

INDICE-SOMMARIO

CAPITOLO PRIMO

I PRINCIPI CARDINE DELLA RIFORMA IRES CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALL'INTRODUZIONE DEL CONSOLIDATO.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Personalità e realtà dei sistemi impositivi. - 2.1. La distinzione tra imposte personali ed imposte reali. - 2.2. La natura dell'Irpeg. - 2.2.1. Il principio di onnicomprensività del reddito. - 2.2.2. La previsione di oneri deducibili e detrazioni d'imposta. - 2.2.3. La progressività. - 2.2.4. Il minimo vitale. - 2.2.5. Il "World Wide Principle". - 3. Novità derivanti dall'introduzione dell'Ires. - 3.1. Gli obiettivi del legislatore delegante: l'Ire. - 3.2. Il sistema di imposizione dei dividendi. - 3.2.1. Premessa. - 3.2.2. Differenze in punto di disciplina tra regime impositivo delle società e quello delle persone fisiche. - 3.2.3. (segue) inizio dell'indagine in ordine alle ragioni di fondo che possono spiegare le differenti regole impositive - 3.2.4. (segue) sulla possibilità di qualificare le "esclusioni" quali agevolazioni tributarie - 3.2.5. Indagine intorno alla natura agevolativa o meno della esclusione prevista dall'art. 87 Tuir: il fondamento giuridico del divieto di doppia imposizione - 3.2.6. (segue) sulla natura economica o giuridica della doppia imposizione nei rapporti tra soci e società - 3.2.7. La scelta "necessitata" di prevedere la "esclusione" pur essendo in presenza di una doppia imposizione economica non consente di "parlare" di disciplina agevolativa - 3.3. La participation exemption. - 3.3.1. Il diverso regime della participation exemption per società e persone fisiche - 3.3.2. Il requisito dell'esercizio, da parte della società partecipata, di un'impresa commerciale - 3.3.3. Conferma dell'inesistenza di norme agevolative nel regime impositivo delle società - 3.4. Il consolidato nazionale. - 3.4.1. Confutazione delle tesi sulla natura agevolativa dell'istituto - 3.4.2. Conseguenze in ordine all'eliminazione, ad opera della L. n. 24 dicembre 2007, n. 244, del sistema delle rettifiche di consolidamento - 3.5. Indagine intorno alla possibilità di considerare realizzato un sistema maggiormente connotato in senso "reale". - 3.5.1. Il duplice significato attribuito alla locuzione "dalle persone alle cose" - 3.5.2. La mancata realizzazione della legge delega circa la riduzione dell'Ire a due sole aliquote.

CAPITOLO SECONDO

LA QUESTIONE DELLA SOGGETTIVITÀ GIURIDICA DELLE SOCIETÀ CONSOLIDATE

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Diversi profili in ordine ai quali può venire in considerazione la soggettività tributaria. - 3. Analisi delle norme “sostanziali”. - 3.1. Conseguenze in ordine alla soppressione, ad opera della legge finanziaria 2008, delle rettifiche di consolidamento. - 3.2. Analisi delle rettifiche di consolidamento - 3.3. La disciplina dell’interruzione della tassazione di gruppo. - 3.4. L’imputazione all’obbligazione della controllata degli obblighi di acconto in caso di mancato rinnovo - 4. Il regime della responsabilità previsto dall’art. 127 Tuir - 4.1. Premessa - 4.2. Indagine intorno all’esistenza di una responsabilità paritaria o dipendente - 5. Indagine relativa alla possibilità di ricondurre la società controllante nella figura del responsabile d’imposta od in quella del sostituto. - 5.1. Premessa. - 5.2. Le nozioni di sostituto e di responsabile implicitamente ricavabili dall’art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. - 5.3. Un primo elemento a favore della tesi della sostituzione tributaria: l’obbligo di versamento in capo alla società od ente controllante. - 5.4. Assenza nella disciplina del consolidato dell’istituto della ritenuta: irrilevanza ai fini della possibilità di qualificare la controllante quale sostituto - 5.5. Ulteriore elemento tipico della sostituzione ed assente nel consolidato: la detenzione del *quid* che costituisce il reddito su cui si commisura l’imposta. - 5.6. La mancanza di un’espressa previsione volta a sancire l’obbligo, od a riconoscere il diritto, di esercitare la rivalsa - 5.7. (segue) L’art. 64, co. 1 del D.P.R. 600/73 non è sufficiente per riconoscere l’esistenza di un obbligo di rivalsa in capo alla controllante - 5.8. La disciplina dell’accertamento ritraibile dagli artt. 117 ss. del Tuir - 5.9. Compatibilità della previsione della solidarietà tributaria tanto con la figura del sostituto quanto con la figura del responsabile d’imposta - 5.10. Indagine intorno alla compatibilità del nesso di pregiudizialità - dipendenza con la sostituzione tributaria - 5.11. (segue) Utilità ai nostri fini dell’individuazione degli effetti prodotti da una fattispecie sostitutiva - 6. Indagine intorno all’esistenza di un’espressa previsione sulla rivalsa idonea a risolvere il problema della soggettività - 6.1. Natura pubblicistica della rivalsa - 6.2. (segue) ulteriore dimostrazione della natura pubblicistica della rivalsa: la disciplina dell’Iva - 6.3. La particolarità del diritto di rivalsa previsto dall’art. 127, co. 4 Tuir - 6.4. Precisazioni finali: la diversa natura della rivalsa e dell’azione di regresso (c.d. rivalsa successiva) esercitata dal sostituto.

CAPITOLO TERZO

CONSOLIDATO NAZIONALE E PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: *Sezione prima. Nostra ricostruzione in ordine alla costituzionalità del consolidato nazionale* - 1. La particolarità del consolidato nazionale rispetto agli altri istituti ad esso affini: trasparenza delle società di capitali e consolidato mondiale - 2. Impossibilità di invocare il passaggio ad un sistema reale per considerare il consolidato nazionale costituzionalmente legittimo - 3. Impossibilità di invocare la ratio agevolativa - 4. Precisazioni in ordine alla figura della controllante quale sostituto d'imposta - 5. L'istituto della sostituzione nella giurisprudenza della Corte costituzionale - 5.1. (segue) la sentenza della Corte costituzionale 6 luglio 1972, n. 120 e la applicabilità del principio in essa espresso anche alle ipotesi di sostituzione - 6. Gli "accordi di consolidamento" e la disciplina di cui all'art. 118 co. 4 Tuir - 7. Indagine relativa all'esistenza di possibili forme di rivalsa privatistica - 7.1. Il potere della controllante di farsi rilasciare la "provvista" dalla controllata - 7.2. (segue) l'inidoneità, del meccanismo di rivalsa individuato, a risolvere i problemi di costituzionalità in assenza di un'espressa previsione di un diritto di rivalsa. - 8. L'accollo di imposta che consegue alla scelta della controllante di non farsi rilasciare la provvista. 8.1. Inidoneità a risolvere il contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. - 8.2. Precisazioni intorno alla dichiarata impossibilità di considerare esistente un obbligo di rivalsa per la controllante - 9. Prosecuzione dell'indagine: l'accollo di imposta che consegue alla scelta di optare per il consolidato - 9.1. Premessa - 9.2. Nostra posizione riguardo alla conformità all'art. 53, co. 1 Cost. della rivalsa facoltativa e dell'accollo d'imposta in generale - 10. Conclusioni: nessuna delle ipotesi ricostruttive si rivela idonea, in mancanza di un'espressa previsione sulla rivalsa, a risolvere i problemi di costituzionalità - *Sezione seconda. Possibili ulteriori ricostruzioni: dalle sentenze della Corte costituzionale sulla capacità contributiva "in senso oggettivo", alle nuove letture dell'art. 53, co. 1 Cost. teorizzate dalla dottrina* - 11. L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in tema di responsabilità d'imposta quale punto di partenza per valutare ulteriori possibili spiegazioni del consolidato alla luce del principio di capacità contributiva - 11.1. Il primo "passo" rappresentato dalla sentenza 10 novembre 1982, n. 178 - 11.2 (segue) il "collegamento con il presupposto" quale criterio assunto dalla Corte costituzionale per giustificare ipotesi di responsabilità solidale - 11.3. (segue) necessità di conciliare le sentenze che ravvisano la giustificazione dell'obbligo del responsabile nel "collegamento con il presupposto", con le sentenze che intendono la capacità contributiva come "idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta" - 11.4. Possibilità di estendere la giurisprudenza in tema di responsabilità anche alla sostituzione d'imposta - 12. Possibile "rilettura" delle sentenze sul responsabile d'imposta - 12.1. Premessa - 12.2. La tesi della capacità contributiva come "limite relativo" - 12.3. Prime riflessioni in ordine alla possibilità di giustificare il consolidato nazionale alla luce delle nuove concezioni della capacità contributiva - 13. Il potere di gestione dell'attività sociale come possibile indice di riparto: critiche - 13.1. Il "potere di gestione" assunto ad indice di riparto non soddisfa il principio di capacità contributiva inteso in senso relativo. - 13.2. Raffronto tra la tesi sul "potere di

gestione” per il consolidato, e le tesi sul “potere di comando” nell’Irap. La necessaria coerenza tra indice di capacità contributiva ed elementi che compongono la base imponibile ed i conseguenti dubbi di costituzionalità dell’Irap superati dalla finanziaria per il 2008 - 14. Ulteriori ricostruzioni del principio di capacità contributiva - 14.1. Lo *status* di un soggetto quale indice di capacità contributiva. - 14.2. (segue) verifica in merito alla possibile applicazione, della ricostruzione sopra ipotizzata, al consolidato nazionale. - 15. Conclusioni.

CAPITOLO PRIMO

I PRINCIPI CARDINE DELLA RIFORMA IRES CON PARTICOLARE RIFERIMENTO ALL'INTRODUZIONE DEL CONSOLIDATO.

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Personalità e realtà dei sistemi impositivi. - 2.1. La distinzione tra imposte personali ed imposte reali. - 2.2. La natura dell'Irpeg. - 2.2.1. Il principio di onnicomprensività del reddito. - 2.2.2. La previsione di oneri deducibili e detrazioni d'imposta. - 2.2.3. La progressività. - 2.2.4. Il minimo vitale. - 2.2.5. Il "World Wide Principle". - 3. Novità derivanti dall'introduzione dell'Ires. - 3.1. Gli obiettivi del legislatore delegante: l'Ire. - 3.2. Il sistema di imposizione dei dividendi. - 3.2.1. Premessa. - 3.2.2. Differenze in punto di disciplina tra regime impositivo delle società e quello delle persone fisiche. - 3.2.3. (segue) inizio dell'indagine in ordine alle ragioni di fondo che possono spiegare le differenti regole impositive - 3.2.4. (segue) sulla possibilità di qualificare le "esclusioni" quali agevolazioni tributarie - 3.2.5. Indagine intorno alla natura agevolativa o meno della esclusione prevista dall'art. 87 Tuir: il fondamento giuridico del divieto di doppia imposizione - 3.2.6. (segue) sulla natura economica o giuridica della doppia imposizione nei rapporti tra soci e società - 3.2.7. La scelta "necessitata" di prevedere la "esclusione" pur essendo in presenza di una doppia imposizione economica non consente di "parlare" di disciplina agevolativa - 3.3. La participation exemption. - 3.3.1. Il diverso regime della participation exemption per società e persone fisiche - 3.3.2. Il requisito dell'esercizio, da parte della società partecipata, di un'impresa commerciale - 3.3.3. Conferma dell'inesistenza di norme agevolative nel regime impositivo delle società - 3.4. Il consolidato nazionale. - 3.4.1. Confutazione delle tesi sulla natura agevolativa dell'istituto - 3.4.2. Conseguenze in ordine all'eliminazione, ad opera della L. n. 24 dicembre 2007, n. 244, del sistema delle rettifiche di consolidamento - 3.5. Indagine intorno alla possibilità di considerare realizzato un sistema maggiormente connotato in senso "reale". - 3.5.1. Il duplice significato attribuito alla locuzione "dalle persone alle cose" - 3.5.2. La mancata realizzazione della legge delega circa la riduzione dell'Ire a due sole aliquote.

1. - PREMESSA.

L'introduzione dell'istituto del consolidato nazionale si pone – come è ben noto – nel più ampio contesto di una riforma che ha comportato, tra le varie novità, il passaggio dal metodo dell'imputazione al metodo dell'esenzione per ciò che attiene al tema del coordinamento dell'imposizione sulle società con quella dei soci⁽¹⁾.

Il primo quesito al quale bisogna rispondere è se l'introduzione del suddetto istituto sia solamente il frutto di una scelta necessitata, resa inevitabile dopo l'abolizione

⁽¹⁾ R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*², Milano, 2005, pagg. 50-51; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, vol. 2, parte speciale*, Torino, 2005, pagg. 10-11.

del sistema del credito d'imposta o se, invece, non risponda pure (o soltanto) a differenti motivazioni.

La risposta ad un tale interrogativo si pone come punto di partenza imprescindibile per la comprensione delle diverse questioni sottese alla disciplina sul consolidato. Solo cercando di individuare quale sia stata la reale intenzione del legislatore al momento della predisposizione del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 (che ha modificato il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito detto Tuir) si potrà sperare di fornire la corretta "chiave di lettura" dei temi che verranno affrontati nel corso del presente lavoro.

A tal proposito è bene anticipare sin d'ora che, come è stato rilevato da autorevole dottrina⁽²⁾, due sembrano essere le esigenze sottese alla recente riforma del Tuir. In particolare vi è stata, da un lato, la volontà di realizzare il più possibile il passaggio da un'imposizione di tipo personale ad una di tipo reale. Dall'altro lato parebbe di scorgere, alla base dei diversi istituti introdotti, un atteggiamento quanto meno "di favore" nei confronti di determinati soggetti (*id est*, società ed enti commerciali) o di determinate modalità di esercizio dell'attività d'impresa (*id est*, gruppi di società). È bene allora procedere ad analizzare singolarmente le due possibili "chiavi di lettura" per stabilire se una delle due debba considerarsi maggiormente aderente al dato normativo o se, invece, non possano coesistere entrambe.

2. – PERSONALITÀ E REALITÀ DEI SISTEMI IMPOSITIVI.

2.1. *La distinzione tra imposte personali ed imposte reali.*

Una delle distinzioni che suole farsi all'interno della categoria delle imposte sui redditi è quella tra le imposte personali (o soggettive) e le imposte reali (od oggettive)⁽³⁾. Si tratta di una distinzione che risale agli studiosi di scienza delle finanze⁽⁴⁾, ed è poi stata ripresa dagli studiosi di diritto tributario⁽⁵⁾, e che si fonda sul "modo in cui la legge tributaria definisce il presupposto del tributo"⁽⁶⁾. Nel diritto interno tale bipartizione – pur non essendo irrilevante in sede interpretativa in ordine alla corretta

⁽²⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pagg. 497 ss..

⁽³⁾ Circa la possibilità di applicare la bipartizione imposte personali/imposte reali ad altre categorie di imposte diverse da quelle sui redditi si rinvia alle riflessioni di A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, pagg. 456-457. Più indietro nel tempo si veda S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1965, pagg. 298 ss. il quale affermava che la distinzione, oltre che riguardare le imposte sui redditi, "può essere tracciata anche per le imposte sul patrimonio ed anche – se pure con scarsi riferimenti negli ordinamenti positivi – per le imposte indirette".

⁽⁴⁾ F. FLORA, *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno, 1912, pagg. 432 ss. al quale si rinvia per un'analisi comparatistica relativa all'adozione della *forma* reale o personale da parte di differenti ordinamenti dell'epoca. Su tale distinzione si veda ancora L. EINAUDI, *Corso di scienza della finanza*, Torino, 1926, pagg. 131 ss.; O. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, Milano, 1927-28, pagg. 237 ss.; C. ARENA, *Scienza delle finanze*, Roma, 1962, pagg. 358 ss..

⁽⁵⁾ Nella dottrina tributaristica sulla distinzione tra imposte personali ed imposte reali si veda, oltre alla trattazioni istituzionali, F. MAFFEZZONI, voce *Imposta*, in Enc. dir., vol. XX, Milano, 1970, pag. 462; C. BAFILE, voce *Imposta*, in Enc. giur., vol. XVI, Roma, 1987, pag. 7. Per una trattazione *ex professo* del tema si veda A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali*, *cit.*, pag. 450 ss..

⁽⁶⁾ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, pag. 159.

ricostruzione della disciplina di un tributo ⁽⁷⁾ – non rileva ai fini dell’individuazione di una particolare disciplina giuridica ⁽⁸⁾. Come rilevato in dottrina infatti, possono esservi imposte reali ed imposte personali con disciplina giuridica tra loro sostanzialmente differente ⁽⁹⁾.

La suddetta distinzione sconta però una certa relatività ⁽¹⁰⁾, come è reso evidente proprio dalla mancanza nella dottrina tributaria di una visione unitaria in relazione alla riconducibilità dell’Irpeg (oggi Ires) nel novero delle imposte personali o di quelle reali.

Ciò è dovuto appunto alla diversa definizione che viene offerta in dottrina di imposta personale e di imposta reale ⁽¹¹⁾.

Una prima tesi è quella per cui si avrebbe imposta personale ogni qual volta la disciplina tributaria tenga conto della situazione personale del titolare della capacità contributiva assoggettata ad imposizione attraverso la possibilità, offerta al soggetto passivo, di attribuire rilevanza a tutta una serie di oneri che diminuiscono la libera disponibilità del reddito ⁽¹²⁾; oneri che non attengono, tuttavia, alla produzione del reddito, ma che sono ad esso estranei ⁽¹³⁾. Al contrario si avrebbe imposta reale quando il legislatore consideri soltanto le passività strettamente inerenti al reddito colpito ⁽¹⁴⁾, che sono quindi idonee a diminuirlo nella sua oggettività ⁽¹⁵⁾.

Chi valorizza tali caratteri per individuare la natura dell’imposta, sotto il profilo qui preso in considerazione, classifica l’Irpeg come un’imposta personale e l’Ires come un’imposta di tipo reale ⁽¹⁶⁾.

⁽⁷⁾ Sul punto si tornerà più avanti nel corso del presente lavoro. È sufficiente per ora affermare che non si concorda pertanto con quanto affermato da A. PARLATO, *Il responsabile d’imposta*, Milano, 1963, pag. 179, nota 51 il quale ritiene che quella tra imposte personali e reali sia una distinzione “del tutto priva di contenuto giuridico” e come tale destinata a rimanere nel circoscritto nel campo della scienza delle finanze.

⁽⁸⁾ Con l’eccezione del diritto tributario internazionale ed in particolare nelle convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni. Per tutti M. MICCINESI, voce *Imposta*, in *Dizion. di dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. IV, Milano, 2006, pag. 2953.

⁽⁹⁾ In questo senso F. MAFFEZZONI, voce *Imposta*, *cit.*, pag. 462.

⁽¹⁰⁾ Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002, pag. 132.

⁽¹¹⁾ Cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, pag. 142; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*², Torino, 1989, pagg. 451-452.

⁽¹²⁾ A.D. GIANNINI, *Istituzioni*, *cit.*, pag. 159; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003, pagg. 223-224.

⁽¹³⁾ Afferma A.D. GIANNINI, *Istituzioni*, *cit.*, pag. 159 che “nelle imposte soggettive si sottraggono dal reddito del soggetto passivo tutti gli oneri che ne diminuiscono la libera disponibilità, mentre nelle imposte oggettive si tiene conto soltanto delle passività strettamente inerenti al reddito colpito e che lo diminuiscono nella sua oggettività”.

⁽¹⁴⁾ Di tali passività il legislatore non può non tener conto (anche in un’imposta di tipo reale) derivando dallo stesso concetto di reddito – come è ben noto – l’esigenza che lo stesso sia assoggettato ad imposizione al netto delle spese necessarie a produrlo. Cfr. per tutti R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*², *cit.*, pag. 38 il quale considera la tassazione del reddito al netto come una necessità derivante dal significato “pregiuridico” di reddito. Ricollega invece il tema del reddito netto all’art. 53, co. 1 Cost. ed in particolare al principio di *effettività della capacità contributiva*, F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988, pag. 14.

⁽¹⁵⁾ In passato si consideravano tributi a carattere reale quelli in cui la determinazione del reddito avveniva al lordo dei costi. Sulla inapplicabilità, nell’attuale ordinamento, di tale criterio di discriminare si veda A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali*, *cit.*, pag. 452.

⁽¹⁶⁾ G. FALSITTA, *Manuale, pt. gen.*, *cit.*, pag. 224. Tale Autore ha affermato la natura reale dell’Irpeg già all’indomani dell’attuazione della riforma degli anni 70; in particolare si veda G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972, pag. 256.

A conclusioni opposte – con riguardo alla natura dell'Irpeg – giungono quegli autori i quali fondano la distinzione tra imposte personali e reali principalmente sulla circostanza che l'imposta colpisca o meno la redditività globale del soggetto. Solo nel primo caso si avrà, appunto, imposta personale ⁽¹⁷⁾. Sulla base di tale premessa si è giunti a considerare l'Irpeg, al pari dell'Irpef, come imposta personale ⁽¹⁸⁾.

Tra gli autori che adottano tale criterio discrezionale vi è chi (Fedele) ha sottolineato come, la detassazione delle erogazioni necessarie collegate all'esistenza del soggetto, si ponga come conseguenza razionale e congrua della adozione di un'imposta di tipo personale in cui vi sia "considerazione unitaria della sommatoria degli indici di capacità contributiva di un dato tipo (reddito, patrimonio, ecc.)". Al contrario nelle imposte reali "il riconoscimento di oneri deducibili o detrazioni a fronte di spese essenziali per un minimo livello di sussistenza e <<dignità>> della <<persona>>" "può determinare irragionevoli discriminazioni in ragione della diversa distribuzione fra i contribuenti di ciascuna categoria di redditi" ⁽¹⁹⁾.

In quest'ottica il criterio per individuare un'imposta personale rimane sempre quello della considerazione unitaria degli indici di capacità contributiva di un certo tipo; tuttavia la previsione di deduzioni o detrazioni od altri accorgimenti che tengano conto delle particolari necessità e della situazione complessiva del contribuente, pur non essendo da sola sufficiente ad attribuire il carattere di "personalità" ad un'imposta, lo rafforza laddove si sia già in presenza di un'imposta personale ⁽²⁰⁾.

Vi è infine chi, in una prospettiva intermedia, valorizza – ai fini dell'attribuzione del carattere di personalità ad una determinata imposta – tanto il concorso di tutti i redditi alla formazione della base imponibile, quanto il fatto che siano considerate, ai fini della misurazione della stessa – attraverso la tecnica delle deduzioni e detrazioni –, le spese personali ⁽²¹⁾. I sostenitori di tale impostazione considerano l'Irpeg un'imposta

⁽¹⁷⁾ Così N. D'AMATI, voce *Imposta*, in Dig. disc. priv., sez. comm., vol. VI, Torino, 1991, pag. 509.

⁽¹⁸⁾ L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, pagg. 172-173; P. RUSSO, *Manuale*, pt. gen., cit., 132; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, pag. 151.

⁽¹⁹⁾ A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali*, cit., pagg. 458-459.

⁽²⁰⁾ Afferma infatti A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 172: "non sembra che un, sia pur rilevante, complesso di deduzioni, detrazioni od altre particolarità della disciplina orientate alla situazione del soggetto possa trasformare in imposta personale, un tributo che colpisca, ad es., i soli redditi fondiari". È "più ragionevole" – continua Fedele – "che a caratterizzare la "situazione" complessiva del soggetto valgano maggiormente il possesso di altri redditi e la loro misura piuttosto che l'entità delle spese per cure mediche ovvero il numero dei componenti della famiglia a suo carico". Quest'ultima affermazione induce ad una riflessione. L'indice rivelatore della "personalità" dell'imposta è infatti scelto dall'illustre Autore sulla base di un criterio "quantitativo" in forza del quale si valuta che abbia un peso maggiore la previsione della somma tra varie categorie di reddito, rispetto al riconoscimento di determinate spese relative alla sfera personale del soggetto. Si tratta invero di un'affermazione la cui validità andrebbe verificata caso per caso. Si pensi al caso di un soggetto che produca reddito riconducibile ad una sola categoria dell'Irpef. In tale ipotesi soltanto il riconoscimento di talune spese personali vale a tener conto della situazione complessiva del soggetto. Anche volendo indagare in ordine all'intenzione del legislatore – che introduce norme generali ed astratte – non si può quindi stabilire se sia maggiormente rilevante, ai fini dell'inquadramento della natura di un'imposta come personale o reale, il riconoscimento della sommatoria dei redditi o quello delle detrazioni o deduzioni per spese estranee alla produzione dei redditi stessi.

⁽²¹⁾ E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, pag. 284; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., pagg. 142-143; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, parte generale, Torino, 2006, pagg. 102-103; ID., *Istituzioni, parte speciale*, cit., pagg. 33-34; G. PUOTI, voce *Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, in Enc. giur., vol. XVI, Roma, 1989, spec.te pag. 2 e

personale, anche se tra loro vi è chi giunge correttamente ad osservare che lo schema della tassazione personale è realizzato pienamente soltanto dall'Irpef nella quale sono presenti tutti gli elementi sopra citati ⁽²²⁾.

A differenza di Fedele, gli autori da ultimo citati sembrano mettere sullo stesso piano i due criteri utilizzati alternativamente dalla dottrina per sceverare le imposte reali da quelle personali ⁽²³⁾. Entrambe le impostazioni hanno comunque un pregio che è quello di evidenziare come le imposte non sono completamente reali o personali ⁽²⁴⁾. La realtà o la personalità indicano due estremi di una scala all'interno della quale il legislatore sceglie di collocare un'imposta attribuendo ad essa maggiori caratteri di realtà o di personalità ⁽²⁵⁾.

Con quest'ottica si potrà correttamente passare ad analizzare – senza lasciarsi fuorviare da mere esigenze classificatorie che rischiano di approdare a rigidi schematismi – la natura dell'Irpeg per poi valutare se, con la recente riforma del Tuir e l'istituzione dell'Ires, ci si sia mossi veramente (ed in quale misura ciò sia stato fatto) verso un'imposizione di tipo maggiormente “reale”. Tale ricerca non può giovare di approfonditi studi da parte della dottrina tributaria in quanto, anche chi si è occupato *ex*

pag. 9. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pagg. 61-62 anche se tale Autore sembra attribuire maggiore importanza al criterio di discriminazione fondato sulla valorizzazione delle condizioni personali o familiari del soggetto.

