto a versare le imposte, non insieme con altri, ma in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili è il sostituto d'imposta (art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73).

Sembrerebbe quindi che la controllante debba essere considerata tale. Senonché vi sono diversi elementi di differenziazione tra le figura tradizionali di sostituti d'imposta, e la figura della controllante nel consolidato nazionale.

Si tratta quindi di analizzare singolarmente tali elementi per stabilire se essi possano considerarsi decisivi in ordine alla possibilità di continuare a considerare la controllante un sostituto d'imposta oppure no.

L'elemento maggiormente caratterizzante la figura del sostituto è la ritenuta.

Si tratta – come è pure noto – di una delle possibili forme in cui può esercitarsi la rivalsa. Nelle ipotesi di sostituzione previste dagli artt. 23 a 30 del D.P.R. n. 600/73 la rivalsa finisce con l'identificarsi generalmente con la ritenuta, innestandosi quindi su un preesistente rapporto di debito-credito tra sostituto e sostituito, che giustifica l'assunzione di un obbligo autonomo da parte del sostituto.

Senonché nel consolidato nazionale la controllante non esercita alcuna ritenuta nei confronti delle società controllate. Non potrebbe del resto essere altrimenti in quanto la controllante non deve corrispondere alle controllate delle somme di denaro, con la conseguenza che viene meno in radice la possibilità di prevedere un obbligo od un diritto di operare la ritenuta alla fonte.

Tuttavia ciò non è di per sé sufficiente per escludere che la controllante sia qualificabile come sostituto d'imposta. In primo luogo in quanto vi sono delle ipotesi di "sostituzione" – come quelle in cui si ha un trasferimento di beni in natura anziché in denaro – nelle quali non vi è l'applicazione della ritenuta e, ciononostante, non vi sono dubbi in ordine al fatto che si tratti di sostituzione. Questo dato potrebbe già essere sufficiente per affermare che la "ritenuta" non è un elemento essenziale del fenomeno della sostituzione tributaria. Nel capitolo si svolgono però anche ulteriori considerazioni a favore di tale affermazione.

L'altro elemento che caratterizza le ipotesi di sostituzione è la detenzione da parte del sostituto della ricchezza che costituisce reddito per il sostituito.

Anche tale dato tuttavia non pare sufficiente per escludere che si sia in presenza di un sostituto d'imposta. Alla luce della definizione contenuta (implicitamente) nell'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 infatti, è sostituto chi è tenuto al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili. È questo requisito che consente di classificare un soggetto nella categoria dei "sostituti".

Molto più delicato è il tema della rivalsa. La mancanza dell'istituto della ritenuta non è di per sé sufficiente che possa escludersi anche l'esistenza di un obbligo di esercitare la rivalsa. Obbligo che potrebbe esser fatto derivare dalla previsione generale di cui all'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73.

Si dimostra tuttavia nel capitolo secondo come l'art. 64, co. 1 non sia di per sé sufficiente a considerare esistente un obbligo della controllante di esercitare la rivalsa.

Al contempo però si dimostra pure che, la mancanza di un obbligo di rivalsa, non vale a negare alla controllante la qualifica di sostituto. Nell'ambito dell'art. 64, co. 1 infatti si deve distinguere tra la parte della disposizione che contiene una "*definizione*", dalla parte che contiene invece un "*precetto*" sancendo l'obbligo di rivalsa. Per stabilire se la controllante è un sostituto d'imposta dobbiamo aver riguardo soltanto alla definizione di sostituto e non anche ai suoi obblighi. La mancanza dell'obbligo di rivalsa va semmai valutata sotto un diverso profilo, quello del rispetto del principio di capacità contributiva.

È proprio di tale aspetto che ci occupiamo nel terzo capitolo.

Ovviamente tutto quanto affermato nel secondo capitolo assume valore propedeutico rispetto al tema della capacità contributiva. In particolare si deve

affrontare il tema della capacità contributiva considerando che la controllante versa le imposte per redditi riferiti ad altri soggetti in qualità di sostituto d'imposta.

Il primo problema che si pone è relativo al fatto che nel consolidato manca l'espressa previsione di un meccanismo di rivalsa. In primo luogo non può intendersi come riferito implicitamente alla rivalsa l'art. 118, co. 4 Tuir che prevede la neutralità delle compensazioni infragruppo.

Se quello contemplato dall'art. 118, co. 4 fosse un modo di esercitare la rivalsa si potrebbe argomentare dall'art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73 per sostenere che gli accordi di cui all'art. 118 sono obbligatori e debbono essere formulati in maniera tale da garantire alla controllante la provvista per pagare le imposte.