⁽²²⁾ Così E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., pagg. 142-143.

⁽²³⁾ Ciò è in linea con la concezione classica di imposta personale presente negli antichi studi di scienza delle finanze; cfr. F. FLORA, *Manuale della scienza delle finanze*, cit., pag. 433 secondo cui “il carattere personale del tributo” consiste “nell'addizionare i singoli redditi di ciascun contribuente in luogo di tenerli distinti; nel riferimento del reddito al suo possessore per il suo totale, in luogo di riferirlo imposta per imposta, come è fatto con i tributi speciali; nella esenzione dei redditi minimi, nella detrazione di quote speciali dei redditi medi e nella limitata tassazione dei redditi non consolidati”. Nel confrontare l'imposta sul reddito mobiliare italiana con l'imposta generale sul reddito inglese (*income tax*) – entrambe ricondotte dall'Autore nell'ambito di quelle a forma *analitica* o reale (contrapposta alla forma *sintetica* o personalistica) – Flora afferma subito dopo che: “Nell'imposta italiana, però, il carattere personale è più spiccato tenendo la legge maggior conto delle condizioni individuali”. Ancora nel senso di attribuire uguale importanza tanto all'elemento della “somma algebrica dei redditi”, quanto a quello della rilevanza attribuita alle condizioni individuali si veda L. EINAUDI, *Corso di scienza della finanza*, cit., pagg. 148 ss.; C. ARENA, *Scienza delle finanze*, cit., pagg. 360 ss.; C. COSCIANI, *La personalizzazione delle imposte sul reddito in Italia*, Riv. pol. econ., 1952, pagg. 1167 – 1168; F. FORTE, *Principi di economia pubblica*, in *Trattato di economia pubblica* (diretto da F. Forte), vol. I, Milano, 1993, pagg. 654-655; S. STEVE, *Lezioni*, cit., pagg. 298 ss..

⁽²⁴⁾ In questo senso sono perfettamente condivisibili le affermazioni di R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.²*, cit., pag. 224, nota 14, secondo cui “La distinzione tra imposte personali e imposte reali è comunque una creazione dottrina, la cui importanza non dev'essere esagerata, poiché le circostanze personali o familiari tenute in considerazione dalle imposte personali dipendono da contingenti scelte di politica legislativa, e possono essere anche pochissime, e man mano che diminuiscono l'imposta <<personale>> diventa sempre più vicina all'imposta <<reale>>; la distinzione, insomma è più di quantità che di qualità.”.

⁽²⁵⁾ Di tale aspetto era ben consapevole quella risalente dottrina (O. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, cit., pagg. 237-238) la quale, nel distinguere tra imposte reali e personali, operava una quadripartizione: imposte *sogettive in modo assoluto*, imposte *sogettive relativamente*, imposte *oggettive in modo assoluto*, imposte *oggettive relativamente*. In particolare secondo tale Autore “Le imposte sogettive o personali assolutamente sono quelle che colpiscono la persona, senza riguardo alla sua ricchezza”, “Le imposte sogettive relativamente sono quelle che colpiscono la persona, ma con riguardo alle sue condizioni economiche complessive”, “Le imposte oggettive o reali sono quelle che colpiscono una data ricchezza (reddito o patrimonio). Ma anche queste imposte possono essere oggettive in modo assoluto, in quanto colpiscono un dato reddito ecc., senza riguardo alla condizione economica complessiva del contribuente: oppure oggettive relativamente, in quanto colpiscono una data ricchezza, ma con riguardo alla condizione economica complessiva del contribuente.”.

professo dell'Irpeg, ha dichiaratamente considerato secondario il problema della sua natura reale o personale; ciò sulla base della considerazione che si trattasse di una distinzione valorizzata solo da alcuni accordi internazionali i quali per di più – si è osservato – “non rinviando genericamente ai concetti di *realità* e di *personalità* quali possono essere stati elaborati dalla scienza delle finanze o dal diritto dei paesi contraenti, ma ne contemplan proprie, autonome, definizioni convenzionali” ⁽²⁶⁾.

2.2. *La natura dell'Irpeg.*

Per comprendere se si è in presenza di un'imposta tendenzialmente reale o personale è necessario analizzare la disciplina dell'Irpeg alla luce dei caratteri a tal fine rilevanti. Soltanto dopo averli analizzati singolarmente sarà possibile giungere a delle conclusioni in ordine alla natura dell'Irpeg. Successivamente si potrà passare a verificare se ed in che modo, con l'introduzione dell'Ires, il legislatore abbia realizzato un sistema maggiormente reale.

2.2.1. *Il principio di onnicomprensività del reddito* - In primo luogo bisogna aver riguardo al principio di onnicomprensività del reddito che, come si è ricordato, rappresenta secondo alcuni autori il prevalente indizio di “personalità” di un tributo.

Sotto questo profilo non vi sono difficoltà ad affermare che il principio è rispettato per quanto attiene alla tassazione degli enti non commerciali. È noto infatti come per tali soggetti il reddito imponibile scaturisce dalla sommatoria di tutti i redditi prodotti dall'ente, alla stessa stregua di quanto accade, per le persone fisiche, con l'Irpeg ⁽²⁷⁾.

⁽²⁶⁾ P.M. TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977, 26; ID., voce *Persone giuridiche (imposta sulle)*, in Enc. dir., vol. XXXIII, Milano, 1983, pag. 475.

Ciò che interessa nel presente lavoro però, non è la natura dell'Irpeg in sé, ma il confronto tra l'Irpeg e l'Ires. Si vuole cioè verificare se vi siano stati significative cambiamenti che possano giustificare una particolare “lettura” degli istituti introdotti con la recente riforma, tra cui quello del consolidato.

Un'ultima annotazione riguarda poi quanto affermato dallo stesso Tabellini (in *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., pag. 27 ss.) il quale ritiene che individuare la natura personale o reale dell'Irpeg sia, oltre che “di modesta utilità pratica”, anche “problematico a causa delle discordanti versioni che la scienza delle finanze ha dato dei concetti di realtà e di personalità”. A tale affermazione si deve obiettare che, il fatto che i diversi autori abbiano valorizzato molteplici elementi per individuare la natura dell'imposta, non deve indurre ad un atteggiamento “arrendevole” in quanto ciò è solo la conferma che vi sono effettivamente molteplici indici di realtà o di personalità dell'imposta i quali possono combinarsi fra loro in vario modo in forza di scelte discrezionali del legislatore. Tali indici vanno valutati nel loro complesso nella consapevolezza che non si potrà pretendere di avere sempre un'imposta *totalmente* reale o *totalmente* personale. Il caso dell'Irpeg, come si vedrà, rappresenta la migliore conferma della validità delle nostre affermazioni. Per tali motivi non si può nemmeno condividere quella dottrina che ha classificato l'Irpeg come imposta personale argomentando dal fatto che non si è in presenza di un'imposta “a carattere puramente reale” (così M. MACCARONE, *Teoria e tecnica delle imposte sui redditi*, Milano, 1978, vol. II, pag. 719). Il non essere puramente reale non risolve ancora il problema se si sia in presenza di un'imposta maggiormente connotata da profili di realtà o di personalità. Non rappresenta nemmeno un decisivo argomento nel senso della “personalità” dell'Irpeg il richiamo fatto da tale Autore alla relazione governativa di delega al Governo della repubblica per la riforma tributaria. L'opera dell'interprete – come è ben noto – deve fondarsi sul dato positivo potendo la “relazione governativa” rappresentare al massimo una conferma delle conclusioni in tal modo raggiunte.

⁽²⁷⁾ Cfr. L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., pagg. 213-214.

Ben diverso è il caso dell'Irpeg applicata alle società commerciali o ad enti che svolgano prevalentemente attività commerciale. In tale ipotesi infatti il soggetto passivo non produce redditi afferenti a diverse categorie da ricondurre poi all'interno di un'unica base imponibile. Qui tutto ciò che è reddito rientra nell'ambito della categoria del reddito d'impresa ⁽²⁸⁾. Sarebbe allora venire meno quel carattere di onnicomprensività individuato dalla dottrina come uno dei principali elementi delle imposte di tipo personale. In verità si può fondatamente obiettare che, nell'ipotesi di società od enti commerciali, il principio di onnicomprensività è rispettato in quanto, pur essendo la categoria di reddito unica, all'interno di essa vi rientrano comunque tutti gli incrementi di ricchezza realizzati da quel determinato soggetto.

La evidenziata differenza rispetto alle persone fisiche o agli enti non commerciali non può tuttavia essere ignorata. Bisogna cioè interrogarsi su quale possa essere il motivo per cui, nella tassazione delle società ed enti commerciali il legislatore abbia scelto di ricondurre tutto nell'ambito di un'unica categoria reddituale.

A nostro avviso tale scelta è indice del fatto che in questo caso si è attribuito rilievo primario alla "fonte" (*id est*, attività commerciale) piuttosto che al soggetto in capo al quale il reddito si produce. Ed è questo – come è noto – un tipico indice di realtà di un'imposta ⁽²⁹⁾.

Una tale affermazione si pone in contrasto con quanto affermato da parte della dottrina secondo cui proprio la scelta di determinare unitariamente il reddito dell'ente secondo la regole proprie del reddito d'impresa è indice della prevalenza che il legislatore ha voluto attribuire in tal caso al principio di personalità dell'imposizione. Ciò che sarebbe prevalente nella tassazione delle società e degli enti commerciali è il "soggetto", tanto che l'attività che lo caratterizza istituzionalmente sarebbe idonea a giustificare il fenomeno di attrazione-assorbimento "anche dei risultati reddituali derivanti da cespiti e/o attività estranei all'area della commercialità e in posizione accessoria o strumentale rispetto ad essa" ⁽³⁰⁾. Si potrebbe però obiettare che ciò che "viene prima" per l'identificazione della disciplina applicabile non è la qualità del soggetto – tranne che per il caso delle società commerciali – ma l'individuazione dell'attività commerciale/non commerciale da esso svolta ⁽³¹⁾. Se uno stesso ente può produrre – in base alla disciplina del Tuir – soltanto reddito d'impresa oppure anche redditi appartenenti alle altre categorie individuate dal Tuir dipende (non dalla qualità

⁽²⁸⁾ Si veda per tutti L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., pag. 212.

⁽²⁹⁾ Spiega A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali*, cit., pag. 456 come vi sia una certa relazione tra i due diversi profili evocati dalla nozione di reddito ed i modelli di imposte reali e personali. Afferma infatti l'Autore che "Per un verso, si considera il reddito come <<frutto>> di una <<fonte>>, secondo metafore naturalistiche legate all'agricoltura quale archetipo originario dei modi di produzione; per l'altro aspetto si apprezza e misura il reddito come incremento del patrimonio di un soggetto. È chiaro che, dei due aspetti del fenomeno, è il secondo a giustificare un apprezzamento unitario e complessivo di tutti gli elementi che concorrono ad integrare la variazione patrimoniale, mentre il primo approccio giustifica la separata considerazione di ciascun singolo risultato economico, differenziato secondo la <<fonte>>". Ancora più avanti osserva Fedele che "all'accentuazione della rilevanza delle <<fonti>> nella definizione dei redditi imponibili corrisponde, di regola, una preferenza per l'imposizione reale".

⁽³⁰⁾ L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali*, cit., pag. 289. Ancor prima L. PERRONE, *Relazione*, in *La riforma tributaria* (ISLE), vol. II, Milano, 1974, pag. 40.

⁽³¹⁾ Per una conferma di tale affermazione si veda P.M. TABELLINI, voce *Persone giuridiche*, cit., pag. 529 il quale giustifica la modalità di determinazione del reddito per società ed enti commerciali attraverso la presenza del "fattore unificante della commercialità". Ancora nel senso di considerare l'attività commerciale come "fonte" da cui deriva il reddito delle società si veda A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 477.

del soggetto ma) dall'attività da esso svolta e, quindi, dalla fonte produttiva del reddito⁽³²⁾.

Unica eccezione a tale principio – come si è accennato sopra – è quella delle società commerciali le quali comportano la qualificazione del reddito come reddito d'impresa per il solo fatto di essere connotate da una determinata veste giuridica: quella appunto della società commerciale. In tal caso tuttavia, ciò che deve aver mosso il legislatore nell'escludere *a priori* che queste potessero essere assimilate, quanto alla disciplina, agli enti non commerciali, è la consapevolezza che con in riferimento a tali società si è operato un richiamo al codice civile il quale – come è noto – richiede necessariamente che queste svolgano un'attività economica finalizzata, in particolare, alla ripartizione degli utili (art. 2247 c.c.). Se è quindi vero che la disciplina che ne è scaturita ha come effetto quello di rendere rilevante, per la normativa fiscale, non l'attività svolta ma il solo tipo sociale⁽³³⁾, è anche vero che si è addivenuti a tale risultato partendo dalla premessa che, nel modello societario, è implicito l'esercizio di un'attività economica.

Anche in questo caso dunque, solo apparentemente si è attribuito rilievo primario al soggetto in quanto ciò che è assorbente rispetto a tutti gli incrementi reddituali prodotti è invece, o dovrebbe essere, lo svolgimento di un'attività economica.

Un'ulteriore conferma di quanto affermato viene poi dalla disciplina del reddito d'impresa prodotto (non da persone giuridiche ma) da persone fisiche. Anche in tal caso l'imprenditore individuale che esercita un'attività commerciale produce sempre reddito d'impresa nel senso che – come è ben noto – “tutti i redditi, anche se appartenenti ad altra categoria, diventano d'impresa *quando sono percepiti nell'esercizio di attività commerciali*” (corsivo mio)⁽³⁴⁾. Anche in questo caso ciò che determina l'“attrazione” in un'unica categoria reddituale non è certo il soggetto, ma l'attività da questo posta in essere⁽³⁵⁾. I proventi presi in considerazione dal legislatore tributario ai fini della particolare categoria del reddito d'impresa sono comunque proventi che “trovano sempre la loro fonte nell'impresa”⁽³⁶⁾. Si vede quindi come, il fatto che nel reddito d'impresa rientrino tutti i proventi ricollegabili all'attività commerciale posta in essere,

⁽³²⁾ Tale argomento “sostanziale”, unito agli altri che seguono nel testo, ci sembra non possa essere superato dall'obiezione che si potrebbe tentare sulla base di un argomento “formale” quale sarebbe quello che richiamasse il testo dell'art. 81 Tuir giusta il quale il reddito delle società e degli enti commerciali di cui alle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 73 è considerato reddito d'impresa “da qualsiasi fonte provenga”.

⁽³³⁾ In tal senso è opportuno riportare le parole di A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in Riv. not., 1988, pagg. 550-551 il quale osserva che “In materia societaria la struttura organizzativa si caratterizza ulteriormente in quanto tipicamente ordinata all'esercizio dell'impresa. Sembra invero doversi accogliere, in questa sede, la tesi dominante circa il rapporto necessario tra società ed impresa, sia pure con la precisazione che, agli effetti fiscali, rileva piuttosto la destinazione istituzionale all'esercizio collettivo dell'impresa che non l'effettivo svolgimento dell'attività relativa”.

⁽³⁴⁾ R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.², cit.*, pag. 48; nello stesso senso G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale²*, Padova, 2005, pag. 53.

⁽³⁵⁾ Diversamente argomentando si dovrebbe ritenere che la persona fisica che svolge attività d'impresa non possa essere titolare anche di redditi imputabili alle altre categorie dell'Irpef. Il che ovviamente non accade in quanto, perché si abbia reddito d'impresa, deve comunque trattarsi di proventi riconducibili all'attività commerciale. Al di fuori di questi la stessa persona fisica potrà poi essere titolare di ulteriori redditi diversi da quello d'impresa.

⁽³⁶⁾ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale², cit.*, pag. 17 ed *ivi* per l'ulteriore affermazione che “è reddito d'impresa qualsiasi incremento di valore del patrimonio di impresa che non derivi esclusivamente da cause estranee all'organismo economico produttivo creato dall'imprenditore”.

non dipende dalla considerazione del soggetto passivo, ma dalla fonte dalla quale il reddito proviene. Se così non fosse non si spiegherebbe la particolarità di questa categoria reddituale (*id est*, reddito d'impresa) che attraversa trasversalmente il testo unico delle imposte sui redditi trovando collocazione tanto nella parte dedicata alle persone fisiche, quanto in quella riferita alle persone giuridiche ⁽³⁷⁾. Con questo non si vuole affermare che anche l'Irpef è un'imposta di tipo reale o comunque che la disciplina del reddito d'impresa valga a connotarla in senso reale. Nell'Irpef infatti la personalità è data dal fatto che, tutti i redditi prodotti dalla persona fisica, vengono riuniti ai fini dell'applicazione di un'unica imposta. Ciò induce ad affermare che, nel complesso, il legislatore abbia dato in tale imposta un'importanza primaria al soggetto passivo del tributo e non alla fonte produttiva della ricchezza.

Nell'Irpeg invece, ed in particolare nella tassazione di società ed enti commerciali, l'aver attribuito rilievo primario alla "fonte" deve essere considerato – come già si è affermato sopra – un indice di realtà dell'imposta.

Da quanto finora esposto emerge quindi una particolarità dell'Irpeg consistente nell'essere questa un'imposta che non ha un'unica connotazione. Vi è infatti divergenza tra la tassazione di società ed enti commerciali da un lato, e quella degli enti non commerciali dall'altro. Nel primo caso siamo in presenza di un'imposta di maggiormente connotata da profili di "realtà" rispetto all'Irpeg applicata sui redditi prodotti dagli enti non commerciali, per i quali invece la tassazione avviene tenendo conto separatamente delle varie categorie di reddito analogamente a quanto accade nell'Irpef.

2.2.2. *La previsione di oneri deducibili e detrazioni d'imposta* - Un'ulteriore conferma della necessità di distinguere, all'interno dell'Irpeg, tra tassazione delle società ed enti commerciali da un lato, e tassazione degli enti non commerciali dall'altro deriva dalla disciplina che il Tuir riserva alla categoria degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta. Come si è avuto modo di ricordare sopra, il riconoscimento degli stessi è pacificamente considerato in dottrina un elemento rafforzativo del carattere di personalità di una determinata imposta. Ciò in quanto, attraverso le deduzioni e detrazioni si può tener conto di una serie di spese che non rientrano nell'ambito di una categoria reddituale ma sono ad essa estranee rientrando invece nella sfera personale del soggetto ⁽³⁸⁾.

Ebbene il riconoscimento di oneri deducibili e detrazioni d'imposta, oltre ad essere uno degli aspetti salienti della disciplina dell'Irpef, caratterizza – come è noto – anche l'Irpeg (ed oggi, con una disciplina pressoché invariata nelle linee essenziali, l'Ires) ma interessa soltanto in misura minima la tassazione degli enti commerciali.

Nella sua attuale formulazione infatti, l'unica previsione in tal senso che riguarda le società e gli enti commerciali, è l'art. 78 del Tuir (*ex art. 91 bis*) il quale

⁽³⁷⁾ In particolare nella nuova formulazione del Tuir avutasi con la riforma del 2003 la disciplina del reddito d'impresa è collocata all'interno della disciplina dell'Ires e richiamata poi nell'ambito della disciplina Irpef. Ciò ha portato a notevoli difficoltà di carattere interpretativo come non ha mancato di rilevare la più attenta dottrina. M. BASILAVECCHIA, *Verso il codice, passi indietro; spunti critici sulla tecnica legislativa nel decreto delegato sull'Ires*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pagg. 83 ss. il quale ha affermato che le giustificazioni tecniche di tale nuovo assetto del Tuir, adottate nella Relazione ministeriale, sono "ampiamente superabili ed anzi l'analisi della portata delle modifiche avrebbe dovuto condurre, se veramente chiarezza, semplicità e semplificazione fossero state l'obiettivo primario, a un metodo di redazione opposto" (pag. 93).

⁽³⁸⁾ Cfr. R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², cit., pag. 224.

prevede una detrazione d'imposta la quale tuttavia non sembra rispondere all'esigenza di caratterizzare l'imposta in senso "personale", essendo finalizzata piuttosto ad incentivare i finanziamenti a partiti e movimenti politici ⁽³⁹⁾.

Diversa è invece la disciplina degli enti non commerciali, per i quali sono previsti tanto oneri deducibili (art. 146 Tuir, *ex art.* 110) quanto detrazioni d'imposta (art. 147 Tuir, *ex art.* 110 *bis*) ⁽⁴⁰⁾.

Il fatto poi che tali oneri e detrazioni siano previsti in numero minore rispetto a quelli riconosciuti nell'Irpef deriva (come rivela una attenta lettura degli artt. 10 e 15 del Tuir) semplicemente dalla diversa natura dei soggetti passivi dell'imposta. È evidente infatti che in capo alle persone giuridiche non possono trovare riconoscimento giuridico situazioni che possono nella realtà ricondursi soltanto alle persone fisiche ⁽⁴¹⁾.

Si può quindi affermare che all'interno dell'Irpeg (e dell'Ires) è riscontrabile, anche sotto il profilo qui preso in considerazione, un intento del legislatore di connotare in senso maggiormente "reale" il regime tributario delle società ed enti non commerciali, ed in senso maggiormente "personale" quello degli enti non commerciali.

2.2.3. *La progressività* - Tra gli altri caratteri propri delle imposte di natura personale vi è quello della progressività ⁽⁴²⁾. Un tale attributo, presente nell'Irpef, è invece – come è ben noto – mancante nell'imposta sui redditi delle persone giuridiche la quale da sempre è stata assoggettata ad imposizione con un'aliquota unica ed uguale ⁽⁴³⁾ per tutti i soggetti Irpeg ⁽⁴⁴⁾.

⁽³⁹⁾ L'art. 78 prevede infatti una detrazione dall'imposta lorda, "fino a concorrenza del suo ammontare" di "un importo pari al 19 per cento dell'onere di cui all'art. 15, comma 1 bis", il quale appunto fa riferimento alle "erogazioni liberali in denaro in favore di partiti e movimenti politici....".

Che il fine sia esclusivamente quello indicato nel testo pare rivelato proprio dall'essere, tale detrazione, l'unica prevista a favore delle società ed enti commerciali. Se invece l'intento fosse stato quello di tener conto anche di oneri ulteriori rispetto a quelli relativi alla produzione del reddito è evidente che il legislatore ne avrebbe previsti di ulteriori e non si sarebbe limitato a quelli relativi ai finanziamenti dei partiti.

⁽⁴⁰⁾ Per un'analisi di tali norme anteriormente alla riforma del 2003 si veda M. BEGHIN, *Oneri deducibili e detrazioni d'imposta degli enti non commerciali*, in AA.VV. *Imposta sul reddito delle persone giuridiche* (diretta da F. TESAURO), Torino, 1996, pagg. 317 ss.; N. D'AMATI, *Diritto tributario*, vol. I, Bari, 2001, pagg. 437-438. Sul punto cfr. pure E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, cit., 1989, pagg. 283-284.

⁽⁴¹⁾ Si pensi soltanto, per richiamare a titolo esemplificativo alcuni dei casi più palesi, alle lett. b) e c) dell'art. 10, co. 1 Tuir (spese mediche e di assistenza specifica, e assegni periodici corrisposti al coniuge), ovviamente non richiamate dall'art. 146 Tuir, oppure alle lett. e) ed f) dell'art. 15, co. 1 (spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria, e spese per assicurazioni aventi ad oggetto il rischio di morte o di invalidità permanente), non richiamate dall'art. 147.

⁽⁴²⁾ Cfr. per tutti A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni*, cit., pag. 173 ss. il quale spiega che nei tributi reali la progressività dà luogo ad inique discriminazioni; pertanto la personalità del tributo è considerata da Fedele "condizione essenziale per una coerente disciplina della sua progressività" (pag. 174). Per l'affermazione che alle imposte reali non si addice la "progressione" si veda anche E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 455.

⁽⁴³⁾ In tale affermazione non si tiene conto, ovviamente, delle numerose ipotesi di riduzione dell'Irpeg trattandosi in questo caso di *esenzioni* le quali si pongono come "deroga" rispetto alla norma generale (si pensi alla riduzione dell'Irpeg alla metà nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601).

⁽⁴⁴⁾ La cui misura ha subito nel tempo numerose modificazioni. Si rinvia a P.M. TABELLINI, voce *Persone giuridiche*, cit., pagg. 496-497 per le varie proposte, relative alla misura dell'aliquota che furono formulate dagli studi della "Commissione Cosciani" fino al "progetto Reale".

Occorre dunque interrogarsi se la mancanza di imposizione progressiva sia indice di una diversa concezione dell'Irpeg come imposta di tipo reale o se, invece, risponda a ragioni differenti ⁽⁴⁵⁾.

Per sciogliere tale dubbio bisogna tener conto del fatto che il sistema di imposizione basato sulla progressività nasce dall'idea che al crescere del reddito complessivo la capacità contributiva cresca più che proporzionalmente ⁽⁴⁶⁾. Si tratta però, secondo parte della dottrina, di un principio "che vale per le persone, ma non per le società, i cui redditi, infatti, sono tassati sempre proporzionalmente" ⁽⁴⁷⁾.

Se questa fosse la ragione della previsione di un'aliquota unica nell'Irpeg ciò significherebbe che la scelta del legislatore (anche di quello della riforma Ires) risponde all'esigenza di adeguarsi all'art. 53 Cost. e non alla volontà di connotare l'Irpeg in senso maggiormente "reale" rispetto all'Irpef. Il legislatore avrebbe quindi limitato l'imposizione progressiva all'Irpef per il fatto che, solo per le persone fisiche, la capacità contributiva crescerebbe più che proporzionalmente con l'aumentare del reddito.

Una tale affermazione non pare fondata. Coloro che si sono occupati della progressività hanno sottolineato che, in presenza di un reddito, vi è una capacità a contribuire alle spese pubbliche che cresce *sempre* più che proporzionalmente all'aumentare del reddito stesso. Non si vede come del resto un tale principio possa essere influenzato dalla natura del soggetto passivo dell'imposta.

La progressività viene sancita dalla Costituzione prima, e dal legislatore ordinario poi, in funzione delle finalità che essa è chiamata ad attuare, e non già dei soggetti passivi che manifestano la capacità contributiva.

In particolare è pacifico che la progressività non è altro che una modalità di attuazione dell'art. 3, co. 2 della Costituzione il quale sancisce – come è noto – il principio di eguaglianza sostanziale. "Se riferito all'intero sistema tributario", afferma la dottrina, "l'attributo della progressività sta ad indicare l'attitudine ad incidere, nella sua corretta applicazione, sulla diversità delle condizioni dei singoli consociati, riducendo, nel complesso, la "misura" delle differenze" ⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁵⁾ Senza anticipare le nostre conclusioni in ordine alla importanza da attribuire al carattere dell'Irpeg quale imposta proporzionale va qui ricordata la tesi espressa a tal proposito da A.E. GRANELLI, *Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, pag. 1134 secondo il quale se è vero "che il carattere progressivo di un tributo, come pure il riconoscimento di determinati benefici (detrazioni, attenuazioni, ecc.) accordati in funzione di peculiari situazioni del singolo contribuente, vale ad accentuarne la personalità" è anche vero che ciò non significa "che tali elementi abbiano carattere per sé decisivo". L'impostazione di tale Autore coincide con quella adottata nel presente lavoro nella parte in cui si sottintende che, le caratteristiche di un'imposta sui redditi, più che renderla un'imposta personale o reale, la rendono semmai *maggiormente personale o maggiormente reale*.

⁽⁴⁶⁾ Per tale significato della progressività si veda su tutti I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 181. Nell'occuparsi dell'art. 53, co. 2 Cost. R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², *cit.*, afferma che "la progressività delle aliquote è ispirata al principio secondo cui, all'aumentare del reddito, il contribuente può privarsi con eguale sacrificio di una quota proporzionalmente maggiore del reddito".

⁽⁴⁷⁾ A. FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, pag. 686.

⁽⁴⁸⁾ A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni, cit.*, pag. 35 il quale vede nella progressività lo strumento per la "riduzione del divario fra le situazioni economiche dei consociati". Nello stesso senso G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pagg. 135-136; P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 60; F. TESAURO, *Istituzioni, parte generale, cit.*, pag. 82; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 32. Più articolata la posizione di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 51 il

Tale finalità sottesa al principio di progressività (quella cioè di ridurre la misura delle differenze), può ovviamente essere realizzata tanto attraverso le imposte sulle persone fisiche quanto attraverso quelle sulle persone giuridiche.

Accertato che non vi sono ostacoli al livello costituzionale per prevedere un'imposta sul reddito delle persone giuridiche di tipo progressivo si deve prendere atto che la "proporzionalità" dell'Irpeg è frutto di una libera scelta del legislatore ordinario⁽⁴⁹⁾.

Se così è sembrerebbe esserci un'ulteriore argomento per sostenere la maggiore "realità" dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche rispetto a quella gravante sui redditi delle persone fisiche⁽⁵⁰⁾. A prescindere da quali siano state le intenzioni del legislatore infatti, siamo comunque in presenza di un dato offerto dalla disciplina dell'Irpeg che vale a connotare tale imposta – sotto questo profilo – in senso "reale".

Essendo tuttavia l'intenzione del legislatore un elemento rilevante per l'interprete viene da chiedersi quali siano le motivazioni che hanno indotto a configurare l'Irpeg come un'imposta proporzionale.

Si potrebbe ritenere che ciò sia stato fatto proprio perché si è voluta concepire tale imposta come un'imposta reale. Ed in effetti è soprattutto il carattere "rigorosamente proporzionale" che aveva indotto il CNEL, nel suo noto "Parere sul disegno di legge recante delega al governo per la riforma tributaria" (Assemblea, 26 luglio 1968, 101/70), ad affermare che l'Irpeg fosse "inequivocabilmente" una "tipica imposta reale"⁽⁵¹⁾.

quale afferma che "nelle intenzioni del legislatore costituente, il 2° comma dell'art. 53 costituisce da un lato il complemento e la specificazione del principio di uguaglianza con riguardo alla partecipazione economica dei cittadini alla vita dello Stato, dall'altro una accentuazione del principio solidaristico con cui si sottolinea, sia pure a livello di sistema e non di singolo tributo, la partecipazione ai carichi pubblici in misura più che proporzionale alla forza economica". Ugualmente richiama le "finalità solidaristiche" per chiarire il significato dell'art. 53, co. 2, R. LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 2005, pagg. 10-11.

⁽⁴⁹⁾ Il legislatore è libero di introdurre imposte progressive o proporzionali essendo la progressività – come è ben noto – un attributo che deve informare il sistema nella sua interezza e non necessariamente riguardare le singole imposte (cfr. Corte Cost. sent. nn. 16 del 1965; 128 del 1966 e 263 del 1994).

⁽⁵⁰⁾ Anche se, è bene precisarlo, pur rimanendo tuttora un'imposta progressiva, nel tempo l'Irpef è andata sempre più perdendo tale carattere. In questo senso va segnalata la forte critica di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte spec.*², cit., pag. 44 secondo cui, "La cospicua serie di interventi sull'Irpef, effettuati a partire dalla legge di delega n. 662 del 1996, ha posto una pietra tombale sulla sopravvivenza dell'idea di una irpef progressiva nell'ordinamento italiano. Dopo tutti questi interventi a macchia di leopardo l'Irpef è diventata un'imposta proporzionale e assai spesso una imposta proporzionale prelevata alla fonte con tributi sostitutivi (cedolari secche)". Conf. A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni*, cit., pag. 175; parla di "vistose deroghe" al principio di progressività G. PUOTI, voce *Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, cit., pag. 1.

Considerano l'attenuazione della progressività come una necessità imposta agli odierni ordinamenti statali soprattutto dal fenomeno della globalizzazione R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², pagg. 30-31; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, il quale osserva che la progressività finisce ormai "con il riguardare quasi esclusivamente i redditi (immobiliari e di lavoro) che non possono essere delocalizzati, e non anche quelli (d'impresa e, soprattutto, di capitale) che possono essere dirottati in altri Paesi ed quali occorre inevitabilmente riservare, in un modo o nell'altro, più favorevoli trattamenti fiscali".

⁽⁵¹⁾ Tale parere può essere reperito nel sito del CNEL, www.portalecnel.it, nella sezione "documenti". Si è osservato nel testo che quello della proporzionalità fosse l'argomento *principale* del CNEL perché in effetti, accanto al carattere "rigorosamente proporzionale", nel parere si osserva pure come nella legge delega l'Irpeg si caratterizzi anche per la "mancanza di qualsiasi elemento di personalità" (si veda pag. 192 del parere).

Alle conclusioni cui siamo giunti potrebbe frapporsi un ostacolo qualora si aderisca a quelle tesi – delle quali daremo conto più avanti – in base alle quali l’Irpeg sarebbe da configurare, non come autonoma imposta, ma come mero “acconto” dell’Irpef.

Attraverso il sistema del credito d’imposta sotteso alla tassazione delle società prima della riforma del 2003 infatti, l’imposta da queste pagata attribuiva poi, al momento della ripartizione degli utili, un corrispondente credito in capo ai soci i quali avrebbero applicato le proprie aliquote Irpef stabilendo così se fosse ancora dovuta l’imposta o se, al contrario, non vi fosse il diritto al rimborso nel caso in cui l’Irpeg dovuta fosse inferiore all’Irpeg “anticipata” dalla società⁽⁵²⁾

È evidente che, valorizzando il meccanismo del credito d’imposta fino al punto di ritenere che soltanto alla luce di esso debba essere “letta” l’imposta sul reddito delle persone giuridiche, si ha come conseguenza quella di considerare superflua l’eventuale previsione di aliquote progressive per la determinazione di tale imposta. Essa avrebbe infatti costituito un inutile costo per i soggetti Irpeg in quanto successivamente, al momento della distribuzione dell’utile in capo alle persone fisiche, comunque l’imposta si sarebbe dovuta calcolare nuovamente secondo le aliquote progressive dell’Irpef.

Non accogliendosi qui – è bene anticiparlo fin da subito – la tesi che ricostruisce l’Irpeg quale mero acconto dell’Irpef, e considerando la prima come imposta autonoma rispetto alla seconda, si deve conseguentemente concludere che la scelta di utilizzare l’aliquota proporzionale risponde ad una concezione dell’Irpeg come imposta maggiormente reale rispetto all’Irpef⁽⁵³⁾.

Si è toccato qui un aspetto particolarmente importante perché, con l’introduzione dell’Ires, attraverso la quale – come si vedrà – si è inteso passare ad un sistema di tassazione degli utili incentrato quasi esclusivamente in capo al soggetto che li produce⁽⁵⁴⁾, viene comunque meno, insieme al venir meno del credito d’imposta, la possibilità di giustificare la “proporzionalità” dell’imposta sui redditi delle società partendo dall’assunto che questa è un mero acconto dell’imposta sui redditi delle persone fisiche. Ed allora se la proporzionalità potrebbe non essere un ulteriore indice di “realità” nell’Irpeg – qualora si aderisse alle tesi della non autonomia di tale tributo – lo diventa invece sicuramente nell’Ires nella quale manca la possibilità di invocare il credito d’imposta quale giustificazione della mancanza di aliquote progressive⁽⁵⁵⁾.

⁽⁵²⁾ Su tale meccanismo cfr. M. INGROSSO, *Il credito d’imposta*, Milano, 1984, pagg. 245 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale*¹, Milano, 2000, pagg. 249-250. Spiega A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone, cit.*, pag. 552 che “con l’introduzione del credito d’imposta, anche l’IRPEG è divenuta, a suo modo <<trasparente>>: anche per i redditi dei soggetti IRPEG, il prelievo fiscale è in definitiva determinato dalla situazione personale di ciascun socio secondo il modulo della progressività”.

⁽⁵³⁾ Tale affermazione è rafforzata dal fatto che il credito d’imposta – come è noto – è stato introdotto soltanto in un momento successivo rispetto a quello in cui è stata introdotta l’Irpeg. In particolare il credito d’imposta è stato previsto con la l. 16 dicembre 1977, n. 904 mentre l’Irpeg è stata introdotta con il D.P.R. 29 novembre 1973, n. 598.

⁽⁵⁴⁾ Così per tutti L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. trib.*, 2003, pag. 1505.

⁽⁵⁵⁾ Si ha qui lo “spunto” per un’ulteriore osservazione che verrà meglio sviluppata più avanti nel testo. In particolare si vuole segnalare che, se il legislatore vuole passare ad un sistema in cui gli utili siano tassati interamente o quasi interamente sulle società, in ossequio al principio di cui all’art. 53, co. 2 Cost., da leggere anche alla luce del principio di eguaglianza sostanziale, questo dovrebbe prevedere una imposizione di tipo progressivo anche per l’imposta sulle società. Si avrebbe così il duplice effetto di rispettare l’art. 53, co. 2 Cost. e, contemporaneamente, di eliminare quelle iniquità – sulle quali ci

Ma vi è di più. Anche dal punto di vista economico, non pare vi sia la possibilità di considerare necessitata la scelta dell'aliquota proporzionale dell'Irpeg (ed oggi dell'Ires). Gli studiosi della scienza delle finanze infatti, hanno sempre ritenuto che la progressività non possa essere applicata alle imposte reali in quanto sarebbe fonte di discriminazione. Ciò in particolare discenderebbe dal fatto che, colpendo le imposte reali i redditi prodotti dalle singole fonti, si svantaggerebbe (con l'imposizione progressiva) chi trae il suo reddito da un'unica fonte rispetto a chi ritrae un reddito di eguale misura da diverse fonti ⁽⁵⁶⁾. Quest'ultimo, non vedendosi cumulare i diversi redditi assoggettati ad imposizione reale, sarebbe appunto avvantaggiato, rispetto al primo, in un sistema di imposizione progressivo ⁽⁵⁷⁾. Questo aspetto economico, come è agevole comprendere, implica delle conseguenze di carattere giuridico, andando a ledere il principio di capacità contributiva che, "letto" alla luce dell'art. 3 Cost., impone di trattare in modo uguale situazioni in cui vi sia una medesima capacità contributiva ⁽⁵⁸⁾.

Nell'Irpeg però, così come nell'Ires, tale discriminazione non si creerebbe visto che, come si è ricordato sopra, tutti i redditi realizzati dal soggetto passivo, vengono ricondotti nell'ambito di applicazione di un'unica imposta. Tanto considerando i redditi come provenienti da fonti diverse, quanto ritenendo – come ritiene chi scrive – che i redditi prodotti da società ed enti commerciali siano tutti provenienti, nell'ottica del legislatore, da un'unica fonte (*id est*, attività commerciale), resta sempre il fatto che l'imposta è unica. Essendo unica l'imposta l'eventuale previsione della progressività non creerebbe alcuna discriminazione. Stando così le cose il legislatore tributario sarebbe libero, anche sotto tale profilo, di prevedere la progressività anche per i redditi prodotti delle società. Ciò soprattutto nell'Ires dove, lo si ripete, cade definitivamente la possibilità di considerare tale imposta come "mero acconto" su quella delle persone fisiche.

Ed allora, nell'Ires ancor più che nell'Irpeg, la previsione di un'aliquota proporzionale rafforza l'idea che il legislatore abbia concepito tali imposte come imposte a connotazione reale e costituisce un argomento ulteriore per ritenere che vi sia stata una volontà del legislatore della riforma del 2003 di rafforzare tale "realità" adottando l'aliquota proporzionale, senza che ciò possa considerarsi – almeno dal punto di vista giuridico ⁽⁵⁹⁾ – una scelta "necessitata" ⁽⁶⁰⁾.

soffermeremo più avanti nel testo – che si sono create, con il passaggio al metodo della esenzione, in capo ai soci persone fisiche.

⁽⁵⁶⁾ Tale considerazione è condivisa anche dai giuristi. Si veda *retro* nota 42.

⁽⁵⁷⁾ C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970, pag. 231; S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze, cit.*, pag. 299.

⁽⁵⁸⁾ Per il rapporto tra art. 3 e 53 Cost. si veda per tutti I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 32 dove però si precisa pure che il principio di capacità contributiva non rappresenta "una semplice riformulazione, in chiave tributaria, del generale principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost., ma lo integra e lo supera, traducendosi, come riconosciuto dalla stessa Corte costituzionale, in una nozione provvista di un proprio specifico contenuto e di una propria specifica, autonoma efficacia".

⁽⁵⁹⁾ Se poi possano esserci ragioni di ordine economico che impongono l'adozione di un'aliquota proporzionale non è dubbio. Basti riflettere sul fatto che, l'adozione del modello progressivo, potrebbe scoraggiare la produzione e, pertanto, diminuire il reddito fiscale, deprimendo, di conseguenza, il gettito fiscale futuro (cfr. sul punto, anche se non si riferisce alla progressività in capo alle società ma alla progressività in generale, C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze, cit.*, pag. 261 ed *ivi* per una parziale confutazione della tesi richiamata). Tali ragioni economiche non interessano alla nostra indagine in quanto esse possono rappresentare soltanto la giustificazione delle scelte del legislatore; ciò che

2.2.4. *Il minimo vitale* - Anche il limite del c.d. “minimo vitale” rappresenta un modo di tener conto della situazione complessiva del soggetto ed è pertanto da considerare un ulteriore elemento di “personalità” di un’imposta⁽⁶¹⁾.

È affermazione pacifica in dottrina che dall’art. 53 Cost. discende il principio dell’esenzione del minimo vitale, ossia della non imponibilità di quel minimo di capacità economica necessario a soddisfare le esigenze primarie dell’individuo⁽⁶²⁾. L’esigenza di “esentare dall’imposizione quei soggetti che percepiscono redditi tanto modesti da essere appena sufficienti a soddisfare i bisogni elementari della vita” è stata del resto ormai da tempo sancita dalla Corte Costituzionale la quale – il linea con quanto affermato in dottrina – ha fatto discendere tale principio da quello, più generale, della capacità contributiva⁽⁶³⁾.

Tale affermazione è senz’altro corretta ma, a scanso di equivoci, deve essere precisata. Va sottolineato cioè che il limite imposto al legislatore dalla Costituzione esiste soltanto per quelle norme che colpiscono la capacità contributiva delle persone fisiche. Anche in presenza di un’imposta di tipo personale, ma il cui soggetto passivo sia una persona giuridica, non pare possa considerarsi esistente per il legislatore il limite del minimo vitale. La non imponibilità del minimo vitale discende infatti dall’esigenza di non scalfire quella fascia di ricchezza che non può essere intaccata senza compromettere la sopravvivenza stessa del contribuente⁽⁶⁴⁾. Il fondamento costituzionale del minimo vitale è quindi non soltanto l’art. 53, co. 1 Cost., ma anche

interessa in campo giuridico è soltanto stabilire se la proporzionalità nell’Irpeg (ed oggi nell’Ires) possa essere assunta ad indice di “realità” dell’imposta o meno.

⁽⁶⁰⁾ Non a caso, come si è ricordato più avanti nel testo, nella legge delega 7 aprile 2003, n. 80 era contenuta la previsione di assoggettare gli enti non commerciali ad imposizione progressiva e non più proporzionale. Ciò doveva avvenire contemporaneamente all’inserimento di questi nel novero dei soggetti passivi dell’IRE e non dell’IRES. Non pare però che tale ultima specificazione impedisca di considerare tale principio della legge delega come una conferma che il legislatore tributario potrebbe introdurre un’imposizione di tipo progressivo per tutte le persone giuridiche e che, se non lo fa, ciò dipende dalla volontà di connotare l’imposta – almeno sotto tale profilo – in senso “reale”.

⁽⁶¹⁾ Per una conferma si veda A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni, cit.*, pag. 26; ID., *Imposte reali ed imposte personali, cit.*, pagg. 458-459. Tale affermazione è propria anche degli studiosi della scienza della finanze. Cfr. per tutti C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze, cit.*, pagg. 230-231.

⁽⁶²⁾ Così F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in Enc. dir., Aggiorn., vol. III, Milano, 1999, pag. 351; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, pt. gen., cit.*, pag. 141; F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 72; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 44; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni, cit.*, pag. 26 ricollega in particolare tale limite ai tributi di carattere personale. Ritiene invece F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva, cit.*, pag. 9 che “L’esenzione del minimo vitale vale per ogni imposta (ogni imposta è infatti vincolata al principio di capacità contributiva), sia essa diretta o indiretta”.

⁽⁶³⁾ Corte Cost., sent. 10 luglio 1968, n. 97. In tale occasione la Consulta ha pure precisato che spetta al legislatore stabilire “quale sia la misura minima al di sopra della quale sorge la capacità contributiva”.

⁽⁶⁴⁾ P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte gen., cit.*, pag. 56. È questo il “contenuto minimo” del principio del minimo vitale. Si è tuttavia osservato in dottrina, a favore di una concezione più ampia, che “A meno di considerare la vita umana alla stregua di quella di un animale o di una macchina, non è possibile ignorare le ulteriori ed innegabili esigenze d’ordine spirituale e intellettuale, altrettanto fondamentali e degne di tutela che quelle d’ordine più strettamente materiale”. Così I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva, cit.*, pagg. 79-80 il quale tuttavia – aggiungendo una considerazione di carattere economico – ammette che una concezione molto ampia del minimo vitale sarebbe possibile soltanto “In una economia ad alto reddito, con bassa incidenza dei costi di gestione dei servizi pubblici” (pag. 81).

l'art. 2, co. 1 Cost. il quale tutela i diritti inviolabili della persona ed impone una certa lettura dell'art. 53, co. 1 Cost. ⁽⁶⁵⁾. Si tratta di una tesi condivisibile come è reso evidente non appena si consideri che, secondo la costante giurisprudenza della Corte Costituzionale, il dovere di contribuire alle spese pubbliche, sancito dall'art. 53, co. 1 Cost., è espressione del più generale dovere di solidarietà sociale sancito dall'art. 2 Cost. ⁽⁶⁶⁾ ⁽⁶⁷⁾. È quindi evidente che, ciò che serve a realizzare un dovere di solidarietà sociale (*id est*, gli obblighi tributari), non può tornare addirittura a discapito di chi, più debole economicamente, non è nella condizione di contribuire alle spese pubbliche ma, anzi, deve essere beneficiario di quella "solidarietà" resa possibile dall'assolvimento degli obblighi tributari da parte di chi è titolare invece di una certa capacità contributiva ⁽⁶⁸⁾.

Se il fondamento del minimo vitale risiede nell'art. 2 Cost. ne discende che, non avendo riguardo tale norma alle persone giuridiche, il limite del minimo vitale non è sempre presente per il legislatore tributario ⁽⁶⁹⁾ ⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁵⁾ Per l'affermazione che la tutela del minimo vitale passa per l'art. 2, co. 1 Cost. si veda ancora P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, pt. gen., cit.*, pag. 56; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 45; F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Padova, 1993, pag. 36. In passato aveva ricollegato la tutela del minimo vitale non all'art. 2 Cost., ma all'art. 3, co. 2 Cost., E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, cit.*, pag. 449; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva, cit.*, pag. 76 individuava il fondamento del minimo vitale tanto nell'art. 2 Cost. quanto nell'art. 3, co. 2 Cost.

⁽⁶⁶⁾ Corte cost., sent. 16 gennaio 1978, n. 6; sent., 24 luglio 1986, n. 212; sent. 18 febbraio 1992 n. 51.

⁽⁶⁷⁾ È interessante notare che, anche nel diritto tedesco, "il principio dell'esenzione di tasse del minimo vitale del contribuente, la Corte costituzionale non l'ha dedotto dal criterio della capacità economica ma l'ha considerato la conseguenza della tutela della dignità umana in collegamento con i principi dello stato sociale". Così L. OSTERLOH, *Il concetto di tributo, la capacità economica e l'interpretazione economica – concetti di base del diritto fiscale nella giurisprudenza della Corte costituzionale federale*, testo scritto della Relazione tenutasi presso l'Università degli studi di Napoli "Federico II" il 14 maggio 2007 nell'ambito del convegno su "Il concetto di tributo".

⁽⁶⁸⁾ Osserva a tal proposito L. ANTONINI, *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in Riv. dir. trib., 1999, I, pag. 867 che il carattere del dovere tributario come dovere inderogabile di solidarietà "implica l'esenzione dei minimi personali e familiari perché non è logicamente possibile addossare i costi della solidarietà a quei soggetti che ne devono essere beneficiati". Sul punto si veda pure, dello stesso Autore, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, pagg. 347 ss..

⁽⁶⁹⁾ L'art. 2 della Cost. specifica che i diritti inviolabili sono riconosciuti all'uomo tanto *uti singulus*, quanto *uti socius* e quindi nell'ambito delle formazioni sociali <<in cui si svolge la personalità>>. Come osservato da autorevole dottrina tale disposizione costituisce "un riconoscimento dell'importanza di queste formazioni e un superamento di quella ostilità al fenomeno associativo, che caratterizzò, nella sua prima fase, lo Stato sorto dalla rivoluzione francese" (M. MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale, parte II*, Milano, 1993, pag. 59). "Ciò posto però", continua lo stesso Autore, "va tenuto ben fermo che l'art. 2 non riguarda direttamente i diritti delle formazioni sociali, ma i diritti dell'uomo nelle formazioni sociali". A conferma della tesi esposta Mazziotti richiama l'attenzione (pag. 59, nota 30) sul fatto che l'attuale dizione dell'art. 2 Cost. è stata sostituita a quella del testo della Commissione dei settantacinque che recitava invece: "la Repubblica italiana garantisce i diritti essenziali agli individui e alle formazioni sociali".

Nello stesso senso si veda P. BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1953, pagg. 8 ss.; A. BARBERA, *Art. 2*, in *Commentario alla Costituzione. Principi fondamentali*, a cura di Scialoja – Branca, Bologna-Roma, 1975, pagg. 102 ss., spec. pag. 109.

Nell'occuparsi di minimo vitale si riferisce sempre ed esclusivamente all'"uomo" G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pagg. 124 ss.; ID., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002, pag. 38. A FEDELE, *La funzione fiscale e la <<capacità contributiva>> nella Costituzione italiana*, in AA.VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli,

Ancor più poi una tale affermazione sarà valida qualora si dovesse aderire alla tesi – ma non è questa la sede per prendere posizione sul punto – secondo cui il principio dell'esenzione del minimo vitale va ricondotto, oltre che all'art. 53, anche ad altre norme costituzionali, non riferibili senz'altro alle persone giuridiche, come l'art. 36 Cost. (secondo cui “il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa”), o l'art. 31 Cost. (dal quale discenderebbe la necessità di assicurare un'esistenza dignitosa e libera non al singolo isolatamente considerato, ma ai bisogni della famiglia) ⁽⁷¹⁾.

A differenza degli elementi di “personalità” sopra analizzati dunque, la mancata previsione del minimo vitale nell'Irpeg non può essere utilizzata per considerare ulteriormente accentuata la “realità” di tale imposta. Ciò in quanto – come si è appena detto – si tratta di un aspetto che può rinvenirsi esclusivamente nei casi in cui il soggetto passivo del tributo sia una persona fisica non adattandosi, per le sue finalità, all'ambito delle persone giuridiche ⁽⁷²⁾. La persona giuridica del resto è un'entità che non può avere esigenze ulteriori rispetto a quelle per le quali è venuta ad esistenza e che vengono soddisfatte attraverso quelle attività o quel patrimonio i cui frutti o la cui entità sono poi oggetto di misurazione ad opera della legislazione tributaria al fine di assoggettare ad imposizione la capacità contributiva da queste manifestata ⁽⁷³⁾.

2.2.5. *Il “World Wide Principle”* - Infine, introduce senz'altro un indice di personalità dell'imposizione la norma secondo cui, nella determinazione del reddito complessivo dei soggetti Irpeg residenti, sono da includere i redditi prodotti all'estero ⁽⁷⁴⁾ ⁽⁷⁵⁾. Con l'adozione del *World Wide Principle* infatti si collega l'imposizione stessa

2006, pag. 4, considera l'esclusione dai prelievi tributari del c.d. minimo vitale “essenziale per la sussistenza, libera e dignitosa, della *persona fisica*” (corsivo mio).

⁽⁷⁰⁾ L'essere il c.d. minimo vitale riferibile soltanto alle persone fisiche ci induce a dissentire da quanto affermato in dottrina circa l'applicabilità di tale principio, nell'ambito dell'imposta regionale sulle attività produttive, alla “organizzazione produttiva nella sua oggettività”. Così L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irpeg*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 871.