Senonché una simile lettura non pare corretta per le ragioni che vengono illustrate nel capitolo al quale si rinvia.

Se manca negli artt. 117 ss. un meccanismo volto a garantire la rivalsa, non è ancora da escludere che non vi sia una diversa possibilità per la controllante di garantirsi la provvista per adempiere agli obblighi tributari che su di essa gravano in qualità di sostituto d'imposta.

Una possibilità in tal senso è in effetti offerta alla controllante in virtù del suo rapporto di controllo. La controllante è necessariamente, in base a quanto disposto dall'art. 120 Tuir, un socio maggioritario di tutte le società che aderiscono al consolidato in qualità di controllate. È in tale qualità che la capogruppo può garantirsi la "provvista" per le imposte che dovrà pagare *in luogo di altri*.

La controllante dovrà cioè fare in modo, attraverso il proprio diritto di voto nell'assemblea generale, che la controllata versi il *quantum* di imposta dovuta a fronte del reddito prodotto dalla controllata.

Si tratta di una soluzione che, se è idonea a risolvere il problema della incisione del tributo dal punto di vista economico, non vale a risolverlo dal punto di vista costituzionale. Si dimostra nella tesi che, affinché la normativa possa considerarsi conforme all'art. 53, co. 1 Cost. sarebbe necessaria l'espressa previsione di un diritto di rivalsa.

Un'altra ipotesi che potrebbe rappresentare la soluzione ai dubbi di costituzionalità del consolidato è la considerazione per cui, avendo il consolidato natura

opzionale, ciò che si realizza attraverso l'opzione per il consolidato è un "accollo d'imposta".

Per stabilire se questo sia sufficiente a risolvere il problema di costituzionalità si deve in primo luogo stabilire se i patti di accollo d'imposta sono conformi all'art. 53, co. 1 Cost.

Si tratta di un tema sul quale – come è noto – non sono stati ancora raggiunti in dottrina risultati univoci.

Sembra tuttavia che vi siano degli argomenti a favore della tesi che considera legittimi i patti di accollo d'imposta.

L'art. 53, co. 1 Cost. è infatti una norma che si riferisce alle obbligazioni di carattere tributario, cioè a quelle aventi ad oggetto "tributi", e non anche a quelle di tipo civilistico. L'obbligazione tributaria cui si riferisce l'art. 53, co. 1 Cost., è quella finalizzata al concorso alle spese pubbliche, l'obbligazione privatistica non ha evidentemente tale scopo. Fermo restando quindi che, il debitore nei confronti dell'erario è e deve rimanere il titolare della capacità contributiva, ciò non toglie che a sua volta il contribuente-debitore non possa costituirsi a sua volta creditore di un terzo il quale si impegna a corrispondergli una somma pari al tributo dal primo dovuto all'erario. Il primo rapporto obbligatorio, quello tra contribuente e fisco, non può essere derogato né dal legislatore, né dalle parti; il rapporto privatistico tra contribuente e terzo invece, non è riguardato dall'art. 53, co. 1 Cost. e non soggiace quindi a tale principio.

Nel capitolo viene svolta poi un'ulteriore considerazione. È ben noto che – nonostante il diverso avviso della dottrina – secondo la Corte costituzionale l'art. 53, co. 1 Cost. non riguarda tutte le obbligazioni aventi ad oggetto "tributi" in quanto si riferisce alle sole imposte e non anche alle tasse. Risulta quindi che l'art. 53, co. 1 Cost. ha un ambito di applicazione limitato, che non si estende a tutti i tipi di obbligazione, sicuramente – anche a non volere accogliere la tesi della Corte costituzione – non si estende alle obbligazioni civilistiche. Non si vede quindi come si possa considerare applicabile l'art. 53, co. 1 Cost. agli accordi tra privati che, in quanto tali, non avranno ad oggetto un tributo, ed in particolare un'imposta, ma soltanto una somma pari all'imposta dovuta all'erario dal contribuente. Non avranno ad oggetto un "imposta" perché, in primo luogo – come si è già affermato sopra – la somma che il terzo si obbliga a versare al contribuente non è finalizzata a concorrere alle spese pubbliche –

non essendo certamente questo la causa negoziale – ma è finalizzata al ristoro di colui che concorre alle spese pubbliche; inoltre non è imposta perché l'imposta è soltanto quella che ha la sua fonte in un atto normativo mentre la somma pattuita tra le parti ha la sua fonte nel contratto o nella clausola contrattuale.