⁽⁷¹⁾ La tesi è stata sostenuta da F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, *cit.*, pag. 9.

⁽⁷²⁾ In verità la detassazione delle erogazioni necessarie collegata all'esistenza del soggetto può essere realizzata non soltanto attraverso una forfetizzazione in misura di “minimo vitale”, ma anche attraverso il “riconoscimento di oneri deducibili o di detrazioni a fronte di spese essenziali per un minimo livello di sussistenza e <<dignità>> della <<persona>>” (A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali*, *cit.*, pag. 458). Tuttavia, anche analizzando le singole deduzioni o detrazioni d'imposta riconosciute nella disciplina dell'Irpeg, ed in particolare nelle norme che regolano la tassazione degli enti non commerciali, si ha modo di constatare che non si tratta di misure volte a garantire un <<livello minimo di sussistenza>> dell'ente.

⁽⁷³⁾ Ritiene che la persona giuridica sia nient'altro che una “forma giuridica” ed ammonisce sulla necessità di tenerla ben distinta dalla persona fisica, F. FERRARA, *Le persone giuridiche*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. II, tomo 2, Torino, 1958, pag. 8.

⁽⁷⁴⁾ Per l'affermazione per cui nelle imposte personali, a differenza che in quelle reali, essendo il criterio di collegamento con l'ordinamento statale costituito dalla residenza del soggetto passivo, si ha l'estensione del tributo anche ai redditi prodotti all'estero si veda per tutti M. MICCINESI, voce *Imposta*, *cit.*, pag. 2953.

⁽⁷⁵⁾ Dei redditi prodotti all'estero si occupa, come è noto, il Tuir nel Titolo III (volto a dettare “Disposizioni comuni” ai soggetti Ires) al capo II. In particolare l'art. 165 è volto a riconoscere un credito d'imposta per le imposte pagate all'estero a titolo definitivo sui redditi ivi prodotti. Ciò al fine di evitare il fenomeno della doppia imposizione internazionale.

al soggetto più che alla fonte ⁽⁷⁶⁾. In passato vi è stato chi ha addirittura considerato tale aspetto come determinante ai fini della catalogazione dell'Irpeg tra le imposte personali ⁽⁷⁷⁾. Si tratta a parere di chi scrive di una eccessiva valorizzazione di un elemento che, se può senz'altro concorrere insieme ad altri a consentire la qualificazione di un'imposta come reale o personale, non pare possa essere da solo sufficiente ⁽⁷⁸⁾.

3. NOVITÀ DERIVANTI DALL'INTRODUZIONE DELL'IRES.

3.1. *Gli obiettivi del legislatore delegante: l'Ire.*

Con l'introduzione dell'Ires gli aspetti sopra indicati, che precedentemente caratterizzavano l'Irpeg, sono rimasti del tutto invariati.

Fin dalla legge delega 7 aprile 2003, n. 80 appaiono però chiari gli obiettivi del legislatore delegante di realizzare un sistema differente sotto il profilo della natura (reale o personale) dell'imposta gravante sui soggetti diversi dalle persone fisiche. Il riferimento è all'art. 3, co. 1, lett. a) della legge in parola il quale – come è noto – richiede l'inclusione tra i soggetti passivi dell'imposta sul reddito (IRE) anche degli enti non commerciali. In questa parte la delega – come pure è noto – è rimasta inattuata. Ciò che ai nostri fini merita attenta considerazione è il fatto che, secondo il legislatore delegante, si dovesse porre fine all'accostamento tra enti non commerciali e società ed enti commerciali come categoria unitaria da contrapporre alle persone fisiche. Le regole di determinazione dell'imponibile degli enti non commerciali presentano infatti notevoli affinità con quelle relative alle persone fisiche. Il riferimento è, anzitutto, al principio di onnicomprensività realizzato sommando le singole categorie di reddito prodotte dal soggetto, ma anche alla previsione di oneri deducibili e detrazioni d'imposta, mancanti – come si è osservato sopra – nel regime di tassazione delle società ed enti commerciali.

⁽⁷⁶⁾ V. UCKMAR, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Dir. prat. trib., 1972, I, pagg. 576; ID., *Relazione*, in *La riforma tributaria* (ISLE), vol. II, cit., pag. 13; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*¹, Torino, 1979; A. FEDELE, *Appunti*, cit., pag. 173; C. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. IV, Padova, 2001, pag. 66.

⁽⁷⁷⁾ A.E. GRANELLI, *Il presupposto dell'imposta*, cit., pag. 1134. Tale Autore si è pure posto il problema della previsione in base alla quale le persone giuridiche non residenti in Italia sono tenute a corrispondere l'Irpeg limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato. Secondo Granelli però – al cui scritto si rinvia per le argomentazioni spese a fondamento dell'affermazione che segue – “tale discostamento dal *world wide system*, reso necessario da evidenti esigenze perequative, e dall'opportunità di non privilegiare fiscalmente le imprese straniere, non pregiudica il rilevato carattere personale dell'imposta”.

⁽⁷⁸⁾ Si ribadisce che un'imposta può essere caratterizzata da elementi che la connotano in senso “reale” ed elementi che la connotano in senso “personale”. È solo analizzandoli nel loro complesso – senza pretendere che uno soltanto valga a classificare definitivamente l'imposta – che si può valutare se il modello “costruito” del legislatore si avvicini di più all'una o all'altra nozione. Per tali ragioni non pare si possa affermare che l'Irpeg è un'imposta personale per il solo fatto che viene applicata anche per i redditi prodotti all'estero.

L'Ilor, che come è ben noto era considerata pacificamente un'imposta reale, lo era non soltanto perché si applicava “solo sui redditi prodotti nel territorio dello Stato da soggetti ovunque residenti”, ma anche perché era dovuta “in misura proporzionale all'ammontare dei redditi, al netto delle sole spese di produzione senza tenere alcun conto dei carichi di famiglia né di altri oneri di carattere personale”. G. MARONGIU, *Imposta locale sui redditi (ILOR)*, in Enc. giur., vol. XVI, Roma, 1989, pagg. 4 ss.

Gli evidenziati maggiori caratteri di realtà presenti nell'Irpeg per quanto attiene alla tassazione delle società ed enti commerciali, ed i maggiori caratteri di personalità presenti nella tassazione degli enti non commerciali costituivano già un punto di divaricazione che si sarebbe ancor più accentuato con l'introduzione dell'Ires la quale, come vedremo, doveva essere, almeno nelle intenzioni del legislatore, un'imposta maggiormente "reale" rispetto alla precedente Irpeg. I nuovi istituti introdotti con l'Ires che avrebbero dovuto realizzare tale disegno – sintetizzato con la formula "*dalle persone alle cose*"⁽⁷⁹⁾ – hanno infatti riguardo soltanto le società ed enti commerciali e non anche agli enti non commerciali la cui disciplina rimane la medesima di quella anteriore alla riforma del 2003 pur essendo per il momento collocata all'interno del titolo II del Tuir relativo all'*imposta sul reddito delle società*.

Sembra quindi potersi affermare che, tra gli obiettivi del legislatore delegante ci fosse quello, da un lato, di accentuare i caratteri di realtà del sistema per quanto attiene alla tassazione delle società ed enti commerciali e, dall'altro, di accentuare i caratteri di personalità sottesi alla tassazione degli enti non commerciali avvicinandoli in questo modo ancora di più – sotto questo profilo – alle persone fisiche. In questo senso sarebbe dovuta andare la previsione, contenuta nell'art. 3 della legge delega, di introdurre anche per gli enti non commerciali una tassazione non più proporzionale, ma progressiva, seppur fondata su due sole aliquote⁽⁸⁰⁾.

3.2. *Il sistema di imposizione dei dividendi.*

3.2.1. *Premessa* - Tale disegno, come si è accennato sopra, non è stato realizzato pienamente. Il Tuir distingue ancora tra persone fisiche, da un lato, e persone giuridiche (commerciali e non commerciali) dall'altro.

Importanti novità vi sono però state nell'ambito della disciplina dell'Ires. Si tratta ora di verificare se queste possano esser giustificate in funzione del passaggio verso un sistema di imposizione maggiormente reale, oppure se non siano frutto di scelte in senso "agevolativo". In tal modo si potrà comprendere quale sia la corretta chiave di lettura dell'istituto del consolidato nazionale.

Il primo aspetto che merita attenta riflessione è quello della disciplina dei dividendi. Come è ben noto il tema dell'imposizione sui dividendi richiama il problema del coordinamento tra imposta gravante sulla società ed imposta gravante sui soci⁽⁸¹⁾.

⁽⁷⁹⁾ Tale formula era già presente nel Libro Bianco presentato dal Ministero delle finanze (anche allora, come nel 2003, Ministro delle finanze era Giulio Tremonti) nel 1994. Le proposte in esso contenute erano tuttavia ancora lontane da quelle attuate con la riforma del 2003. Non si ipotizzava ancora il passaggio al metodo della esenzione ma soltanto una "*riduzione della misura del credito d'imposta ed adeguamento dell'imposizione di congruaggio*". Si veda *La riforma fiscale. Libro bianco. Parte seconda*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1995, I, pagg. 609 ss..

⁽⁸⁰⁾ In particolare l'art. 3 prevede un'aliquota del 23 per cento fino a 100.000 euro e del 33 per cento oltre tale importo.

⁽⁸¹⁾ Più precisamente il coordinamento va effettuato tra la disciplina impositiva degli *utili* (da intendersi come "quell'eccedenza (positiva) che la società consegue al termine di ciascun esercizio o periodo di riferimento e dal quale saranno prelevate la riserva legale e le eventuali riserve statutarie e facoltative ai fini del relativo accantonamento") e la disciplina impositiva dei *dividendi* (da intendersi come "quella quota di *utile* della quale l'assemblea della società abbia deliberato la distribuzione ai soci). Per tale distinzione tra utili e dividendi si veda G. FALSITTA, voce *Utili e dividendi (imposizione su)*, in Enc. giur., Roma, 1994, vol. XXXII, pag. 1; nonché A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980, pagg. 16 ss.

In mancanza di tale coordinamento si ha come effetto quello della doppia imposizione economica ⁽⁸²⁾, la quale a sua volta solleva un problema di rispetto del principio di eguaglianza fissato dall'art. 3, co. 1 Cost. tra chi esercita individualmente e chi esercita collettivamente un'attività economica ⁽⁸³⁾.

Come è pure noto il legislatore, per rimediare alla doppia imposizione sugli utili societari, può far uso almeno di tre modelli ⁽⁸⁴⁾: a) il *modello della trasparenza*, adottato prima della riforma del 2003 soltanto per le società di persone e le altre organizzazioni di cui all'art. 5, co. 3 e 4 del Tuir, nonché per le società controllate residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (*controlled foreign companies*) ⁽⁸⁵⁾; tale modello consiste – come è ben noto – nell'assoggettare ad imposizione gli utili direttamente in capo ai soci a prescindere dalla loro distribuzione ⁽⁸⁶⁾; b) il *modello*

⁽⁸²⁾ A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 478; A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, pag. 108 il quale spiega che la doppia imposizione non è “giuridica”, in quanto il presupposto che si colpisce è differente (*produzione* del reddito da parte della società e *percezione* del reddito da parte del socio) ma è “economica” in quanto “ad essere assoggettato ad imposta, ora presso la società, ora a livello del socio, è sempre il medesimo reddito”; conf. G. FALSITTA, voce *Utili e dividendi*, pagg. 4-5.

⁽⁸³⁾ G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*¹, Padova, 2003, pag. 371. Sul punto si veda pure, seppure in linea generale e non con riferimento specifico alla disciplina dei dividendi, F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., pag. 8.

Altra dottrina richiama invece, anziché il principio di eguaglianza, il principio di “neutralità” del tributo (R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², cit., pag. 49). Si tratta – come spiega lo stesso Lupi (pag. 4, nota 11) – di un principio conosciuto tra gli studiosi della scienza delle finanze, in base al quale la tassazione non dovrebbe essere influenzata da circostanze estranee al concetto di ricchezza posto a base dell'imposizione. Proprio per garantire tale principio gli ordinamenti tributari ricorrono a vari metodi per coordinare la tassazione delle società con quella dei soci rendendo appunto quanto più possibile “neutrale” la scelta di esercitare l'attività economica in forma individuale o collettiva.

Per gli ulteriori problemi causati dal c.d. “sistema classico” di imposizione del dividendo (il sistema cioè in cui non si introduce alcun rimedio alla doppia imposizione) si veda A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, pagg. 109 ss.

⁽⁸⁴⁾ Si veda G. ZIZZO, *Participation exemption e riorganizzazioni societarie*, in *Il Fisco*, 2002, pagg. 10570 ss.; R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², cit., pagg. 50 ss. il quale ai tre modelli tradizionalmente adottati aggiunge un quarto modello, astrattamente possibile ma generalmente respinto per il grave inconveniente che deriverebbe dalla sua adozione. Il riferimento è alla possibilità, che il legislatore avrebbe per evitare la doppia imposizione, di rinviare l'imposizione sui redditi prodotti dalla società soltanto al momento della decisione di distribuire i dividendi. L'inconveniente cui si accennava sarebbe quello di rinviare a tempo indeterminato l'imposizione sui redditi societari. Nello stesso senso si veda ancora G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., pag. 372.

⁽⁸⁵⁾ Per una trattazione *ex professo* del tema si rinvia a P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996.

Alla trasparenza nelle società di persone la riforma del 2003 ha aggiunto – come è ben noto – la trasparenza per le società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 Tuir) e la trasparenza per le piccole società di capitali partecipate da persone fisiche (art. 116 Tuir). Cfr. su tutti, F. TESAURO, *Istituzioni, parte spec.*, cit., pag. 155 ss..

⁽⁸⁶⁾ Tale modello pone in particolare un problema di costituzionalità in quanto vengono assoggettati ad imposizione dei soggetti (i soci) i quali potrebbero non aver ricevuto i dividendi che rappresentano la “fonte” della capacità contributiva colpita dall'imposta. La costituzionalità del meccanismo viene affermata in virtù della normativa civilistica riguardante le società di persone in base alla quale, a differenza di quanto accade nelle società di capitali, i soci hanno “un potere di apprensione pressoché immediata dei risultati dell'attività d'impresa, onde si giustifica che sul piano tributario lo schermo societario venga sostanzialmente eliminato”. Così P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, pag. 321; M. NUSSI, *Spunti per una rimediazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, pagg. 731 ss.; ID., *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996, pagg. 406 ss; Le

dell'imputazione, adottato prima dell'entrata in vigore dell'Ires, in relazione alle società di capitali e agli enti commerciali residenti, il quale consiste nell'assoggettare ad imposizione gli utili nel momento in cui sono prodotti in capo alla società od ente, e poi ulteriormente in capo ai soci al momento della distribuzione degli utili. La doppia imposizione in questo caso è evitata con l'attribuzione a questi ultimi di un credito d'imposta di ammontare pari a quello dell'imposta assolta dalla società sull'utile distribuito; c) *modello dell'esenzione*, adottato fino al 2003 in relazione agli utili distribuiti dalle società non residenti a società ed enti commerciali residenti⁽⁸⁷⁾. Questo sistema consiste nell'assoggettare ad imposizione gli utili prodotti direttamente in capo alla società escludendo da imposizione, totalmente o parzialmente, gli utili percepiti dai soci a seguito della distribuzione.

Con la riforma del 2003 si è scelto appunto di abbandonare il metodo dell'imputazione per passare al metodo dell'esenzione anche per i dividendi di fonte interna⁽⁸⁸⁾.

Tale scelta si spiega in primo luogo con la necessità di adeguare il nostro sistema tributario all'ordinamento comunitario in quanto con essa si è eliminata la

conclusioni cui giunge la moderna dottrina erano in verità già fatte proprie da quegli autori che si erano occupati dell'imposizione delle società di persone nella vigenza del TUID. Il principio di trasparenza era infatti già contenuto nell'art. 135, lett. c) di tale complesso normativo. A tal proposito si era ritenuto da E. GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1962, I, pagg. 451 ss. che tale scelta del legislatore non violasse il principio per cui "il contribuente va tassato sulla base dei redditi, dei quali ha la disponibilità". Ciò in quanto, in base al codice civile, "ogni socio ha diritto di percepire, al termine di ciascun esercizio sociale, la sua parte di utili". Talchè secondo l'Autore, "se il socio non ha la disponibilità degli utili sociali accantonati o reinvestiti, ciò avviene in dipendenza di una sua libera scelta, volta a dare una data destinazione alle risorse economiche, delle quali ha il diritto di disporre".

Altri Autori hanno in passato – contrariamente a quelli appena citati – manifestato delle perplessità in ordine alla conformità della disciplina tributaria delle società di persone con l'art. 53, co. 1 Cost. Così A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, cit., pag. 183 ss. il quale ricostruisce la disciplina della trasparenza in termini di "presunzione assoluta" (dove ciò che si presume è la distribuzione degli utili) e ritiene conseguentemente violato il principio di capacità contributiva; R. PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in Dir. prat. trib., 1982, I, pagg. 640 ss. il quale, oltre all'art. 53, co. 1 Cost., considera violato anche il principio di uguaglianza in forza della diversa regolamentazione tra società di persone (per le quali vige il principio di trasparenza) e società di capitali (per le quali tale principio non opera). Tale impostazione è stata sostenuta, ancor prima, da G.A. MICHELL, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981, pag. 49, nonché da G. FALSITTA, *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano*, ivi, pagg. 119-120 il quale proponeva, come soluzione alla disparità di trattamento, l'introduzione della facoltà, per le società di persone, di optare per il regime fiscale proprio delle società di capitali.

Sulla diatriba in ordine al regime impositivo delle società di persone non è possibile intrattenersi oltre. Si rinvia pertanto, anche per gli opportuni riferimenti bibliografici, a R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in AA.VV. *Giur. sist. dir. trib. (IRPEF)*, (diretta da F. Tesauro), Torino, 1994, pagg. 126 ss.

⁽⁸⁷⁾ L'esenzione in particolare era del 60 per cento per le ipotesi previste dall'art. 96 Tuir e del 95 per cento per quelle di cui all'art. 96 bis.

⁽⁸⁸⁾ F. TESAURO, *La participation exemption e i suoi corollari*, in *Tributimpresa*, 2005, pag. 1 dell'estratto; ID. *Istituzioni, parte spec., cit.*, pagg. 10 ss.; G. ZIZZO, *Participation exemption, cit.*, pag. 4430; ID., *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte spec.², cit.*, pag. 210; D. STEVANATO, voce *Società (imposta sul reddito delle)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. VI, Milano, 2006, pagg. 5593 ss.; ID., *Participation exemption, (dis)informazione mediatica ed "etica fiscale" di facciata*, in www.finanze.it, pag. 2 dell'estratto; R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.², cit.*, pagg. 50-51; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario, cit.*, pagg. 248-249.

discriminazione – non compatibile con tale ordinamento – “tra dividendi percepiti da residenti (assistiti dal credito d’imposta) e dividendi percepiti da non residenti (privi del credito d’imposta)”⁽⁸⁹⁾. Se l’esigenza di adattarsi all’ordinamento comunitario è senz’altro uno dei fattori che ha spinto il legislatore a riformare il sistema impositivo degli utili societari, considerarlo l’unico sarebbe alquanto riduttivo. Anche tale aspetto della riforma del 2003 va infatti inserito in quella nuova impostazione – cui si è fatto riferimento sopra – “dell’intero sistema delle imposte sui redditi”, volta ad ottenere “un progressivo superamento dei tratti di personalità, così da realizzare, al termine della sua evoluzione, una imposizione a carattere esclusivamente reale”⁽⁹⁰⁾.

3.2.2. *Differenze in punto di disciplina tra regime impositivo delle società e quello delle persone fisiche* - Passando ad analizzare la disciplina positiva va detto che, in via generale, i dividendi sono esclusi dalla imposizione anche se non totalmente. In particolare se il socio è anch’esso una società l’esclusione è pari al 95 per cento dell’imponibile (art. 89 Tuir). Se invece il socio è una persona fisica che non percepisce il dividendo come imprenditore occorre distinguere tra partecipazioni non qualificate, soggette ad una ritenuta a titolo d’imposta del 12,50 per cento (art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), e partecipazioni qualificate, per le quali vi è esclusione per il 60 per cento dell’imponibile (art. 47 Tuir). Infine se il socio è un imprenditore (persona fisica) od una società di persone, si applicano le stesse disposizioni previste in tema di partecipazioni qualificate (art. 59 Tuir)⁽⁹¹⁾.

⁽⁸⁹⁾ F. TESAURO, *La participation exemption*, cit., pag. 2. Nello stesso senso G. ZIZZO, *Participation exemption*, cit., pag. 4429; Spiega D. STEVANATO, *Participation exemption*, cit., pag. 2 che il sistema dell’esenzione è “un sistema meno preciso del sistema dell’imputazione, ma più semplice e soprattutto applicabile senza distorsioni anche ai rapporti internazionali”.

In tal senso si veda la comunicazione al Consiglio n. 582/2001 (intitolata “Verso un mercato interno senza ostacoli fiscali. Strategia per l’introduzione di una base imponibile consolidata per le attività di dimensione UE delle società”) nella quale i sistemi di imputazione vengono visti come “disposizioni a favore di investimenti interni” atti a “scoraggiare attività o investimenti transfrontalieri”; come tali, questi sistemi vengono giudicati nella stessa comunicazione (anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia ivi citata) potenzialmente contrari alle disposizioni del Trattato sulle libertà fondamentali (si veda il punto 53 dell’Allegato).

⁽⁹⁰⁾ Così A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 477 il quale vede l’esigenza di coordinare il sistema nazionale con quello comunitario solo come “l’esigenza più immediata e concretamente definibile” alla quale “si è però fornito un più ampio supporto sistematico”.

In un sistema di imposizione a carattere fondamentalmente “reale” il problema della doppia imposizione è eliminato alla radice in quanto il reddito viene assoggettato ad imposizione direttamente in capo alla società e non anche in capo ai soci al momento della successiva distribuzione. Non a caso il tema della doppia imposizione nei rapporti tra società e soci ha iniziato ad assumere rilevanza soltanto a seguito della riforma tributaria del 1971 attraverso la quale si è passati – come è ben noto – da un sistema di imposizione di tipo “reale” ad uno di tipo “personale”. Prima di tale riforma soltanto “una minoritaria quota del reddito prodotto dalla società veniva assoggettata anche ad imposta personale, e, quindi, solo con riferimento a tale quota sarebbe stato ravvisabile un fenomeno di plurima imposizione del reddito, dapprima prodotto e successivamente distribuito” (G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, pag. 413). Sotto questo aspetto si può quindi affermare che, con l’attuale riforma, si è cercato di ritornare ad un sistema impositivo simile a quello anteriore alla riforma degli anni 70. Per l’affermazione che “Il criterio del credito d’imposta è improntato più ad un’ottica di tassazione <<personale>>, mentre il metodo dell’esenzione è invece improntato ad un’ottica di tassazione <<reale>>” si veda R. LUPI, *Diritto, parte spec.*, cit.², pag. 51, nota 38. G. ZIZZO, *L’imposta sul reddito delle società (IRES)*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*², Padova, 2005, pagg. 206-207.

⁽⁹¹⁾ F. TESAURO, *La participation exemption*, cit., pag. 2.

Si nota subito una distinzione rilevante tra i dividendi percepiti dai soci-società ed i dividendi percepiti da soci-persone fisiche. Nel primo caso l'esclusione è quasi totale essendo assoggettato ad imposta soltanto il 5 per cento dell'utile distribuito. L'aver previsto l'imponibilità del 5 per cento deriva dalla necessità di creare un sistema simmetrico a quello derivante dal recepimento della Direttiva n. 90/435/CEE, meglio nota come Direttiva <<madre-figlia>> ⁽⁹²⁾. In particolare è noto come tale Direttiva consente agli Stati, a fronte della detassazione dei dividendi da essa derivante, di escludere in tutto od in parte la deducibilità dei costi di gestione delle partecipazioni. I costi non deducibili possono essere qualificati, ai sensi dell'art. 4, par. 2, in misura forfetaria non superiore al 5 per cento. È quindi facoltà degli Stati tassare il 5 per cento dei dividendi ⁽⁹³⁾ ma è necessario precisare che "la quota imponibile dei dividendi (5%) rappresenta una ripresa a tassazione degli oneri relativi alla partecipazione, determinati forfetariamente" ⁽⁹⁴⁾. Di tale facoltà si è appunto avvalsa l'Italia che ha recepito la Direttiva <<madre-figlia>> adottando il metodo dell'esenzione e, contemporaneamente, assoggettando ad imposizione il 5 per cento dei dividendi.

Il legislatore della riforma ha quindi ripetuto – e non avrebbe potuto fare altrimenti, pena la discriminazione tra i soggetti (residenti in Italia) detentori di partecipazioni in società residenti in altri Stati membri e soggetti detentori di partecipazioni in società residenti in Italia – la scelta effettuata già in sede di recepimento della Direttiva <<madre-figlia>> consentendo forfetariamente la deducibilità dei costi di gestione della partecipazione che ha originato i dividendi esenti ⁽⁹⁵⁾. Preme qui incidentalmente osservare che, se l'imponibilità del 5 per cento del dividendo risponde alla logica di "compensare" i costi di gestione della partecipazione, non si può affermare che in capo alle società vi è una, seppur minima, doppia imposizione ⁽⁹⁶⁾. Tale considerazione peraltro non viene meno qualora si consideri che il costo non è quello effettivo ma quello calcolato forfetariamente dal legislatore.

⁽⁹²⁾ Sul punto di veda A. DI PIETRO, *La tassazione dei non residenti ed i principi comunitari*, Relazione al Convegno Cesifin del 23 gennaio 2004, pag. 9 della copia dattiloscritta.

⁽⁹³⁾ F. TESAURO, *Istituzioni, parte spec., cit.*, pag. 352. Sul punto si veda pure G. MAISTO, *La direttiva Cee relativa al regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società figlie" e "società madri"*, in Riv. dir. trib., 1993, I, pagg. 564 ss.

⁽⁹⁴⁾ A. MANZITTI - P. LUDOVICI, *Regime tributario dei dividendi comunitari*, in *Le Società*, 1993, pag. 1187.

⁽⁹⁵⁾ Cfr. D. STEVANATO, *Participation exemption, cit.*, pag. 2, nota 1; F. TESAURO, *Istituzioni, parte speciale, cit.*, pag. 104, nota 73; G. VISENTINI, F. MARCHETTI, G. MELIS (con la collaborazione di P. FORMICA e F. RASI), *L'imposta sul reddito delle società (IRES): spunti di approfondimento su alcuni aspetti qualificanti della riforma*, audizione informale presso il Senato della Repubblica, VI Commissione Finanze e Tesoro, pag. 19 ed *ivi* per l'osservazione che tale previsione ha realizzato l'espressa direttiva che in tal senso era prevista nella legge delega.

⁽⁹⁶⁾ Cfr. S. LA ROSA, *Principi, cit.*, pag. 62, testo e nota 56. Ritiene invece che vi sia una parziale doppia imposizione sui dividendi distribuiti a società G. INGRAO, *In tema di tassazione dei gruppi di imprese ex D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, istitutivo dell'Ires*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 555. Lo stesso è stato affermato con riguardo alla tassazione degli enti non commerciali i quali, si è aggiunto, subiscono rispetto alle società l'aggravante di non potersi giovare neppure della disciplina della trasparenza o del consolidato idonei ad evitare quella parziale "doppia imposizione economica sui dividendi" (così A. URICCHIO, *Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società*, in *Boll. trib.*, 2004, pag. 1457).

Sul punto si avrà modo di ritornare più avanti ⁽⁹⁷⁾. Per ora interessa aver individuato le ragioni che hanno indotto il legislatore a prevedere una certa modalità di imposizione dei dividendi distribuiti in capo al socio-società. Meno agevole è invece individuare la giustificazione del regime di imposizione adottato per i soci-persone fisiche. Ad una prima riflessione l'imponibilità del 40 per cento del dividendo ricevuto dal socio-persona fisica appare discriminatoria rispetto al 5 per cento previsto per i soci-società. È evidente che una delle ragioni che hanno spinto il legislatore ad una tale scelta deve essere stata quella di mantenere in capo alle persone fisiche un'imposizione di tipo progressivo ⁽⁹⁸⁾. Progressività che sarebbe venuta meno se si fosse prevista una esclusione totale o quasi totale per i dividendi percepiti. In caso di esclusione totale infatti, l'imposta assolta dal contribuente persona fisica sarebbe corrispondente all'Ires assolta dalla società al momento della produzione dell'utile in quanto il dividendo raggiungerebbe il socio "al netto" dell'Ires senza però alcun ulteriore obbligo per questo di assoggettarlo ad imposizione. Ciò comporterebbe, dal punto di vista economico, un'imposizione in capo alle persone fisiche di tipo (non progressivo ma) proporzionale. Ovviamente in caso di esclusione "quasi totale" (come nel caso dei dividendi percepiti da società) la progressività sarebbe comunque fortemente attenuata in quanto le aliquote Irpef andrebbero ad applicarsi su un porzione minima del dividendo percepito.

Se questo è vero è anche vero che le ipotesi di imposizione proporzionale per i redditi posseduti da persone fisiche non sono pochi nel nostro ordinamento (si pensi alle numerose ipotesi di imposizione sostitutiva realizzata tramite ritenute a titolo d'imposta ⁽⁹⁹⁾) e per essi il legislatore non si è preoccupato dell'effetto di attenuazione della progressività operato sull'intero sistema. Effetto che, peraltro, era ulteriormente voluto dal legislatore delegante il quale aveva previsto per l'IRE la riduzione delle aliquote a due soltanto ⁽¹⁰⁰⁾.

Basti richiamare la fattispecie del socio persona fisica che detenga partecipazioni non qualificate; in tal caso si ha assoggettamento ad imposizione del dividendo distribuito mediante una ritenuta a titolo d'imposta del 12,50 per cento con la conseguente totale eliminazione della progressività a vantaggio di un'imposizione di tipo proporzionale.

L'ipotesi di imposizione sostitutiva appena richiamata è riferita ad un caso di eliminazione della progressività dal punto di vista giuridico; vi è poi, con il passaggio al

⁽⁹⁷⁾ In particolare, anticipando le riflessioni che verranno svolte in conclusione del presente capitolo va detto che, se l'imponibilità del 5 per cento non realizza un fenomeno di doppia imposizione sui dividendi, ciò significa che gli istituti come il consolidato e la trasparenza i quali sono senz'altro introdotti anche per evitare l'imponibilità del 5 per cento sui dividendi, non mirano ad evitare la doppia imposizione. Di ciò si dovrà tener conto nel ricostruire la *ratio* di tali istituti.

⁽⁹⁸⁾ Così D. STEVANATO, *Participation exemption, cit.*, pag. 2; R. LUPI, *Diritto, parte spec., cit.*², pag. 51.

⁽⁹⁹⁾ Si rinvia sul punto alle osservazioni di Falsitta riportate in nota 50.

⁽¹⁰⁰⁾ Art. 3, co. 1 della legge 7 aprile 2003, n. 80 recante appunto la "Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale". Spiega A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni, cit.*, pag. 36 che la scarsa sensibilità che, specie nell'ultimo ventennio, ha mostrato il legislatore italiano nei confronti dell'indirizzo espresso nell'art. 53, co. 2 Cost., è coerente "con gli orientamenti di politica fiscale che prevalgono nei paesi economicamente più progrediti". Sulla volontà di riduzione della progressività manifestata nel disegno di legge delega, e sui possibili profili di incostituzionalità ai sensi dell'art. 53, co. 2 Cost. si veda P. RUSSO-P. LAROMA JEZZI, *La riforma dell'imposta sul reddito: profili generali*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1651; per tale motivo gli Autori auspicano una rimediazione del precetto dell'art. 53, co. 2 Cost., o quanto meno della sua interpretazione.

metodo dell'esenzione, una vasta area di eliminazione (o scarsa attenuazione) della progressività dal punto di vista economico.

È ciò che appunto si verifica attraverso l'imposizione dei dividendi distribuiti in capo ai soci persone fisiche per il 40 per cento del loro ammontare. Se infatti si parte dall'assunto per cui l'utile prodotto dalla società e il dividendo percepito dal socio sono la stessa entità economica e si ritiene quindi che l'imposta pagata dalla società è suscettibile di essere duplicata (doppia imposizione economica) da quella pagata dal socio, si deve concludere che il raffronto tra Ires ed Irpef va fatto anche al fine di valutare se vi sia o meno il rispetto della progressività. Se nei casi in cui il socio-persona fisica paga l'Irpef il suo onere tributario complessivo va valutato (dal punto di vista economico) tenendo conto anche dell'Ires pagata dalla società, ciò significa che un socio con un'aliquota molto bassa sarà gravato da un onere economico che è almeno del 33 per cento (aliquota Ires) cui va aggiunta l'eventuale aliquota media Irpef. Rimane dunque una progressività dal punto di vista giuridico (con conseguente rispetto dell'art. 53, co. 2 Cost.) ma scompare in buona parte (almeno per i soci-persone fisiche con redditi bassi) dal punto di vista economico. Tale risultato era evitato dal metodo del credito d'imposta attraverso il quale – come è ben noto – veniva riconosciuto al socio che avesse un'aliquota media Irpef inferiore a quella dell'Irpeg, il diritto al rimborso⁽¹⁰¹⁾.

Con il metodo dell'esenzione adottato con la riforma del 2003 quindi, non soltanto non si elimina del tutto la doppia imposizione economica, ma si elimina (o si riduce fortemente) la progressività dal punto di vista economico⁽¹⁰²⁾.

3.2.3. (segue) *inizio dell'indagine in ordine alle ragioni di fondo che possono spiegare le differenti regole impositive* - Il quesito fondamentale che occorre porsi è se si tratti di scelte necessitate o se vi sia stata invece, da parte del legislatore, la volontà di introdurre una disciplina agevolativa oppure, più semplicemente, una disciplina caratterizzata da un certo *favor* nei confronti delle società.

Si potrebbe optare per la prima soluzione (quella cioè della scelta necessitata) qualora si consideri che vi è un istituto previsto dall'art. 116 del Tuir (trasparenza per le piccole società di capitali) che pare avere come scopo, proprio quello di consentire ai soci persone fisiche di evitare l'aggravio di imposizione derivante dall'abbandono del credito d'imposta a vantaggio del metodo dell'esenzione.

Se l'effetto prodotto da tale istituto è indubbiamente quello di evitare la parziale doppia imposizione che si verifica in capo ai soci⁽¹⁰³⁾, può nutrirsi qualche dubbio che

⁽¹⁰¹⁾ Pertanto nella vigenza dell'Irpeg il socio-persona fisica "includendo nella base imponibile il credito d'imposta, applicando al risultato il sistema di aliquote personali previsto per le persone fisiche, e detraendo nuovamente il credito d'imposta, *finiva per vedersi tassato sugli utili societari di propria spettanza con la propria aliquota personale*" (corsivo mio). Così G. VISENTINI, F. MARCHETTI, G. MELIS (con la collaborazione di P. FORMICA e F. RASI), *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, cit., pag. 4.

⁽¹⁰²⁾ È bene precisare che il presupposto di tali affermazioni è che la doppia imposizione che si ha sugli utili societari sia una doppia imposizione economica e non giuridica. Per la dimostrazione della validità di un tale assunto si veda *infra* nel testo.

⁽¹⁰³⁾ Cfr. A. FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale*, cit., pagg. 688-689; L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., pag. 1505; P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pag. 325; E. DE MITA, *Principi*, cit., pag. 269; R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², cit., pagg. 221-222; F. TESAURO, *Istituzioni, parte spec.*, cit., pag. 159.

questa sia la vera *ratio* dell'art. 116 Tuir⁽¹⁰⁴⁾. Si tratta infatti di un istituto dall'ambito "assai limitato, poiché riguarda le società di piccole dimensioni e a ristretta base sociale"⁽¹⁰⁵⁾.

Si deve pertanto concordare con quella dottrina la quale ritiene trattarsi di "una scelta di sistema, ma nel senso minore di un'assimilazione facoltativa delle piccole società di capitali alle società di persone"⁽¹⁰⁶⁾.

Va a questo punto valutata la possibilità di poter ricostruire la disciplina in tema di tassazione delle società come "agevolativa" rispetto a quella delle persone fisiche. *Prima facie* una simile ricostruzione potrebbe sembrare errata per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo perché l'agevolazione nel diritto tributario richiama – come è ben noto – l'idea di un regime *di favore* attribuito ad un determinato soggetto rispetto al regime che sarebbe ordinariamente applicabile⁽¹⁰⁷⁾. Tutto questo non sembrerebbe accadere per le società le quali, con la previsione della quasi totale esclusione per i dividendi da esse percepiti, non ricevono alcun vantaggio, ma evitano soltanto lo "svantaggio" della doppia imposizione economica. A tale rilievo si può per il momento obiettare che il suddetto "svantaggio" – come abbiamo rilevato – è parzialmente subito dai soci-persone fisiche. Rispetto a questi quindi, le società godono di fatto di un trattamento privilegiato.

Tale considerazione introduce la seconda possibile obiezione alla tesi della esistenza di un'agevolazione per i soci-società. Come si avrà modo di ribadire più avanti, per esservi agevolazione deve esservi un regime di favore che realizza una situazione di disuguaglianza tra soggetti; disuguaglianza che però – si potrebbe ritenere – per essere tale deve essere realizzata all'interno della disciplina di una medesima imposta. Ciò che appunto non si verifica nel caso di specie essendo le società soggette ad un'imposta sui redditi (l'Ires) diversa da quella cui sono soggette le persone fisiche.

⁽¹⁰⁴⁾ Ritiene che questa sia la *ratio* prevalente di tale istituto G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, cit., pag. 212 il quale afferma che "l'adozione di un modello impositivo omogeneo a quello della società di persone permette di impedire all'assunzione della forma capitalistica di tradursi in un appesantimento del prelievo tributario (mercè il doppio livello di imposizione)". Conf. R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.²*, cit., pag. 140.

⁽¹⁰⁵⁾ A. FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale*, cit., pag., 689.

⁽¹⁰⁶⁾ A. FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale*, cit., pag., 689. L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., pag. 1505, la quale ricorda come già prima della riforma del 2003, "la prassi dell'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza hanno sostanzialmente applicato, per quanto concerne i maggiori redditi accertati in capo a tali società, un principio di trasparenza". Analoghe considerazioni sono svolte da P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pag. 322-323. Per una indicazione della giurisprudenza che ha giudicato ragionevole la presunzione semplice "secondo cui i maggiori redditi accertati in capo alla società a ristretta (o ristrettissima) base partecipativa o di famiglia devono ritenersi distribuiti ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili" si veda G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, cit., pag. 208, nota 11. Da ultimo si veda Cass., sez. trib., 11 ottobre 2007, n. 21415, in Banca dati fisconline.

⁽¹⁰⁷⁾ A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d. ma 1966, pag. 82; S. LA ROSA, voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in Enc. giur., vol. XIII, Roma, 1989, pag. 1; F. MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in Dig. disc. priv., sez. comm., vol. I, Torino, 1987, pag. 74; R. ZENNARO, voce *Agevolazioni fiscali. Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in Dig. disc. priv. – sez. comm., vol. I, Torino, 1987, pag. 64; F. BATISTONI FERRARA, voce *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, pag. 175; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pag. 56.

Pare però a chi scrive che tale regola non possa essere assunta come valida in maniera assoluta. Infatti se è vero che nel diritto tributario ogni sistema di imposta può esser visto come un sistema a sé stante, autonomo rispetto agli altri, è anche vero che a fronte di questi “sotto-sistemi” vi è comunque un sistema, quello tributario, che racchiude in sé, attraverso regole comuni (prime fra tutte le norme costituzionali) i vari sistemi d’imposta⁽¹⁰⁸⁾. Ora non pare che la medesima situazione giuridica, consistente nella percezione di dividendi, possa essere diversamente valutata, alla luce del principio di capacità contributiva (e, di conseguenza, anche alla luce del principio di eguaglianza), per il solo fatto che un soggetto sia sottoposto ad Ires ed un altro ad Irpef. Né tantomeno pare che possa essere rilevante a tal fine la differente natura giuridica dei soggetti in questione: persone fisiche e persone giuridiche. Non essendo per il caso di specie la natura del soggetto passivo in grado di incidere in maniera differente sulla attitudine dello stesso a concorrere alle spese pubbliche di fronte ad un identico presupposto di fatto qual’è appunto quello che consegue alla percezione dei dividendi. Per tali motivi il principio costituzionale di eguaglianza, in quanto derivante da fonte sovraordinata rispetto alla legge ordinaria, prevale sulla scelta del legislatore di assoggettare il medesimo presupposto di fatto a due imposte differenti. Ciò nel senso che l’eguaglianza andrà rispettata comunque pur dovendosi operare un raffronto tra soggetti sottoposti ad Irpef e soggetti sottoposti ad Ires⁽¹⁰⁹⁾.

Infine, anche considerando quanto osservato sopra in ordine alla maggiore connotazione in senso “reale” dell’Ires rispetto all’Irpef, non pare che ciò sia idoneo a giustificare l’eliminazione della doppia imposizione economica solo in capo alle società e non anche in capo alle persone fisiche⁽¹¹⁰⁾. Se è vero infatti che la diversa natura delle imposte rende più arduo il confronto tra di esse – nel senso che, in taluni casi, la natura reale o personale può ben giustificare una diversa disciplina del tributo – è anche vero che la connotazione dell’imposta sulle società come maggiormente “reale” rispetto a quella sulle persone fisiche risponde ad una scelta del legislatore e non, lo si ribadisce, alla diversa natura dei soggetti passivi o all’essere il presupposto di fatto differente nelle due imposte.

⁽¹⁰⁸⁾ In questo senso G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004, pagg. 285 ss.

⁽¹⁰⁹⁾ Siffatta affermazione relativa all’irrelevanza della natura del soggetto passivo e, di conseguenza, al tipo di imposta cui questo è soggetto vale – è bene precisarlo incidentalmente – con riferimento al fenomeno della doppia imposizione economica. Si è osservato sopra infatti come, sotto altri profili – come ad esempio quello del minimo vitale – l’essere il soggetto passivo una persona fisica od una persona giuridica, comporta una diversa idoneità alla contribuzione e vincola quindi il legislatore a porre in essere un trattamento differenziato senza che ciò possa comportare possibili lesioni del principio di eguaglianza. L’opportunità di eliminare la doppia imposizione economica invece non muta a seconda della natura del soggetto passivo.

⁽¹¹⁰⁾ La connotazione dell’Irpef quale imposta “personale” giustifica semmai l’esigenza di mantenere per questa, anche in caso di imposizione sui dividendi, il carattere della progressività. Significativa è a tal proposito la previsione contenuta nell’art. 9 della l. 9 ottobre 1971, n. 825 (recante la “delega legislativa al governo della Repubblica per la riforma tributaria”) secondo cui “la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo sarà regolata in base al criterio generale di limitare nella maggior possibile misura le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell’imposizione”. Si potrebbe dunque affermare che ciò che ha indotto il legislatore a prevedere una “esclusione” minore per i dividendi percepiti dalle persone fisiche è proprio l’esigenza di rispettare il principio di progressività. Come si è detto sopra nel testo, se non vi è dubbio che tale preoccupazione abbia avuto un certo ruolo nel guidare le scelte del legislatore della riforma, è anche vero che, dall’analisi della attuale disciplina, emergono indizi che rivelano come il mantenimento della “progressività” non sia stato il movente principale della riforma stessa.

Da quanto affermato deriva che è metodologicamente corretto domandarsi se si è in presenza di un regime agevolativo nei confronti delle società. Ciò è di primaria importanza al fine di individuare la corretta chiave di lettura per affrontare poi questioni specificamente attinenti al regime del consolidato nazionale.

È allora opportuno domandarsi qual'è il regime ordinario che nel nostro sistema tributario connota la tassazione dei dividendi. Si deve in altri termini stabilire se è tale quello della parziale doppia imposizione che si verifica in capo alle persone fisiche, o quello della mancanza di doppia imposizione che si realizza in capo alle società? Optare per la prima soluzione potrebbe equivalere alla affermazione che, per le società, si sia in presenza di disciplina agevolativa ⁽¹¹¹⁾.

Per valutare se si possa effettivamente parlare di “agevolazione” è necessaria una accurata indagine di diverse questioni che di seguito verranno affrontate.

3.2.4. (*segue*) sulla possibilità di qualificare le “esclusioni” quali agevolazioni tributarie - Prima ancora però è bene chiedersi se possa configurarsi un’agevolazione, oltre che nei casi di “esenzione”, anche nei casi di “esclusione” ⁽¹¹²⁾. È ben noto infatti che nell’introdurre il nuovo regime di tassazione degli utili da partecipazione, il legislatore tributario ha espressamente fatto riferimento non alla “esenzione” degli utili dalla imposizione, ma alla “esclusione” ⁽¹¹³⁾. Più precisamente si è fatto riferimento alla

⁽¹¹¹⁾ Va dato pure conto della diversa impostazione di autorevole dottrina la quale, fornendo risposta al quesito che abbiamo formulato nel testo, ha affermato che la regola generale è quella della parziale doppia imposizione (A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pag. 510-511). La differenza rispetto all'impostazione adottata nel presente lavoro sta nel fatto che, secondo Fantozzi, le norme recate dalla nuova formulazione del Tuir e riguardanti le persone fisiche e le società non vanno distinte fra loro in quanto sono accomunate tutte dal prevedere una parziale doppia imposizione. Sull'altro versante, quello riguardato dalla “disciplina speciale e derogatoria”, andrebbero collocate invece – secondo tale Autore – le norme riguardanti il consolidato o la trasparenza in quanto volte a garantire la totale eliminazione della doppia imposizione.

Ciò che rende differente la nostra tesi è che, fra le ipotesi per le quali il legislatore ha provveduto ad eliminare la doppia imposizione, poniamo anche quelle riguardanti le società che – senza avere optato per consolidato o trasparenza – ai sensi dell’art. 89 Tuir sono destinatarie di una “esclusione” dei dividendi percepiti al 95 per cento. Se si tiene conto infatti delle esigenze che hanno indotto il legislatore a rendere imponibile il 5 per cento del dividendo percepito (quelle di controbilanciare la deducibilità dei costi relativi alla partecipazione), ci si avvede di come si possa parlare di totale eliminazione della doppia imposizione anche nel regime di tassazione dei dividendi delle società.

Sembra quindi più corretto porre da un lato le persone fisiche, in capo alle quali vi è comunque parziale doppia imposizione, e dall’altro le società, per le quali invece la doppia imposizione è eliminata.

⁽¹¹²⁾ Per la differenza tra esenzioni ed esclusioni si veda *infra* nel testo.

⁽¹¹³⁾ Si parla ormai comunemente in dottrina di “metodo della esenzione”, per indicare la soluzione prescelta dal legislatore della riforma per coordinare il regime di tassazione dei soci con quello delle società. Non pare tuttavia che tale locuzione possa essere assunta come adesione della dottrina all’idea che, pur facendo il legislatore riferimento alle “esclusioni”, di fatto abbia configurato una ipotesi di “esenzione”. Non si è in presenza di una esenzione perché la non imponibilità dei dividendi (per le società) o parziale non imponibilità degli stessi (per le persone fisiche), non rappresenta una “deroga” in quanto riguarda indifferentemente tutti questi soggetti.

Non necessariamente in contrasto con tali affermazioni sono le parole di A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 484, secondo cui l’uso dei termini “esclusi” ed “esclusione” negli artt. 59, co. 2 e 89, co. 2 e 3 TUIR non dovrebbe essere interpretato come indice di una *ratio legis* volta a delimitare l’applicazione dell’imposta a fatti che non costituiscono indici di capacità contributiva, ove i redditi “esclusi” sono equiparati a quelli che concorrono alla formazione del reddito (art. 109, co. 5). Sostiene tale Autore che il legislatore ha fatto ricorso ai termini “esclusione” ed “esenzione” ad uso strumentale alla disciplina che, di volta in volta, ha ritenuto di disporre per le varie fattispecie.

“esclusione” (del 95 per cento del loro ammontare) per i dividendi percepiti dalle società ed enti commerciali residenti (art. 89 Tuir). Mentre nessun cenno né alle esenzioni né alle esclusioni è stato fatto nell’art. 47 del Tuir, con riguardo ai dividendi percepiti da persone fisiche, e nell’art. 59 Tuir, con riguardo ai dividendi percepiti da persone fisiche nell’esercizio dell’attività d’impresa. In questi casi il legislatore ha preferito stabilire che gli utili “concorrono alla formazione del reddito complessivo, nella misura del 40 per cento del loro ammontare”.

In primo luogo va osservato che già tali differenze in punto di formulazione letterale delle norme potrebbero essere assunte ad indice di una certa *voluntas legis*. Solo per le società e gli enti commerciali, e non anche per le persone fisiche, si è valorizzato il regime di *esclusione* e quindi in un certo senso di favore per questi soggetti rispetto alle persone fisiche. Certo è pure che tale dato letterale non può essere troppo valorizzato in quanto, anche per le persone fisiche, il risultato finale è quello della “esclusione” dalla base imponibile di una sua parte (60 per cento).

In ogni caso, il fatto che solo per certi soggetti si sia parlato di esclusione, mentre per gli altri si sia affermato che il dividendo *concorre* alla formazione del reddito può fornire un primo indizio in ordine alla possibilità di ricostruire il regime di imposizione delle persone fisiche come regime ordinario, e quello delle società come regime derogatorio rispetto a quello che sarebbe stato ordinariamente applicabile.

Per stabilire poi se si tratti soltanto di *favor* legislativo, o se addirittura possa parlarsi di agevolazione è necessario tornare alla domanda iniziale ⁽¹¹⁴⁾. Bisogna cioè chiedersi se anche le esclusioni possano configurare trattamenti qualificabili in termini di “agevolazione tributaria”.

È bene ricordare innanzi tutto che quella tra “esclusioni” ed “esenzioni” è una distinzione di matrice dottrinale. Il legislatore ha sempre dimostrato una scarsa attenzione per tale distinzione utilizzando i predetti termini in modo confuso o comunque non corrispondente alle definizioni elaborate dalla dottrina ⁽¹¹⁵⁾ ⁽¹¹⁶⁾.

La dottrina invece ha sempre avuto ben chiaro che, con il termine “esenzione”, ci si riferisce a quei casi in cui determinate ipotesi che rientrerebbero – stando alla generale “definizione d’imposta” ⁽¹¹⁷⁾ – nel presupposto del tributo ⁽¹¹⁸⁾, vengono

⁽¹¹⁴⁾ Per l’individuazione di una linea di confine tra agevolazione in senso stretto e mero *favor* legislativo si veda *infra* nel testo.

⁽¹¹⁵⁾ R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, cit., pag. 68; F. TESAURO, *Istituzioni, parte generale*, cit., pag. 107. Significativo è quanto affermato da M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in Rass. trib., 2002, pag. 425 il quale, nel chiedersi se nel tema delle agevolazioni debba privilegiarsi l’approccio al dato normativo ovvero quello teorico e dogmatico, ritiene sconsigliabile la prima opzione in quanto “a proposito di agevolazioni, esenzioni ed esclusioni la legislazione raggiunge, oltre che dimensioni quantitative esorbitanti, probabilmente il massimo grado di disordine, di imprecisione, di genericità e direi di indifferenza per la corretta qualificazione formale della fattispecie”. Per tale motivo A. FEDELE, *Profilo dell’imposta*, cit., preferisce usare la locuzione “delimitazioni del presupposto” il luogo di “esclusione” che è un termine utilizzato talvolta dal legislatore con significati differenti (si veda dell’opera citata pag. 84, nota 8 per la motivazione di tale scelta). Di “scarsa affidabilità delle formali qualificazioni legislative” parla S. LA ROSA, voce *Esclusioni tributarie*, in Enc. giur., Roma, 1989, vol. XIII, pag. 2.

⁽¹¹⁶⁾ Secondo G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 210 la “non lodevole tendenza del legislatore a confondere i due fenomeni” è spesso voluta; ciò per diverse ragioni: “1) una di facciata: si vogliono favorire determinate categorie di soggetti o particolari situazioni ma non lo si vuole apertamente svelare o confessare; 2) una di carattere giuridico: spesso la delega a rielaborare o ad elaborare la disciplina di uno o più tributi non include altresì il mandato ad accordare esenzioni. Per ciò si preferisce aggirare l’ostacolo designando le esenzioni accordate come esclusioni”.