Sembra quindi a chi scrive che, più che interrogarsi sulla applicabilità o meno delle norme costituzionali ai rapporti interpretati, il tema dell'accollo d'imposta vada risolto nel senso appena illustrato, distinguendo tributo e corrispettivo di diritto privato, e tra obbligazione tributaria ed obbligazione di diritto civile. L'ambito del diritto civile, e quindi anche i patti di accollo d'imposta, non è riguardato dall'art. 53, co. 1 Cost..

Risolta in questo modo la questione della conformità alla Costituzione dei patti di accollo d'imposta si deve però rilevare che si tratta di una soluzione che non può essere estesa alla particolare ipotesi di "accollo d'imposta" che si realizza nel consolidato. L'obbligazione della controllante è infatti un'obbligazione tributaria, perché prevista dalla legge, e quanto la controllante deve versare all'erario è, a tutti gli effetti, una "imposta".

Si torna quindi al punto di partenza. Le norme tributarie prevedono che un soggetto sia tenuto a versare un'imposta per una capacità contributiva non propria debbono riconoscere a tale soggetto, se non un obbligo, almeno un diritto di rivalsa.

Nella sezione seconda del capitolo terzo si passa poi ad analizzare ulteriori possibili giustificazioni che sono state offerte dalla dottrina o che potrebbero essere ricavate avendo riguardo alle "nuove" letture dell'art. 53, co. 1 Cost. emerse soprattutto con riguardo all'Irap.

In particolare vi è chi ha affermato che ciò che giustifica la contribuzione in capo alla controllante è il potere di gestione che essa ha sull'attività economica delle società controllate. Ciò potrebbe, secondo tale Autore, giustificare l'imputazione al socio dei risultati dell'attività sociale soddisfacendo "un'esigenza razionale di coerenza ed equità distributiva".

L'obiezione principale che si può muovere a tale tesi è che, l'indice di capacità contributiva che sarebbe così individuato dal legislatore, non è coerente con gli elementi costitutivi della base imponibile. In particolare l'imposta che versa la controllante è calcolata sulla sommatoria dei redditi di tutte le società aderenti al consolidato.

L'esigenza di coerenza richiamata dalla dottrina sembra debba essere soddisfatta in primo luogo con riguardo alla relazione tra capacità contributiva e presupposto di fatto del tributo. Se il presupposto è dato dal reddito non si vede come si possa affermare che la capacità contributiva è data da un indice diverso dal reddito.

A tale argomento seguono poi ulteriori considerazioni che vanno anch'esse a sfavore della tesi che individua nel potere di gestione della controllante la capacità contributiva colpita nel consolidato nazionale.

Un'ulteriore possibile giustificazione, in linea con le nuove concezioni del principio di capacità contributiva, potrebbe essere quella di ritenere che la capacità contributiva sia data dallo *status* di controllante. È lo stesso Tremonti, che come è noto è stato uno degli ispiratori della riforma del Tuir del 2004, ad aver ipotizzato in passato la possibilità di considerare gli anche le "posizioni sociali" quali indici di capacità contributiva.

La tesi dello *status* quale indice di capacità contributiva potrebbe essere coerente con il fatto che la base imponibile è data dal reddito. Si potrebbe cioè ritenere che, maggiore è il reddito del gruppo, maggiore la capacità contributiva che ha la controllante se questa viene individuata nella "rilevanza sociale" del soggetto colpito dal tributo.

Senonché una tale ricostruzione non riesce a spiegare come, se è colpita la capacità contributiva data dallo *status* di controllante, si possa misurare tale capacità contributiva avendo riguardo ai redditi prodotti soltanto da alcune delle società controllate. Il consolidato nazionale infatti non impone che tutte le società del gruppo aderiscano a tale modello di tassazione. Ma se la capacità contributiva è data dallo *status* di controllante l'imposta dovrebbe essere commisurata ai redditi prodotti da tutte le società controllate, non soltanto da quelle che aderiscono al consolidato.

Rimane quindi come unica ipotesi ricostruttiva in grado di conciliare l'istituto del consolidato con il principi di capacità contributiva, quella che si è illustrata nella prima parte del capitolo. È necessario che il legislatore intervenga riconoscendo espressamente alla controllante un diritto di rivalsa. Diritto che poi la controllante potrà ben esercitare – come già può fare pur in assenza di una tale previsione – esercitando il suo diritto di voto nell'assemblea della società controllante.