⁽¹¹⁷⁾ L’espressione è di E. DE MITA, *Principi*, cit., pag. 20.

estromesse in tutto od in parte dall'applicazione del tributo stesso attraverso una norma derogatoria ⁽¹¹⁹⁾.

Tramite le "esclusioni" invece, il legislatore tributario non estromette dalla fattispecie un presupposto che altrimenti rientrerebbe in essa; semplicemente delimita meglio la portata della regola generale precisando che determinati soggetti o determinati presupposti di fatto non rientrano nella fattispecie tributaria ⁽¹²⁰⁾.

Perché vi sia esenzione deve quindi esservi una regola generale ed, a fronte di essa, una deroga ⁽¹²¹⁾. Con le esclusioni invece si ha direttamente una regola generale ⁽¹²²⁾.

Così definite le esclusioni non pare, ad una prima riflessione, che queste possano considerarsi agevolazioni tributarie. Se infatti si accettasse la definizione tradizionale delle norme di agevolazione come norme che pongono in essere un *trattamento di favore previsto in deroga a quello ordinario* ⁽¹²³⁾, si dovrebbe concludere che le esclusioni non sono agevolazioni perché manca la "deroga" ⁽¹²⁴⁾. È pur vero però che,

⁽¹¹⁸⁾ Possono poi darsi – come è ben noto – esenzioni in senso soggettivo ed esenzioni in senso oggettivo. Su tale distinzione, per la quale si rinvia per tutti a I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pagg. 50-51, non è il caso di soffermarsi in questa sede.

⁽¹¹⁹⁾ L'esenzione, è bene precisarlo, deve comportare una riduzione del peso tributario gravante sul contribuente. Tale precisazione – che può apparire senz'altro scontata – serve a distinguere tra le esenzioni e le altre categorie di agevolazioni che, pur mantenendo invariata l'imposta dovuta, realizzano il regime di favore sotto altri profili (ad es. concedendo dilazioni nel pagamento). Sulla agevolazione come categoria più ampia, che racchiude in sé anche le esenzioni si veda la successiva nota 132.

⁽¹²⁰⁾ A.D. GIANNINI, *Istituzioni, cit.*, pag. 122, nota 22 il quale, in luogo del termine "esclusione", parla di "esenzioni in senso improprio".

⁽¹²¹⁾ Non si vuole in questa sede entrare nella discussione che vi è stata tra gli studiosi che si sono occupati del tema delle esenzioni intorno alla possibilità di qualificare le norme istitutive delle stesse come norme eccezionali oppure no. La rilevanza di tale qualificazione si ha soprattutto – come è ben noto – in merito alla questione della interpretazione analogica, la quale è espressamente vietata dall'art. 14 delle "Disposizioni sulla legge in generale", oltre che per le leggi penali, anche per quelle "che fanno eccezione a regole generali". Qualificando le leggi tributarie che prevedono esenzioni come eccezionali, si avrebbe appunto il risultato di "troncare sul nascere" qualsiasi discussione intorno alla possibilità di una loro interpretazione analogica (sul tema si veda per tutti G. FALSITTA, *Manuale, pt. gen., cit.*, pagg. 183-184). Ciò che interessa qui rilevare è che non si deve confondere il concetto di "norma derogatoria" con quello di "norma eccezionale" (si veda per tutti, con espresso riferimento al tema delle agevolazioni, F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali, cit.*, pagg. 11 ss.). Se dubbi potrebbero essere avanzati sulla natura "eccezionale" o meno delle norme agevolative, non altrettanto può dirsi in ordine alla qualificazione delle esenzioni come norme "derogatorie". Sul punto si veda P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 134 secondo cui le norme di esenzione "si configurano come autonome disposizioni non eccezionali bensì speciali, derogatorie rispetto a quella generale".

⁽¹²²⁾ Per tale distinzione tra esenzioni ed esclusioni si veda F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 107; G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 210; E. DE MITA, *Principi, cit.*, pagg. 20-21; P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 134; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 49; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, cit.*, pag. 427; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni, cit.*, pag. 175; S. LA ROSA, voce *Esenzione, (dir. trib.)*, in Enc. dir., Milano, 1966, vol. XV, pag. 569.

⁽¹²³⁾ È questa, se abbiamo ben compreso, la definizione di agevolazione offerta da F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni, cit.*, pag. 177; nello stesso senso F. TESAURO, *Istituzioni, parte generale, cit.*, pag. 104. Definiva in tal modo l'agevolazione anche S. LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni, cit.*, pag. 1 il quale successivamente ha invece riconosciuto che possono darsi norme agevolative che non pongono in essere delle "deroghe" (si veda la successiva nota 127).

⁽¹²⁴⁾ Nel definire il fenomeno della "deroga" afferma G.U. RESCIGNO, voce *Deroga (in materia legislativa)*, in Enc. dir., Milano, 1964, vol. XII, pag. 303 che "Allorché una norma disciplina con effetti suoi propri una ipotesi che si presenta come caso di specie rispetto alla ipotesi prevista da un'altra norma (sicché ove non esistesse la prima [norma derogante], le fattispecie contemplate da questa

come è stato affermato da autorevole dottrina, anche le “esclusioni” possono porre dei problemi di costituzionalità con riguardo, in particolare, al principio di uguaglianza. Il risultato finale che si ha, tanto nelle esenzioni quanto nelle esclusioni, è infatti il non assoggettamento ad imposta. Tale risultato sarà lesivo del principio di uguaglianza sia che lo si raggiunga attraverso una norma che deroga alla regola generale, sia che lo si raggiunga strutturando direttamente il presupposto del tributo in maniera tale da non includere in esso determinati presupposti oggettivi o soggettivi ⁽¹²⁵⁾.

Pare allora a chi scrive che, essendo l’aspetto maggiormente caratterizzante delle norme di agevolazione – come è confermato dallo stesso significato del termine ⁽¹²⁶⁾ – quello di realizzare una situazione di “disuguaglianza” tra soggetti tale per cui alcuni tra questi sono in un certo modo favoriti rispetto agli altri, nella definizione di agevolazione si dovrà privilegiare tale profilo rispetto a quello della “deroga” ⁽¹²⁷⁾. Si potrebbe quindi definire l’agevolazione come quella norma, rispondente ad esigenze extrafiscali o, più correttamente ⁽¹²⁸⁾, a finalità promozionali ⁽¹²⁹⁾, che realizza una situazione di

sarebbero disciplinate dalla seconda [norma derogata]), le due norme si ordinano in modo tale che la efficacia della norma derogata si estende fin dove le fattispecie concrete non rientrano nella previsione della norma derogante, di modo che l’una costituisce la regola valida in genere, l’altra l’eccezione valida solo per ipotesi specifiche e limitate”. Analoga definizione è quella offerta da F. MODUGNO, voce *Norme singolari, speciali, eccezionali*, in Enc. dir., Milano, 1978, vol. XXVIII, pag. 520 il quale nell’occuparsi delle norme “eccezionali” afferma che “il rapporto tra norma eccezionale (e speciale) e norma regolare (e generale) è dato dal fenomeno della <<deroga>>: la norma-regola è la norma derogata, mentre la norma-eccezione è la norma derogante”. Vi è poi chi, come L. PALADIN, voce *Eguaglianza (dir. cost.)*, in Enc. dir., Milano, 1965, vol. XIV, pagg. 527-528 ha osservato che la difficoltà di una tale distinzione discende dal fatto che “tutte le norme giuridiche, in sé considerate, costituiscono genere e non specie, regola e non eccezione”. L’illustre Autore ammette però che la relatività di tali qualifiche “non vieta che la separazione in esame sia lecita e fondata”.

Non è il caso di proseguire l’indagine in ordine alla nozione di “deroga” per la quale si rinvia alla bibliografia contenuta negli scritti citati; Ciò che preme qui rilevare è che, nel caso delle “esclusioni”, la norma che individua la fattispecie tributaria, e la norma che pone in essere l’“esclusione”, non si pongono nel rapporto regola-eccezione appena descritto.

⁽¹²⁵⁾ In questo senso I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pag. 40 ss. specie pag. 42, nonché pag. 88, nota 45. Tale Autore rifacendosi alla terminologia adottata da A.D. Giannini utilizza, il luogo dei termini “esenzioni” ed “esclusioni”, le locuzioni “esenzioni proprie” ed “esenzioni improprie”; A. FEDELE, *Profilo dell’imposta*, cit., pag. 108, nota 60 il quale osserva: “è da rilevare che il problema della conformità al principio di eguaglianza emerge con eguale evidenza anche rispetto a quelle disposizioni che delimitano, con riferimento a determinate fattispecie, l’ambito di applicabilità di un tributo, pur rispondendo pienamente alla *ratio* del tributo stesso e non potendo, quindi, essere classificate come esenzioni”; F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali*, cit., pag. 74; R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, cit., pag. 67. Da ultimo I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, cit., pag. 50.

⁽¹²⁶⁾ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, cit., pag. 430, testo e nota 26.

⁽¹²⁷⁾ Per l’affermazione che possano darsi anche casi di norme agevolative non “formalmente derogatorie” si veda S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, vol. I, tomo I, pag. 409 testo e nota 8. Considera non persuasiva la definizione della norma di agevolazione come norma di deroga, per ragioni diverse da quelle da noi addotte nel testo, M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, cit., pag. 430 il quale fonda tale affermazione sulle difficoltà che possono presentarsi in taluni casi di “individuare quale sia la portata del regime ordinario cui l’agevolazione deroga sotto uno o più aspetti”. Secondo tale Autore l’essere quello agevolativo un trattamento derogatorio è un elemento secondario (ma pur sempre presente nella definizione di agevolazione) rispetto alla “funzione di favore” della norma (pagg. 433-434).

⁽¹²⁸⁾ Si tornerà più avanti sulla distinzione che deve farsi tra finalità extrafiscali e finalità promozionali, essendo le due categorie in rapporto di genere a specie (si veda la nota 176).

⁽¹²⁹⁾ F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni*, cit., pagg. 179-180; R. LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, cit., pagg. 15-16. Afferma F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit.,

disuguaglianza – non necessariamente determinata da una “minore tassazione”⁽¹³⁰⁾ – favorendo determinati soggetti (oppure determinati atti o attività) rispetto ad altri⁽¹³¹⁾. Il concetto di “deroga” andrebbe invece mantenuto per la nozione di esenzione, essendo proprio sotto tale profilo che tale categoria si differenzia da quella delle “esclusioni”. Del resto, soltanto così ricostruita, la nozione di agevolazione può differenziarsi dalla nozione di “esenzione” e può essere considerata una categoria generale (autonoma) all’interno della quale sono ricomprese le esenzioni⁽¹³²⁾ ma anche, *in taluni casi*, le esclusioni⁽¹³³⁾.

pag. 63 che “l’esistenza di un trattamento tributario che, rispetto a quello ordinario, è derogatorio e più favorevole, non è sufficiente per aversi agevolazione. Insieme occorre che a giustificazione del regime differenziato vi sia un principio proprio in funzione promozionale”. Secondo A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 160 “La disciplina agevolativa mira ad ottenere determinate modificazioni di assetti economici o sociali, ovvero più generalmente, di date situazioni di fatto, tramite un trattamento fiscale più favorevole”. È proprio in forza della premessa per cui le agevolazioni sono “dirette ad attuare finalità ulteriori” rispetto a quella del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, che la stessa dottrina giustifica la possibilità di qualificare come agevolazioni gli “aiuti di Stato” (A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 32).

Ci si discosta quindi, sotto tale profilo, da quanto affermato da M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni, cit.*, pag. 429 il quale, pur partendo dalla premessa, qui condivisa, per cui anche le esclusioni possono essere ricomprese nella categoria delle agevolazioni tributarie, ritiene che la distinzione tra esenzioni ed esclusioni è fondata sulle finalità perseguite dal legislatore: finalità extrafiscali per le esenzioni, e finalità interne, relative alla logica ed alla coerenza del tributo per le esclusioni. Tali affermazioni non si conciliano con quanto affermato nel presente lavoro. Se infatti si aderisce alla tesi per cui anche le esclusioni possono comportare delle “agevolazioni” tributarie e se, nel contempo, si tiene ferma l’idea che la presenza di esigenze extrafiscali sia un connotato indefettibile delle agevolazioni, si deve di conseguenza ammettere che anche le esclusioni possono essere previste in funzione di esigenze extrafiscali. Da questa riflessione discende l’esigenza di discostarsi in parte da quanto affermato da Basilavecchia come segue: le esenzioni rispondono sempre a finalità promozionali e sono quindi sempre agevolazioni; le esclusioni invece, solo in taluni casi rispondono a finalità promozionali e solo in questi, pertanto, potranno essere ricondotte al *genus* delle agevolazioni tributarie.

⁽¹³⁰⁾ Cfr. per tutti S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie, cit.*, pagg. 409-410. Si veda pure la successiva nota 132.

⁽¹³¹⁾ Anche per la categoria generale delle agevolazioni, al pari di quanto avviene per le esenzioni (cfr. *retro* nota 118), si suole distinguere tra agevolazioni soggettive ed oggettive. Tale distinzione, come è stato correttamente osservato, “non presenta caratteri di assoluto rigore, visto che alla considerazione specifica delle caratteristiche del soggetto esente e/o agevolato si accompagna, sempre o quasi sempre, il rilievo dato all’attività da esso compiuta o alle funzioni delle quali questo è investito”. F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni, cit.*, pag. 175.

Sulla distinzione tra agevolazioni soggettive ed oggettive si veda pure S. LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni, cit.*, pag. 3; N. D’AMATI, voce *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in Nov.mo dig. it., App., Torino, 1980, pag. 155.

⁽¹³²⁾ Significativo ci pare il fatto che, fin dalla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, il legislatore abbia distinto tali categorie. In particolare l’art. 9 fa riferimento, mostrando di considerarle categorie autonome, alla “materia delle esenzioni, delle agevolazioni, e dei regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo”.

In dottrina, per l’affermazione che l’agevolazione sia una “nozione generale” che comprendente *anche* (ma non soltanto) le esenzioni A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 160 il quale considera agevolazioni anche le “diverse forme di riduzione della misura del tributo (abbattimenti alla base, riduzione dell’entità delle aliquote, sostituzione di aliquote proporzionali a quelle progressive, detrazioni d’imposta ecc.)”, nonché le “dilazioni dei versamenti od anticipazioni dei rimborsi” ed, infine, “il mero alleggerimento degli oneri formali”.

Nello stesso senso R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali, cit.*, pag. 65 ss. per un’analisi dettagliata dei vari “tipi agevolativi” prospettabili.

⁽¹³³⁾ In questo senso M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, pag. 426. Per la considerazione delle norme di agevolazione quale categoria generale in cui ricomprendere tanto le

Invero pare a chi scrive che almeno in due casi l'esclusione non potrà essere qualificata come norma agevolativa. Il primo è dato dall'ipotesi in cui questa sia volta ad evitare che vengano compresi nella fattispecie tributaria presupposti oggettivi o soggettivi in presenza dei quali difetta la particolare capacità contributiva colpita da quel tributo (¹³⁴). Il secondo caso si ha quando il legislatore intende evitare, attraverso l'esclusione, degli effetti "svantaggiosi" che nascono dalla stessa normativa tributaria (¹³⁵). In entrambi i casi mancherà la "funzione promozionale" che caratterizza le norme di agevolazione (¹³⁶).

Raggiunte tale conclusioni si può quindi considerare valida un'indagine intorno alla natura agevolativa o meno della "esclusione" dei dividendi introdotta nell'art. 87 del Tuir.

3.2.5. Indagine intorno alla natura agevolativa o meno della esclusione prevista dall'art. 87 Tuir: il fondamento giuridico del divieto di doppia imposizione - È necessario a questo punto individuare il fondamento del divieto di doppia imposizione nei rapporti tra soci e società. Se tale fondamento risiedesse anche nell'art. 53, co. 1 Cost. - oltre che nell'art. 3 Cost. come si è sopra ricordato (¹³⁷) -, ancor prima di

esenzioni quanto le esclusioni si veda pure S. DUS, *Le agevolazioni per l'edilizia dal primo dopoguerra ad oggi. Esoneri e aggravamento della imposizione come strumento di politica economica*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986, pag. 283 il quale afferma che "nell'ambito della materia delle agevolazioni fiscali si rinvengono sia norme dirette a qualificare e descrivere il presupposto del tributo, sia norma che rappresentano una eccezione tipica alle discipline generali, nel senso di non assoggettare a tributo una fattispecie che vi sarebbe altrimenti soggetta, sia, infine, un terzo gruppo di disposizioni che rappresentano un mezzo di politica economica con il quale si vogliono favorire determinate attività...".

Ancora sembra ritenere che anche la categoria delle "esclusioni" possa configurare delle ipotesi di agevolazione tributaria F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pag. 52 ss.. Tale Autore elabora la categoria degli "istituti sottrattivi" - quale categoria più ampia che comprende in sé le agevolazioni - i quali "si concretizzano in forme diverse e possono consistere in una non tassazione, in una minore tassazione o in un differimento della tassazione" (pag. 37). Nell'analizzare le ipotesi i cui gli istituti sottrattivi vanno ad incidere sulla base imponibile, l'Autore contempla appunto l'ipotesi di "esclusioni" che (pur avendo effetti "sottrattivi") possono ben essere estranee alla categoria delle agevolazioni. Si noti tra l'altro che, proprio l'ipotesi della esclusione che comporta "sottrazione" della base imponibile, è quella contemplata dall'art. 87 Tuir.

Con ciò non si vuole affermare - è bene ribadirlo - che le norme che pongono "esclusioni" siano sempre norme agevolative. Non sarebbe tale ad es. quella che, nel sistema dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, prevedesse l'esclusione di un fatto da una categoria reddituale, per includerlo in un'altra categoria. In questo senso cfr. ancora F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pag. 39 testo e nota 70.

Contrario alla possibilità di qualificare le "esclusioni" come norme agevolative è G. FALSITTA, *Manuale, parte generale*, cit., pag. 210.

(¹³⁴) Una tale affermazione comporta necessariamente il rifiuto della tesi sostenuta da autorevole dottrina (Moschetti) secondo cui le agevolazioni tributarie trovano la loro giustificazione costituzionale proprio nell'art. 53, co. 1 Cost.. Per una critica alla tesi di Moschetti e per una rassegna delle altre tesi relative alla giustificazione costituzionale delle agevolazioni si veda la successiva nota 196.

(¹³⁵) Anticipando le conclusioni cui si perverrà nel testo va detto subito che è proprio questa la *ratio* delle esclusioni previste dall'art. 89 Tuir in tema di tassazione dei dividendi e dall'art. 87 Tuir in tema di tassazione delle plusvalenze su cessioni di partecipazioni.

(¹³⁶) Vi è poi un'ipotesi in cui l'esclusione, lungi dal poter essere qualificata quale agevolazione, sembra rispondere più semplicemente ad esigenze di semplificazione del sistema. Il riferimento è all'art. 88, co. 1 Tuir il quale prevede con non sono soggetti all'Ires gli organi e le amministrazioni dello Stato e tutti i soggetti ivi indicati; tale disposizione è da ritenere sia soltanto finalizzata ad evitare una inutile "partita di giro" coincidendo il soggetto che dovrebbe pagare l'imposta con quello che deve esigerla.

(¹³⁷) Si veda la nota 83.

individuare il regime ordinario e quello derogatorio bisognerebbe prendere atto che ci troviamo in presenza di un trattamento contrario alla Costituzione (quello appunto riservato alle persone fisiche) ed uno rispettoso della stessa. Invero ciò non impedirebbe di individuare quale sia *ex positivo iure*, il trattamento “ordinario” ⁽¹³⁸⁾. Un’interpretazione conforme alla Costituzione dovrebbe probabilmente indurre a ritenere che tale sia quello rispettoso dell’art. 53, co. 1 Cost., cioè quello relativo alle imposizione dei dividendi in capo alle società.

Se invece si dovesse ritenere che l’art. 53, co. 1 Cost. non comporta il divieto di doppia imposizione sugli utili distribuiti allora saremmo di fronte a due trattamenti ugualmente legittimi dal punto di vista costituzionale, talché si potrebbe forse parlare di agevolazione per quella categoria di soggetti (tra le due prese in considerazione) che gode di un trattamento maggiormente favorevole, consistente appunto nella eliminazione della doppia imposizione.

Per considerare il divieto di doppia imposizione degli utili societari riconducibile all’art. 53 Cost. bisognerebbe ritenere che, quella che si può realizzare in capo ai soci a seguito della tassazione degli utili distribuiti, è una doppia imposizione non economica ma giuridica ⁽¹³⁹⁾, ed in particolare – seguendo una classificazione operata in dottrina – una doppia imposizione “in senso legislativo” ⁽¹⁴⁰⁾.

Alle stesse conclusioni non potrebbe giungersi invece, qualora ci trovassimo in presenza di una doppia imposizione in senso economico. Come è ben noto, la doppia imposizione economica si realizza “quando un determinato fatto giuridicamente rilevante nell’ambito di un ordinamento diverso da quello tributario viene assunto dal legislatore fiscale ad occasione di per più imposizioni sotto forma di tributi diversi” ⁽¹⁴¹⁾. In tali ipotesi – lo si ribadisce – non vi potrà essere il sindacato di costituzionalità ai sensi dell’art. 53 Cost. ⁽¹⁴²⁾. Per chiarire le motivazioni di una siffatta affermazione si

⁽¹³⁸⁾ La norma che si presume incostituzionale è infatti – come è ben noto – “giuridicamente obbligatoria per tutti i soggetti dell’ordinamento” fino a che la Corte costituzionale non la dichiara illegittima (per tutti M. MAZZIOTTI DI CELSO – G.M. SALERNO, *Manuale di diritto costituzionale*, Padova, 2005, pag. 495).

⁽¹³⁹⁾ Sulla possibilità di ricondurre il divieto di doppia imposizione giuridica all’art. 53 Cost. si veda *infra* nel testo.

⁽¹⁴⁰⁾ La doppia imposizione in senso legislativo “indica la previsione legislativa di più imposte (o dell’applicazione plurima della stessa imposta) sullo stesso presupposto”. Così M.C. FREGNI, *Appunti in tema di <<doppia imposizione>> interna*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1993, II, pag. 17 ed *ivi* per la individuazione delle varie distinzioni che possono essere operate all’interno della categoria della doppia imposizione giuridica.

⁽¹⁴¹⁾ G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pag. 77.

⁽¹⁴²⁾ Così G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pagg. 65-66. Soltanto apparentemente conforme potrebbe sembrare la posizione di E. DE MITA, *Principi*, cit., pag. 53 il quale, pur non riferendosi esplicitamente al principio di capacità contributiva, rileva come ben può il legislatore prevedere due diverse imposizioni a fronte di diverse qualificazioni giuridiche di uno stesso fatto. In tal caso, continua l’Autore, si pone soltanto un problema di detrazione di imposta da imposta (su quest’ultimo argomento si veda pure, dello stesso Autore, *Capacità contributiva e detrazione di imposta da imposta*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, pagg. 105 ss. nonché G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pagg. 70 ss.). L’impostazione di Porcaro differisce tuttavia da quella di De Mita perché mentre quest’ultimo – come già detto – ritiene che il problema della detrazione di imposta da imposta si pone ogni qual volta “le due imposizioni dipendano da diverse qualificazioni giuridiche dello stesso fatto”, Porcaro invece, distinguendo – come si dirà subito dopo nel testo – tra “fatto” e “presupposto”, ritiene che il legislatore sarà tenuto a prevedere la detrazione dell’imposta già assolta soltanto quando l’imposta dovuta si basi sul medesimo presupposto, e non soltanto sul medesimo fatto (soltanto quindi in ipotesi di doppia imposizione giuridica). Aderendo alla

è operata in dottrina la distinzione tra “fatto” e “presupposto” (¹⁴³). Nelle ipotesi di doppia imposizione economica – si osserva – si è in presenza di un medesimo “fatto”, ma la diversa qualificazione che l’ordinamento attribuisce a quel fatto, comporta la trasformazione di questo in diversi “presupposti del tributo”. Il risultato è appunto la doppia o plurima imposizione di presupposti differenti e, quindi, l’impossibilità di trattare congiuntamente le disposizioni tributarie che li assoggettano ad imposizione, ai fini della dichiarazione di incostituzionalità delle stesse (¹⁴⁴).

Tale conclusione sembra trovare sostegno nella giurisprudenza della Corte Costituzionale la quale in una occasione ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità di una norma sotto il profilo del contrasto con l’art. 53 Cost. per il fatto che si era in presenza di due imposte le quali però erano “correlative a presupposti diversi e reciprocamente autonomi” tanto che non potesse dirsi “in relazione alla prima, che la capacità contributiva diminuisca a causa degli obblighi tributari inerenti alle seconde”. La Consulta ha così mostrato di ritenere non esistente una capacità contributiva generale del soggetto, dovendo questa essere riferita volta per volta ai diversi presupposti che il legislatore tributario sceglie di assoggettare ad imposizione (¹⁴⁵).

Diversa è l’ipotesi della doppia imposizione giuridica di carattere legislativo che si verifica quando due o più norme assoggettano ad imposizione più volte un medesimo

tesi di De Mita si ha come conseguenza quella di ritenere che qualsiasi fenomeno di doppia imposizione – senza alcuna distinzione tra quella economica e quella giuridica – è vietato dall’art. 53 Cost..

(¹⁴³) G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pag. 19 ss..

(¹⁴⁴) G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pagg. 78 ss.. Osserva tale Autore che “quanto più i singoli prelievi sono giustificati dalla predisposizione di norme (e applicazione delle relative imposte) tra loro differenti a livello di *ratio* tanto più inconfigurabile risulterà l’emersione di un vizio di legittimità costituzionale di tali norme, quantunque queste conducano ad una doppia, o plurima, imposizione economica sul medesimo fatto economico”. Per spiegare meglio il concetto, Porcaro ricorre all’esempio del “possesso di un fabbricato”. Pur trattandosi di un medesimo “fatto”, questo è assunto dal legislatore tributario a presupposto di diversi tributi (Irpef ed Ici). Ma non si tratta, rileva l’Autore, di un medesimo presupposto, ma di presupposti diversi, in quanto il possesso dell’immobile viene valutato dal legislatore tributario in un caso come fonte reddituale e nell’altro come fonte patrimoniale.

(¹⁴⁵) Corte Cost., 18 novembre 1970, n. 160. Alle stesse conclusioni cui è giunta la Consulta nella citata sentenza era pervenuto, alcuni anni prima, A. BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, pag. 14. *Contra*, E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. Cost.*, 1997, pag. 4131 secondo il quale mancato coordinamento di una pluralità di norme che assoggettano ad imposizione diversi presupposti sarebbe contrario all’art. 53 Cost. in quanto questo “nel riferirsi alla capacità contributiva generale del soggetto e al <<sistema>>, richiede che l’ordinamento tributario sia coerente”; tale necessità di coerenza, continua Marello, “si concretizza anche nel divieto di doppia imposizione”. In verità il richiamo che Marello fa al “sistema” per fondare la sua tesi non pare condivisibile. L’art. 53 Cost. si riferisce infatti al “sistema” soltanto nel secondo comma – il quale si occupa del principio di progressività – e non nel primo (per una conferma si veda F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., pag. 5). Non pare quindi possibile servirsi del lemma contenuto nel secondo comma per ricostruire il significato di un principio (quello di capacità contributiva) contenuto nel primo. Per un ordine di considerazioni in parte analoghe a quelle di Marello si veda, ancor prima, G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell’imposizione tributaria*, Torino, 1995, pag. 101.

Va infine segnalato che la tesi espressa da Marello sembrerebbe oggi riproposta dallo stesso Autore in modo più “attenuato”. Si veda a tal proposito E. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, Milano, 2006, pag. 199 dove si afferma che “A partire dal medesimo fatto indice il legislatore può istituire più prelievi, a patto che i presupposti vengano designati tenendo in considerazione l’incidenza degli altri tributi; il che assume una valenza cronologica: i tributi che vengono ad assommarsi ad altri prelievi precedentemente istituiti scontano un maggiore costo di armonizzazione”. La tesi di Marello così specificata si avvicina molto di più rispetto al passato alla tesi di Falsitta sul “divieto di superamento di un limite massimo” (si veda la successiva nota 148).

presupposto. In questo caso appare certamente più agevole – rispetto alla doppia imposizione economica – prospettare il pericolo di violazione dell’art. 53 Cost. ⁽¹⁴⁶⁾. Anche per la doppia imposizione giuridica invero non si concorda in dottrina se sia ricavabile dal principio di capacità contributiva il divieto di tale fenomeno ⁽¹⁴⁷⁾. Gli autori che negano che vi sia un divieto di doppia imposizione giuridica ammettono però (almeno implicitamente) che il sindacato di costituzionalità potrebbe essere effettuato sulla base del divieto, anch’esso derivante dall’art. 53 Cost., di superare un “limite massimo” nel momento in cui si assoggettano ad imposizione determinati fatti indice di capacità contributiva ⁽¹⁴⁸⁾. È comunque certo che, il richiamo alla capacità contributiva intesa come “limite massimo” – in luogo del richiamo ad un principio di assoluto divieto della doppia imposizione giuridica – costituisce per il legislatore un vincolo meno stringente. Mentre in quest’ultimo caso infatti la doppia imposizione sarà incostituzionale sempre e comunque a prescindere da qualsiasi analisi quantitativa, nell’altro, oltre alla doppia imposizione, dovrà essere accertato il superamento (e tale

⁽¹⁴⁶⁾ Pare considerare comunque incostituzionale la “plurima imposizione” – in senso opposto a quanto da noi affermato – senza alcuna distinzione tra quella economica e quella giuridica F. MOSCHETTI, *Profili generali, cit.*, pagg. 33 ss. il quale richiama a tal proposito il profilo della capacità contributiva come *limite massimo* sul quale si veda subito dopo nel testo.

⁽¹⁴⁷⁾ Forniva risposta positiva a tale quesito A. BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette, cit.*, pag. 13 il quale, pur non parlando espressamente di “doppia imposizione giuridica” e “doppia imposizione economica” si riferiva alla prima – considerandola appunto costituzionalmente illegittima – quando affermava che “si ha doppia imposizione solo quando un presupposto di fatto dà luogo ad una duplice applicazione dello *stesso tributo*”. Pare ricondurre all’art. 53 Cost. il divieto della doppia imposizione giuridica anche A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società, cit.*, pag. 478. *Contra*, G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 215, nota 17.

⁽¹⁴⁸⁾ È qui opportuno richiamare la critica che G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 215, nota 17 muove alla tesi di Marelo riportata sopra in nota 145 e riferita al lavoro di Marelo citato per primo. Anzitutto però occorre precisare che, mentre Falsitta si riferisce alla doppia imposizione giuridica, Marelo invece pare riferirsi soltanto alla doppia imposizione economica. Quest’ultimo Autore si occupa infatti delle norme che colpiscono presupposti differenti ritenendo che possono essere sindacate sotto il profilo della violazione dell’art. 53 Cost. in quanto non rispettano la coerenza che il “sistema tributario” dovrebbe avere (E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione, cit.*, pag. 4131). È pur vero che, se si ritiene che dall’art. 53 Cost. derivi il divieto di assoggettare ad imposizione più volte un medesimo fatto (doppia imposizione economica), tanto più si dovrà ritenere esistente, sempre alla luce dell’art. 53 Cost., il divieto di assoggettare ad imposizione più volte il medesimo presupposto (doppia imposizione giuridica). Tratte queste conseguenze dalla tesi di Marelo si può quindi considerare in astratto possibile la critica di Falsitta anche se, come detto, i due Autori muovono le loro considerazioni su i due differenti piani della doppia imposizione economica e giuridica.

Si tratta ora di capire se, oltre che possibile, tale critica sia pure condivisibile.

In particolare Falsitta ritiene non accettabile la tesi che fa discendere dall’art. 53 Cost. il divieto di doppia imposizione: “1) perché elude il problema della portata degli artt. 67 e 127; 2) perché se davvero il divieto di doppia imposizione avesse dignità di principio costituzionale, ricavabile dall’art. 53, esso si risolverebbe non già in una regola per l’interprete, ma in una regola per il legislatore; 3) infine perché dall’art. 53 Cost. è estraibile non un divieto di doppia imposizione ma di non superamento di un limite massimo”. Tale argomenti non paiono tutti decisivi per confutare la tesi sostenuta da Marelo. Quanto al primo, se è vero che il principio è enunciato da norme ordinarie, ciò non elimina certo che esso possa essere espressione di un principio di portata costituzionale. Quanto al secondo argomento, si tratta di un’affermazione corretta, che non elimina però la possibilità che tale vincolo per il legislatore esista veramente. Quanto alla terza osservazione, se è vero che il principio di cui all’art. 53 Cost. pone il divieto di superamento di un limite massimo, non è detto che, accanto a tale limite, non possa esservi anche quello del divieto di doppia imposizione. In ogni caso è da ritenere che si debba concordare con Falsitta relativamente all’affermazione per cui dall’art. 53, co. 1 Cost. non può desumersi l’esistenza di un divieto di doppia imposizione giuridica. Per la dimostrazione di tale assunto si rinvia alla successiva nota 151.

valutazione spetterà volta per volta alla Corte Costituzionale) del suddetto limite massimo ⁽¹⁴⁹⁾ ⁽¹⁵⁰⁾.

Tuttavia anche chi, come chi scrive, aderisce alla tesi che giudica inesistente un divieto costituzionale di doppia imposizione giuridica e ritiene esistente soltanto il vincolo del “limite massimo” ⁽¹⁵¹⁾, probabilmente dovrebbe considerare incostituzionale – per superamento di tale limite – il cumulo tra Irpef ed Irpeg (oggi Ires) qualora si ritenesse che in questo caso non di doppia imposizione economica si tratti ma di doppia imposizione giuridica ⁽¹⁵²⁾.

⁽¹⁴⁹⁾ Dopo aver ricordato che, secondo la giurisprudenza costituzionale, il principio di capacità contributiva opera anche come limite quantitativo, F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 72 afferma che “Rientra nella discrezionalità del legislatore fissare la misura del tributo, ma nei limiti della ragionevolezza, e tenendo conto di tutti i tributi che gravano su di una medesima manifestazione di ricchezza”. Per la ricostruzione del principio di capacità contributiva come “limite massimo”, nel senso che l’aliquota “non deve raggiungere livelli così elevati da trasfigurare il fenomeno impositivo giungendo a spogliare del tutto o quasi il contribuente della forza economica colpita dal tributo”, si veda pure P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 56.

⁽¹⁵⁰⁾ È opportuno precisare che il limite per il legislatore alla previsione di fattispecie che comportino “doppia imposizione giuridica” non può ricercarsi al di fuori di fonti sovraordinate rispetto alla legge ordinaria (od atti ad essa equiparati) quali sono le norme costituzionali. Intendiamo riferirci all’art. 163 Tuir ed all’art. 67, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 i quali pur prevedendo – come è ben noto – il divieto di doppia imposizione giuridica, non impongono alla legge, di pari rango gerarchico rispetto a tali disposizioni, il rispetto del divieto in parola. Così per tutti G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 214. L’importanza di tali disposizioni va quindi ricercata altrove; in particolare, osserva Falsitta, il divieto di doppia imposizione contenuto nel Tuir serve come criterio di interpretazione delle norme dello stesso testo unico nel senso che, qualora vi siano due possibili interpretazioni di cui una comporti la doppia imposizione, andrà preferita l’altra interpretazione. Per quanto riguarda il divieto contenuto nel D.P.R. 600 invece, riferendosi tale complesso di norme all’accertamento delle imposte sui redditi, esso è espressione per l’a.f. del “divieto del *ne bis in idem*, e cioè del divieto di emanare più atti impositivi con riferimento al medesimo reddito anche se nei confronti di soggetti diversi” (pag. 215). Si noti come, la ricostruzione di Falsitta, serve anche a giustificare l’apparente anomalia dovuta alla presenza di due norme identiche in due testi normativi differenti.

⁽¹⁵¹⁾ Non si vede infatti quale differenza vi possa essere tra l’assoggettare un determinato presupposto di fatto ad un unico tributo o a due o più tributi qualora questi, sommati tra loro, determinino un carico tributario non superiore a quello derivante dalla previsione dell’unico tributo. Il legislatore deve fare in modo che l’imposta sia commisurata alla capacità contributiva non è anche obbligato a raggiungere tale risultato attraverso la previsione di un’unica imposta anziché due o più imposte.

Del resto se fosse ritraibile dalla Costituzione un divieto assoluto di doppia imposizione giuridica dovrebbero considerarsi incostituzionali le norme che prevedono sovrimposte. Si tratta di tributi autonomi che vengono calcolati – come è noto – applicando le aliquote loro proprie sullo stesso imponibile determinato ai fini di altre imposte. Se l’imponibile è il medesimo, è il medesimo ovviamente anche il presupposto di fatto da cui l’imponibile scaturisce. È quindi questa una chiara ipotesi di doppia imposizione giuridica.

Diverso discorso deve esser fatto per le addizionali in quanto esse, lungi dal rappresentare un tributo autonomo, consistono nell’inasprimento di un’imposta esistente attraverso l’applicazione di un’ulteriore aliquota percentuale sull’ammontare dell’imposta stessa. Anche in questo caso il presupposto colpito è il medesimo tuttavia non essendo in presenza di un tributo autonomo, a differenza che nelle sovrimposte, il problema della doppia imposizione non pare si possa prospettare.

Sulle sovrimposte ed addizionali si veda per tutti A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pagg. 63-64 ed *ivi* per la configurabilità delle sovrimposte quali tributi autonomi.

⁽¹⁵²⁾ Il problema della doppia imposizione si è posto pure in tutt’altro versante rispetto a quello analizzato nel presente lavoro. Il riferimento è al tema del cumulo tra tributo erariale e tributo locale per il quale si rinvia a L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, pagg. 586 ss.; A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 180. In questo caso la doppia imposizione che si avrebbe tra un tributo erariale ed uno locale gravanti su un medesimo presupposto sarebbe – secondo la distinzione che si è descritta sopra nel testo – una doppia imposizione giuridica. Ciò incontrerebbe i limiti costituzionali sopra

3.2.6. (segue) sulla natura economica o giuridica della doppia imposizione nei rapporti tra soci e società - Si tratta allora di indagare sulla natura (economica o giuridica) della doppia imposizione che si ha nell'imposizione degli utili e dei dividendi in capo alle società ed ai soci.

In passato la tesi della doppia imposizione giuridica è stata sostenuta da quella parte della dottrina che considerava il "credito d'imposta" e la "trasparenza nelle società di persone" come istituti a carattere sistematico volti a ricondurre l'imposizione a carico dei veri soggetti passivi: le persone fisiche. Tale impostazione si fondava sulle teorie, sostenute precedentemente alla riforma degli anni settanta ed oggi ampiamente superate, in base alle quali gli unici soggetti cui fosse riferibile l'indice di capacità contributiva fossero appunto le persone fisiche⁽¹⁵³⁾. La conseguenza era che l'Irpeg,

evidenziati in ordine alla doppia imposizione giuridica (quindi, a seconda della tesi accolta, o divieto assoluto derivante dall'art. 53, co. 1 Cost. o divieto di superamento del "limite massimo"). Afferma A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 183 che il divieto di doppia imposizione "è direttamente deducibile dall'art. 53, c. 1, Cost. e copre anche le ipotesi di sovrapposizione "territoriale" di tributi ispirati al medesimo criterio di riparto dei carichi pubblici" (corsivo mio). Ritiene che i tributi statali e locali non debbano sovrapporsi "oltre il limite della capacità contributiva espressa dal fatto tassato" F. TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in *Le Regioni*, 1987, pag. 1617.

A diverse conclusioni sembra pervenire la dottrina che si occupata *ex professo* del tema del federalismo fiscale la quale – nell'affrontare la questione successivamente alla modifica del titolo V della Costituzione – ha affermato che "la possibilità che le Regioni creino nuove imposte che abbiano gli stessi presupposti" delle imposte erariali sarebbe impedita dai "principi fondamentali di razionalità, di semplificazione e di unitarietà della finanza pubblica". F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione della basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 2008. È questa una delle categorie di principi fondamentali desumibili "dall'ordinamento giuridico generale" cui le Regioni dovrebbero prestare osservanza nel caso in cui il legislatore statale dovesse omettere di individuarli con legge ordinaria. Così ancora F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in *Rass. trib.*, 2002, pagg. 595 ss. il quale rileva tuttavia che sarebbe opportuno un intervento del legislatore statale quantomeno per i principi fondamentali – individuati dallo stesso Autore al cui lavoro si rinvia – "più facilmente enucleabili e più certi" (pag. 597).

Le riflessioni autorevolmente svolte da Gallo sembrano offrire una conferma alla tesi – condivisa nel presente lavoro – che nega la esistenza di un divieto di doppia imposizione giuridica desumibile dall'art. 53 Cost.. Se ben si interpreta il pensiero dell'Autore infatti, i principi cui esso si riferisce (e a cui, quindi, si riferisce l'art. 119, co. 2 Cost.) sono i principi fondamentali desumibili (non dalla Costituzione ma) "dall'ordinamento giuridico statale" (pag. 596). Una conferma della validità di tale affermazione si ritrae, per poco che si mediti, dalla formulazione letterale dell'art. 119, co. 2 Cost. il quale prevede che le Regioni stabiliscano ed applichino tributi propri "in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario". I principi di coordinamento sono pertanto nell'art. 119 Cost. una categoria distinta rispetto al complesso di regole e principi derivanti dalla Costituzione. Fatto questo breve inciso, e tornando alle affermazioni di Gallo sopra riportate, è significativo il fatto che tale Autore ricomprenda il divieto di doppia imposizione giuridica – qual'è quella che si avrebbe in caso di tributi statali e regionali aventi in comune un medesimo presupposto – tra i principi fondamentali dell'ordinamento statale e non, quindi, tra i principi costituzionali qual'è quello della capacità contributiva.

⁽¹⁵³⁾ La tesi della mancanza di una autonoma capacità contributiva delle società era stata sostenuta da illustri autori i quali riferivano tale principio alle sole persone fisiche. Si veda E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, cit.*, 376 ss. il quale osservava (pag. 383): "non si può trascurare il fatto che ogni autonomo provvedimento fiscale che si prenda nei confronti delle società non rimane senza effetti nei riguardi degli individui, i quali, in ultima analisi, finiscono coll'essere gli unici soggetti passivi dell'imposizione. Parlare, in presenza di un tal fatto, di capacità contributiva autonoma degli enti collettivi, significa volere deliberatamente ignorare che gli effetti dell'imposizione non si arrestano a livello societario, ma si ripercuotono a carico delle persone fisiche"; nello stesso senso C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze, cit.*, pag. 268 ss.. Tale

come si è già accennato sopra, veniva vista come mero acconto sull'Irpef dovuta dal socio persona fisica al momento della percezione dell'utile. È evidente che così argomentando si potevano ricostruire l'Irpef e l'Irpeg come due imposte volte a colpire entrambe il medesimo soggetto e – ciò che rileva ⁽¹⁵⁴⁾ – il medesimo presupposto di fatto ⁽¹⁵⁵⁾. Di conseguenza il credito d'imposta veniva considerato come strumento per eliminare la doppia imposizione giuridica che altrimenti si sarebbe realizzata, con conseguente violazione dell'art. 53 Cost. ⁽¹⁵⁶⁾.

Dal punto di vista della “soggettività tributaria” poi, una simile lettura considerava gli enti “lucrativi” come meri soggetti “strumentali”, assimilabili ai sostituti d'imposta in quanto versavano un “acconto” sull'imposta dovuta poi dal socio-persona

Autore muove dal presupposto, condiviso dallo stesso Giardina, che la capacità contributiva implica “un fattore di sacrificio”; tale “sacrificio”, conclude, è configurabile soltanto in capo ad una persona fisica e non anche ad una società. La tesi in parola è stata poi superata grazie al contributo di numerosi autori (in particolare Griziotti) i quali, con diversi argomenti, sono giunti a conclusioni opposte a quelle della dottrina citata. Si veda B. GRIZIOTTI, *Principii di politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929, pagg. 283 ss; ID., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1957, pagg. 160-161; L. NAPOLITANO, *La imposta sulle società*, Milano, 1955, pag. 15.

In ordine al dibattito che vi è stato in passato sulla possibilità di manifestare capacità contributiva da parte delle società si veda, negli scritti più recenti, D. STEVANATO, voce *Società (imposta sul reddito delle)*, cit., pagg. 5591 ss.; A. FEDELE, *Introduzione*, in AA.VV. *Il regime fiscale delle associazioni* (a cura di A. Fedele), Padova, 1998, pagg. XII ss.; P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pagg. 315 ss.; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pagg. 419 ss.; P. BORIA, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pagg. 877-878; ID., voce *Sistema tributario*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XIV, Torino, 1997, pag. 93. Sul punto si veda pure G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*¹, cit., pagg. 400 ss.

⁽¹⁵⁴⁾ Si ha qui l'occasione di ricordare che la nozione di doppia imposizione – tanto quella “economica” quanto quella “giuridica” – comprende anche le ipotesi in cui la duplicazione dell'imposizione avvenga, non su uno stesso soggetto, ma su due o più soggetti. Cfr. gli artt. 163 Tuir e 67, co. 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 per quanto riguarda la doppia imposizione giuridica.

A tal proposito la dottrina che si è occupata del fenomeno della solidarietà tributaria ha affermato come non sia ipotizzabile che vengano colpiti distintamente tutti i soggetti passivi per un presupposto ad essi indivisibilmente imputabile. Ciò proprio in virtù del “divieto di doppia imposizione che preclude di applicare più volte il tributo sullo stesso presupposto, sebbene nei confronti di soggetti diversi”. M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv. sez. comm., vol. XIV, Torino, 1997, pag. 446 nonché, ancor prima, L. CASTALDI, voce *Solidarietà tributaria*, in Enc. giur., XXIX, Roma, 1993, pagg. 3-4.

⁽¹⁵⁵⁾ Tale impostazione è contraddetta da quella autorevole dottrina la quale ritiene che la tassazione degli utili in capo alla società che li ha prodotti, e la tassazione dei dividendi in capo ai soci, siano volte a colpire due presupposti differenti: nel primo caso la *produzione* del reddito in capo alla società e, nel secondo, la *percezione* del reddito in capo al socio (sia esso persona fisica o giuridica). Così G. FALSITTA, voce, *Utili e dividendi*, cit., pag. 4. Conf. G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pag. 428 ed *ivi* pag. 443, nota 45 per l'affermazione che “La autonomia concettuale tra reddito prodotto e reddito distribuito non muta se il socio è a sua volta rappresentato da una società di capitali”.

Pur condividendo la premessa per cui i presupposti sono differenti dovremmo meglio precisare le affermazioni della citata dottrina. Nel sistema del Tuir la “produzione” e la “percezione” non sono presupposti di fatto del tributo. Il presupposto è sempre dato dal “possesso dei redditi”. Ma se il “possesso” è una situazione successiva alla “produzione” od alla “percezione” bisogna chiedersi cos'è che consente di affermare che si è in presenza di due differenti presupposti. A tal proposito sembra a chi scrive che la locuzione “possesso dei redditi” di cui agli artt. 6 e 72 Tuir debba essere interpretata nella sua interezza, non avendo riguardo alla sola nozione di “possesso”. Se si valorizza anche il termine “redditi” si può sostenere che la novella ricchezza che deriva da differenti fonti (*id est*, attività commerciale e detenzione di partecipazioni) configura autonome e distinte ipotesi per cui si ha “reddito” e, dunque, fa nascere autonomi e distinti presupposti di fatto.

⁽¹⁵⁶⁾ Sul punto si veda, per una approfondita analisi, G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pagg. 415 ss..

fisica e, al contempo, negava qualsiasi rilevanza soggettiva agli enti “non lucrativi” in quanto non distribuendo dividendi, e conseguentemente non trovando applicazione la disciplina del credito d’imposta, questi non erano configurabili nemmeno quali soggetti “strumentali” (sostituti d’imposta) ⁽¹⁵⁷⁾.

Di qui la critica di quella dottrina che, da un lato, nel riferirsi in particolare agli enti “non lucrativi” ha giudicato che la carenza di soggettività passiva degli stessi fosse priva di “reali riscontri normativi” e, dall’altro, nel riferirsi all’Irpeg, ha affermato che ricostruzione di tale imposta come “mero acconto sull’Irpef” non è accettabile in quanto – si è osservato – la “dissoluzione di un istituto giuridico” (l’Irpeg), non si può desumere “implicitamente dalla sola disciplina di un altro, sia pure ad esso complementare” ⁽¹⁵⁸⁾.

A sfavore della tesi che argomenta dall’esistenza del credito d’imposta per sostenere che si sia in presenza di una doppia imposizione giuridica vi è poi la constatazione che tale meccanismo è stato introdotto – come è ben noto – soltanto in un momento successivo a quello dell’istituzione dell’Irpeg ⁽¹⁵⁹⁾. A meno che non si voglia attribuire al credito d’imposta una rilevanza sistematica tale da incidere sulla natura di una tributo già esistente e sulla individuazione del presupposto da esso colpito. Il che sembrerebbe andare oltre con le motivazioni del legislatore che lo ha introdotto e che sono state quelle, non di mutare la natura dell’Irpeg, ma semplicemente di eliminare la doppia imposizione sui dividendi percepiti dai soci ⁽¹⁶⁰⁾.

D’altro canto però, a sostegno della tesi dell’Irpeg quale tributo meramente “strumentale” rispetto all’Irpef sta la considerazione che, in caso di Irpeg pagata in eccedenza dalla società (rispetto all’Irpef dovuta dal socio), il socio persona fisica vanta un diritto al rimborso. Tuttavia, se in questo caso l’imposta pagata dalla società opera di

⁽¹⁵⁷⁾ Tali tesi sono ricordate, ma non condivise, da A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 479.

⁽¹⁵⁸⁾ A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 479; conf. G. FRANSONI, *L’imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002, pag. 132. Ancora per la ricostruzione dell’Irpeg quale imposta “autonoma” rispetto all’Irpef P.M. TABELLINI, voce *Persone giuridiche (imposta sul reddito delle)*, cit., pag. 475; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione*, cit., pag. 429 testo e nota 32; C. SACCHETTO, *L’imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., pagg. 67-68.

Contra, se ben se ne interpreta il pensiero è P. BORIA, *L’imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., pag. 881 il quale, nell’affrontare il tema del rapporto società/socio nell’imposizione sui redditi afferma: “il termine finale della prestazione tributaria è infatti individuabile nel socio-persona fisica, configurandosi l’IRPEG in sostanza come una sorta di anticipazione del prelievo che verrà operato su tale soggetto”.

⁽¹⁵⁹⁾ Per tale ordine di considerazioni si veda A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 479. Non a caso la dottrina che si è occupata dell’Irpeg prima dell’introduzione del credito d’imposta (avvenuto con l. 16 dicembre 1977, n. 904), ha ritenuto che per i dividendi derivanti da partecipazioni in società si dovesse parlare di “doppia imposizione economica”. Così V. UCKMAR, *L’imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., pag. 579 il quale tra l’altro, riferendosi al credito d’imposta, non sembra affatto ritenere che un simile istituto avrebbe fatto venir meno la qualificazione della doppia imposizione come “economica”.

⁽¹⁶⁰⁾ In particolare una delle esigenze maggiormente avvertite fu quella di adeguare il sistema tributario italiano a quello degli alti paesi aderenti alla CEE. A tal proposito va pure ricordato che “nella proposta di direttiva che era stata presentata dalla Commissione della Comunità economica europea al Consiglio il 1° agosto 1975 per promuovere l’armonizzazione delle imposte sulle società e delle ritenute sui dividendi, non solo si suggeriva l’adozione di un regime armonizzato di ritenute alla fonte sui dividendi, ma si optava per un sistema comune di imposizione delle società che attenuasse la doppia imposizione economica dei dividendi a livello nazionale”, P. FILIPPI, *Il credito d’imposta sui dividendi. Disciplina e natura*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, pag. 843.

fatto come un'acconto dell'imposta dovuta dall'azionista, va rilevato come ciò non appare sufficiente per considerare, in senso giuridico, l'Irpeg come acconto dell'Irpef⁽¹⁶¹⁾ ⁽¹⁶²⁾. A ciò osta, per poco che si mediti, la circostanza che il credito d'imposta opera solo se e quando l'utile prodotto dalla società di capitali viene distribuito⁽¹⁶³⁾. Evento che – come è ben noto – può anche non verificarsi essendo lo stesso subordinato, ai sensi dell'art. 2433, co. 1 del c.c., ad un'apposita delibera assembleare adottata a maggioranza. Pertanto in caso di mancata distribuzione dell'utile, in capo al socio non si produce alcun reddito, con la conseguente impossibilità in tal caso di qualificare l'Irpeg come acconto di un'imposta, l'Irpef, il cui presupposto non si è realizzato⁽¹⁶⁴⁾. L'eventualità della mancata distribuzione dell'utile nelle società di capitali diventa poi una soluzione giuridicamente imposta negli enti non lucrativi ai quali è la stessa legge che vieta di distribuire gli utili⁽¹⁶⁵⁾.

Pare quindi dimostrata la tesi dell'Irpeg quale imposta autonoma rispetto all'Irpef. È certo comunque che, se pure si fosse prestata adesione alla tesi che negava all'Irpeg la rilevanza di tributo autonomo, ciò non potrebbe più essere sostenuto per l'Ires, essendo venuto meno il meccanismo del credito d'imposta che, come ricordato, rappresentava l'argomento principale per i sostenitori della tesi in parola. Viene meno pertanto la possibilità di considerare come “doppia imposizione giuridica” quella che si realizza in caso di mancato coordinamento dell'imposizione in capo alla società con quella in capo al socio. Si tratta certamente soltanto di doppia imposizione economica. Cade di conseguenza anche la possibilità di ricondurre i meccanismi di eliminazione di tale fenomeno di doppia imposizione all'art. 53, co. 1 Cost.⁽¹⁶⁶⁾.

Ma vi è di più. Per sostenere che la tassazione degli utili dapprima in capo alla società e successivamente in capo ai soci non abbia l'effetto di colpire due volte il medesimo presupposto di fatto si può muovere dalla considerazione che si tratta di due redditi derivanti da differenti “fonti”. Gli utili realizzati in capo alla società sono redditi che derivano dall'attività commerciale, e i dividendi percepiti dal socio-persona

⁽¹⁶¹⁾ Se di “anticipazione” sull'Irpef può parlarsi lo si può fare non sul piano giuridico ma su quello economico-funzionale. Cfr. R. LUPI, *Diritto, parte spec.*², pag. 50.

⁽¹⁶²⁾ Sembra contestare la tesi dell'Irpeg quale acconto dell'Irpef anche P. FILIPPI, *Il credito d'imposta, cit.*, pagg. 860 ss.. Tale Autrice sviluppa però il suo ragionamento su un piano differente; ragionamento che non pare possa essere condiviso. In particolare tale Autrice nega che il credito d'imposta possa essere assimilato all'istituto della ritenuta a titolo di acconto (assimilazione che era stata operata, come riferisce Filippi, dalla circolare Assobancaria sul credito d'imposta, pubblicata ne “Il sole-24 Ore”, del 27 gennaio 1978). Se da un lato però, che vi sia differenza tra credito d'imposta e ritenuta a titolo d'acconto pare un'affermazione condivisibile e pienamente dimostrata da Filippi, dall'altro va osservato che tale ragionamento non pare sufficiente per argomentare nel senso della non configurabilità dell'Irpeg quale acconto dell'Irpef. La ritenuta a titolo di acconto è infatti soltanto una modalità (tra le varie previste dal legislatore) di c.d. “prelievo anticipato” (cfr. sul punto G. PUOTI, voce *Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, *cit.*, pag. 14). Se è vero che, qualora il credito d'imposta fosse una particolare forma di ritenuta a titolo d'acconto, ciò basterebbe per argomentare nel senso che l'Irpeg non possa essere considerata un'imposta autonoma rispetto Irpef, non è vero il contrario. Ben potrebbe essere l'Irpeg una forma di “prelievo anticipato” dell'Irpef pure configurandosi il credito d'imposta un'istituto autonomo, diverso da quello della ritenuta a titolo d'acconto.

⁽¹⁶³⁾ Cfr. M. INGROSSO, *Il credito d'imposta, cit.*, pag. 275.

⁽¹⁶⁴⁾ Prima dell'entrata in vigore della riforma degli anni 70 si osservava nella Relazione Visentini che il credito d'imposta <<riguarda soltanto i soci, mentre, come si è detto, il trattamento tributario della società non subisce alcuna conseguenza dal fatto che gli utili siano distribuiti o meno dalla società che non ha alcun incentivo né in un senso né in un altro>>.

⁽¹⁶⁵⁾ Si veda a tal proposito quanto affermato da A. FEDELE, *Introduzione, cit.*, pag. XIV.

⁽¹⁶⁶⁾ A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società, cit.*, pagg. 478-479.

fisica sono redditi che derivano dall'impiego del capitale investito ⁽¹⁶⁷⁾ ⁽¹⁶⁸⁾. Ciò è tanto più vero in un sistema impositivo che, come quello emergente dalla riforma del 2003, si

⁽¹⁶⁷⁾ A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società, cit.*, pag. 481; G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione, cit.*, pag. 444. Nel diritto civile – come è ben noto – il dividendo è qualificato come il “frutto civile” dell'azione in quanto “esso si ritrae dalla cosa, come corrispettivo del godimento che di questa altri ha”, così F. MESSINEO, *Il dividendo come frutto dell'azione di società*, in Riv. dir. comm., 1948, I, pag. 103 dove per “cosa” intende l'apporto del capitale alla società. Per la qualificazione del dividendo quale frutto civile dell'azione si veda pure *ex multis*, F. GAMNA, *A proposito del dividendo come frutto dell'azione di società*, in Riv. dir. comm., 1949, I, pag. 307.

Sottolinea F. GALLO, *La nozione dei redditi di capitale alla luce del D.Lgs. 21 novembre 1997*, n. 461, in Dir. prat. trib., 1998, I, pag. 1222, che il reddito di capitale (ed in tale categoria rientrano i dividendi che non siano percepiti nell'esercizio di un'attività commerciale) è frutto – tanto dal punto di vista economico quanto da quello del diritto civile – dell'impiego del capitale. È proprio questo aspetto ciò che differenzia – secondo l'illustre Autore – i redditi di capitale dai redditi di natura finanziaria (redditi diversi) nei quali invece rientra “ogni provento differenziale in cui il negozio di impiego del capitale, quando c'è, non si pone come diretta causa produttiva del provento stesso”. Per tale motivo Gallo riconduce alla categoria del “reddito prodotto” i redditi di capitale, e a quella di “reddito entrata” i redditi di natura finanziaria. Tornando al tema della percezione dei dividendi va quindi osservato che, proprio perché si è in presenza di reddito prodotto dall'impiego del capitale, si deve necessariamente distinguere tale presupposto di fatto (*id est*, possesso del reddito derivante dalla percezione dei dividendi) da quello che si realizza quando, attraverso l'esercizio di un'attività commerciale, una società di capitali produce degli utili. Si è osservato sopra nel testo che il presupposto di fatto è il risultato della qualificazione giuridica di un determinato fatto. In un ordinamento come il nostro nel quale la nozione di reddito accolta dal legislatore è fondamentalmente quella di reddito prodotto, è evidente che in presenza di due differenti fonti produttive di reddito non potrà parlarsi di un medesimo presupposto. È ben noto infatti che è accolta la nozione di *reddito prodotto* quando si prende in considerazione la ricchezza che scaturisce da una determinata fonte produttiva; viceversa si ha *reddito entrata* quando si prende in considerazione qualunque forma di arricchimento “indipendentemente dalla considerazione di una determinata fonte produttiva” (E. DE MITA, *Principi, cit.*, pag. 136 al quale si rinvia, per tutti, in ordine ai vari concetti di reddito che possono essere accolti dal legislatore). Data la rilevanza attribuita alla “fonte” è evidente che questa svolge un ruolo primario nella qualificazione di un fatto quale presupposto del tributo, ciò nel senso che non potrà senz'altro aversi un unico presupposto nei casi in cui la “novella ricchezza” derivi da due fonti differenti entrambe prese in considerazione dal legislatore tributario (si rinvia alle osservazioni svolte in nota 155).

Infine è bene precisare, in relazione a quanto affermato sopra (nella presente nota) che, il fatto che il “dividendo” sia considerato dagli studiosi di diritto civile come il “frutto civile” dell'azione, non significa anche che la nozione di reddito di capitale accolta nel nostro ordinamento tributario sia interamente compatibile con il concetto di “frutto civile”. All'interno della categoria dei redditi di capitale sono infatti incluse numerose fattispecie, tra loro molto differenti, che rendono metodologicamente errato il tentativo di ricondurre tutti i proventi che concorrono a formare la categoria dei redditi di capitale, all'interno dell'unico concetto di “frutto civile”. Come osservato da attenta dottrina, il “frutto” è soltanto “uno dei redditi di capitale, non il reddito di capitale”. Così R. RINALDI, *Alcune considerazioni in tema di <<riordino della tassazione dei redditi di capitale>>*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1999, I, pag. 67 ed *ivi*, pagg. 66 ss., per la puntuale dimostrazione di tale affermazione. Per una trattazione *ex professo* del tema di rinvia sempre ad R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989. Per l'affermazione secondo cui il concetto di reddito di capitale non coincide interamente con il concetto di “frutto civile” si veda pure L. CASTALDI, *I redditi di capitale*, in AA.VV. *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, diretta da F. Tesaurò, t. 1, Torino, 1994, pagg. 222 ss., spec. pag. 229.

⁽¹⁶⁸⁾ L'argomento utilizzato nel testo, si potrebbe obiettare, non vale per i soci-persone fisiche che detengano le partecipazioni in una società nell'esercizio dell'impresa individuale. In tal caso si tratterebbe sempre di reddito derivante dall'esercizio dell'attività commerciale. Se ciò è vero, è anche vero che, trattandosi di un'attività commerciale diversa ed ulteriore rispetto a quella della società partecipata, non potrebbe ugualmente parlarsi di medesimo presupposto del tributo. Cfr. A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società, cit.*, pag. 482.

è spostato verso una connotazione maggiormente reale nella quale, come già si è detto, viene attribuito maggior rilievo alle fonti produttive di reddito ⁽¹⁶⁹⁾.

Ancora si può osservare che, alla luce delle nuove “letture” dell’art. 53, co. 1 Cost., confermate dalla giurisprudenza costituzionale (e di cui si parlerà nel terzo capitolo), che individuano la capacità contributiva non soltanto in presenza di una capacità economica, ma anche quando vi sia soltanto un potere di comando su beni e servizi, si può osservare che il socio che detenga azioni di una società potrebbe manifestare una distinta capacità contributiva. Distinta quindi non soltanto sotto il profilo soggettivo, ma sotto il profilo oggettivo. Ciò che in questo caso potrebbe essere valutato dal legislatore come indice di capacità contributiva è infatti, oltre al diritto sugli utili, anche il diritto a partecipare, attraverso proprie scelte, alla gestione dell’attività economica ⁽¹⁷⁰⁾. È pur vero che in tal caso si dovrebbe distinguere tra azioni che riconoscono il diritto di voto ed azioni che invece attribuiscono al socio soltanto diritti amministrativi ⁽¹⁷¹⁾. L’irrelevanza di tale distinzione nella normativa presa in considerazione indebolisce non poco tale argomento ⁽¹⁷²⁾. Restano valide però le considerazioni sopra svolte che vanno a sostegno della tesi della doppia imposizione economica.

3.2.7. La scelta “necessitata” di prevedere la “esclusione” pur essendo in presenza di una doppia imposizione economica non consente di “parlare” di disciplina agevolativa - Si è quindi dimostrato come non possa senz’altro parlarsi di doppia

⁽¹⁶⁹⁾ Osserva A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, cit., pag. 482 che “la riforma appena entrata in vigore ha accentuato nella definizione della “fonte” degli utili o dividendi, i profili di rilevanza dell’“investimento”, dell’impiego di capitale, mentre ha attenuato, se non totalmente escluso, ogni considerazione delle facoltà di soci o partecipanti che attengono all’indirizzo ed alla gestione dell’attività sociale”. Le affermazioni di Fedele rappresentano una conferma di quanto affermato nel testo perché servono a ribadire che il dividendo non è frutto (nemmeno indirettamente) dell’esercizio dell’attività economica, ma piuttosto dell’impiego del capitale.

Quanto affermato nel testo trova una ulteriore conferma in quelle tesi espresse in passato da autorevole dottrina secondo cui, si potrebbe parlare di doppia imposizione in senso proprio soltanto con riferimento a quella che si ha nel caso in cui i dividendi vengano distribuiti ad un socio-società. Con riferimento invece ai dividendi percepiti da persone fisiche, si tratterebbe di una doppia imposizione in senso “improprio” in quanto questa troverebbe fondamento in una discriminazione qualitativa dei redditi assoggettati ad imposta: quello della società e quello del socio (C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, cit., pagg. 274 ss.). Tali tesi, che dovevano da tempo considerarsi superate, potrebbero trovare oggi nuova linfa in un sistema in cui si vuole creare una distinzione più marcata tra l’imposta sulle società (imposta reale) e l’imposta sulle persone fisiche (imposta personale).

⁽¹⁷⁰⁾ Come è ben noto infatti vi sono diverse tipologie di diritti sociali spettanti agli azionisti e che possono suddividersi in due grandi categorie: a) *diritti patrimoniali*, che hanno ad oggetto il riflesso economico del rapporto sociale (ad es. il diritto agli utili); *diritti amministrativi*, che attengono alla dimensione organizzativa della società ed al suo funzionamento (ad. es. il diritto di voto). Cfr. su tutti M. NOTARI, *Le società azionarie. Disposizioni generali. Conferimenti. Azioni*, in AA.VV. *Diritto delle società. Manuale breve*, Milano, 2004, pagg. 137-138.

⁽¹⁷¹⁾ Il principio secondo il quale ad ogni azione spetta un voto (art. 2351, co. 1 c.c.) è infatti ampiamente derogabile dall’autonomia statutaria. In base all’art. 2351, co. 2 infatti <<lo statuto può prevedere la creazione di azioni diritto di voto, con diritto di voto limitato a particolari argomenti, con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative>>. Gli unici due limiti a tale libertà di deroga sono: a) quello contenuto nello stesso art. 2351, co. 2 in base al quale almeno la metà del capitale sociale deve essere rappresentato da azioni “a voto pieno”; b) quello contenuto nell’art. 2351, co. 4 in base al quale non possono emettersi azioni a voto plurimo. Sul punto si rinvia ancora una volta su tutti a M. NOTARI, *Le società azionarie*, cit., pag. 143.

⁽¹⁷²⁾ A conferma di ciò andrebbero nuovamente riportate le osservazioni di Fedele per le quali si rinvia invece alla precedente nota 169.

imposizione giuridica. Se così è, la scelta operata con la riforma di eliminare del tutto la doppia imposizione in capo alle società che ricevano dividendi da altre società, non essendo frutto di un vincolo (derivante dalla Costituzione) per il legislatore ordinario, potrebbe rispondere alla volontà di agevolare questi soggetti rispetto alle persone fisiche.

Mentre per le società infatti il legislatore si è preoccupato di eliminare la doppia imposizione economica, per le persone fisiche questo non è avvenuto permanendo in capo ad esse una parziale doppia imposizione. Come già osservato, il socio-persona fisica con un reddito basso che percepisce un dividendo non soltanto sconterà (dal punto di vista economico) un'aliquota che è almeno del 33 per cento, ma dovrà calcolare nuovamente l'imposta sul 40 per cento del dividendo talché, se la sua aliquota media dell'Irpef fosse inferiore al 33 per cento, ciononostante questo dovrà sopportare, dal punto di vista economico, un onere impositivo che è pari all'Ires già corrisposta dalla società più l'imposta che risulterà dall'applicazione delle eventuali aliquote Irpef. L'unica attenuazione alla doppia imposizione deriva dal fatto che l'Irpef andrà calcolata non sull'intera base imponibile ma sul 40 per cento di questa.

È pur vero che per le società, non prevedere un'esclusione pressoché totale sui dividendi, avrebbe comportato effetti ancor più gravi ed inaccettabili rispetto a quanto avviene per le persone fisiche. Se per queste infatti si verifica un fenomeno di parziale doppia imposizione, per le società il pericolo è quello della plurima imposizione. Lo stesso presupposto potrebbe cioè essere assoggettato ad imposta (in caso di mancanza di quasi-totale esclusione) tante volte quante sono le società che compongono la catena di controllo. Questo avrebbe comportato uno svantaggio per i gruppi di società maggiormente articolati rispetto a quelli con scarsa articolazione⁽¹⁷³⁾.

Ciò ha portato attenta dottrina a considerare la scelta del legislatore, in ordine alla quasi totale esclusione per i dividendi percepiti da società, una scelta inevitabile, resa tale dal passaggio dal metodo del credito d'imposta e quello dell'esenzione⁽¹⁷⁴⁾.

Sulla correttezza di una tale osservazione non può certamente dubitarsi. Ed è proprio questa che rappresenta il maggiore ostacolo alla possibilità di considerare come "agevolativo" il trattamento riservato alle società rispetto a quello delle persone fisiche.

⁽¹⁷³⁾ In questo senso debbono essere riportate le chiare osservazioni di G. ZIZZO, *Participation exemption*, cit., pag. 10572 il quale scrive: "Poiché le società che conseguono dividendi vengono a trovarsi in una posizione intermedia tra la società che ha generato utili e il loro beneficiario finale (identificato nella persona fisica), se i dividendi concorressero a formare il reddito delle suddette società, pur se in parte, alla tassazione in capo alla società che ha generato utili e a quella sul beneficiario finale, si aggiungerebbero tanti strati di tassazione quante sono le società che si trovano tra i due predetti estremi. In questo scenario, non solo l'entità del tributo finirebbe per dipendere dal numero di anelli che compongono la catena societaria, ma indubbiamente si correrebbe il concreto rischio di assorbire con l'imposta prelevata nei vari passaggi l'intera ricchezza prodotta dalla prima società" (tali concetti sono poi ribaditi dallo stesso Autore in *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, cit., pag. 211, nota 15; sul fenomeno della plurima imposizione dei dividendi si veda pure A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, cit., pagg. 109-110). È evidente che una simile ipotesi comporterebbe non più soltanto un problema di violazione del principio di eguaglianza sancito dall'art. 3, co. 1 Cost., ma anche una violazione dell'art. 53 Cost. in quanto l'imposta andrebbe a coincidere con la ricchezza prodotta anziché esserne soltanto una porzione. È infatti da ritenere che l'art. 53, co. 1 Cost., nella parte in cui stabilisce che il concorso alle spese pubbliche deve avvenire "in ragione" della capacità contributiva del contribuente, impone al legislatore ordinario di prevedere un prelievo che sia sempre "parziale". Così F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., pag. 8.

⁽¹⁷⁴⁾ A tali conclusioni pare giungere G. ZIZZO, *Participation exemption*, cit., pag. 10572.

Se si aderisce – come si è fatto nel presente lavoro – alla tesi per cui l’agevolazione risponde ad esigenze extrafiscali ⁽¹⁷⁵⁾ o, più correttamente, promozionali ⁽¹⁷⁶⁾, si deve ritenere che in questo caso non possa parlarsi di agevolazione nei confronti delle società in quanto, l’esclusione dei dividendi da esse percepiti, risponde ad esigenze che nascono in primo luogo dalla stessa disciplina tributaria. In particolare la scelta di assoggettare ad imposizione una data capacità economica, quale è quella che consegue alla percezione dei dividendi, deve tener conto che, la stessa capacità economica, diminuirebbe (in mancanza di un rimedio quale quello della “esclusione”) sempre di più man mano che la ricchezza prodotta dalla prima società viene distribuita alle varie controllanti della catena societaria. Ciò comporterebbe appunto una discriminazione nei confronti dei gruppi di società. Discriminazione creata dalla stessa normativa tributaria ed alla quale quindi lo stesso legislatore tributario deve porre rimedio ⁽¹⁷⁷⁾.

Resta il fatto però che il legislatore sembra essersi “preoccupato” maggiormente delle società che non delle persone fisiche per le quali – come si è ricordato più volte – il problema della doppia imposizione è rimasto parzialmente irrisolto. Con l’attuale sistema infatti, sarà sempre più conveniente, da un punto di vista fiscale, mantenere gli utili all’interno delle società (anche distribuendoli alle società partecipate) che non distribuirli ai soci persone fisiche ⁽¹⁷⁸⁾.

Dal punto di vista della disciplina dei dividendi quindi, se non di agevolazione, si deve forse parlare di un maggior *favor* per la tassazione delle società rispetto a quella delle persone fisiche ⁽¹⁷⁹⁾.

⁽¹⁷⁵⁾ Si veda la precedente nota 129.

⁽¹⁷⁶⁾ È opportuna una precisazione. Sebbene nella dottrina che si occupa delle agevolazioni tributarie si parli indistintamente di funzione extrafiscale e di funzione promozionale i due concetti debbono essere tenuti distinti. Può esservi infatti funzione extrafiscale senza che vi sia una funzione promozionale (cfr. S. LA ROSA, *Principi, cit.*, Torino, 2006, pag. 25). È questo il caso appena analizzato nel testo. Se vi sono ragioni di politica economica che rendono necessaria l’esclusione sui dividendi percepiti da società questo equivale a dire che vi sono ragioni extrafiscali. Tali ragioni non identificano, al contempo, una finalità promozionale.

Come esempio ancor più marcato di differenza tra finalità extrafiscali e finalità promozionali si possono poi richiamare le ipotesi in cui il legislatore tributario interviene, attraverso l’imposizione, per scoraggiare determinata attività. È il caso delle attività inquinanti le quali possono essere oggetto di imposizione per finalità extrafiscali quali sono, appunto, quelle di tutela dell’ambiente. In questo caso la funzione del tributo, pur essendo extrafiscale, non è certo promozionale (sul tema cfr. per tutti F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, pag. 117). Sulla funzione extrafiscale del tributo si rinvia alla bibliografia indicata in nota 215.

⁽¹⁷⁷⁾ Si comprende quindi come, nel caso della imposizione dei dividendi distribuiti in capo a soci-società, la *necessità* di evitare la plurima imposizione non consente di concludere che vi sia alla base della scelta dal legislatore un intento agevolativo.

⁽¹⁷⁸⁾ Perdura dunque il problema della compatibilità con l’art. 3, co. 1 della Cost. La doppia imposizione che ancora rimane in capo ai soci-persone fisiche rende avvantaggiato – perlomeno nella fascia dei contribuenti con reddito basso – chi esercita un’attività economica individualmente (in quanto non avrà un problema di doppia imposizione) rispetto a chi la esercita collettivamente. È pur vero che a tale inconveniente si può sempre rimediare optando per la trasparenza ai sensi dell’art. 116 del Tuir qualora ve ne siano i presupposti, ed adottando come modello societario quello della società di persone negli altri casi. Ma la società di persone presenta delle differenze al livello civilistico, soprattutto in tema di responsabilità dei soci, che non rendono del tutto uguali le ipotesi di esercizio di un’attività attraverso tale forma societaria anziché attraverso una società di capitali. Sulle differenze, quanto alla responsabilità dei soci, tra società di capitali e società di persone si veda per tutti AA.VV. *Diritto delle società. Manuale breve, cit.*, pag. 26.

⁽¹⁷⁹⁾ A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società, cit.*, pag. 484 parla di “*ratio* promozionale”. Osserva ancora Fedele (pag. 478) che “la riforma non esprime una necessità sistematica di eliminare la doppia imposizione degli utili societari, negandone la rilevanza reddituale per

3.3. *La participation exemption.*

3.3.1. *Il diverso regime della participation exemption per società e persone fisiche* - Si tratta ora di verificare se, le raggiunte conclusioni in ordine alla volontà del legislatore della riforma di favorire l'utilizzo della struttura societaria siano confermate da altri istituti introdotti con il D.Lgs. n. 344/03 o se, al contrario, tali istituti possano essere indicativi di una differente *ratio* rispetto a quella individuata con riguardo alla disciplina sui dividendi.

In particolare, vero e proprio cardine della riforma è – oltre al regime di esclusione totale o parziale dei dividendi – l'istituto della *participation exemption* ⁽¹⁸⁰⁾.

Con l'art. 87 del Tuir si è introdotto – come è ben noto – un sistema di esenzione delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle partecipazioni che presentino determinati requisiti indicati dalle lettere a) a d) del comma 1 dello stesso art. 87. Simmetricamente l'art. 101 dispone, al comma 1, “l'ineducibilità delle minusvalenze afferenti ai beni relativi all'impresa i quali partecipano del regime esentativo di cui al precedente art. 87” ⁽¹⁸¹⁾.

Il presupposto di una tale scelta legislativa – sulla cui validità o meno si tornerà più avanti – è la considerazione per cui le plusvalenze sarebbero diretta conseguenza del conseguimento (o del futuro conseguimento) di utili da parte della società. Non prevedere l'esenzione significherebbe quindi assoggettare ad imposizione due volte il medesimo fatto economico ⁽¹⁸²⁾. La non imponibilità di tali plusvalenze servirebbe quindi a completare il disegno della riforma consistente nell'assoggettare ad imposizione gli utili una sola volta in capo alla società produttrice; in altri termini “come è sostanzialmente esente il dividendo percepito dal socio che sia soggetto IRES, così deve esserlo l'utile non distribuito e che il socio tuttavia realizzi sotto forma di plusvalenza in occasione della cessione della partecipazione” ⁽¹⁸³⁾.

Soffermandoci per il momento sull'art. 87, relativo alle plusvalenze realizzate da società di capitali ed enti commerciali residenti in forza della cessione di partecipazioni, va evidenziato che tale disposizione è stata oggetto di una prima modifica normativa ad opera dell'art. 5, co. 1, d.l. 30 settembre 2005, n. 203 (conv. in l. 2 dicembre 2005, n. 248), in base alla quale si è passati dalla previsione di una esenzione totale, ad una

tutti coloro cui spetta di parteciparvi, ma, al contrario, conferma che, per questi ultimi, l'utile della società è, in linea di principio, reddito imponibile”. Nel trattare il tema dei dividendi F. TESAURO, *Istituzioni, parte speciale, cit.*, pag. 141 afferma che si sono adottati due modelli diversi per eliminare la doppia imposizione: per le società il metodo dell'esenzione, per le persone fisiche il metodo della “tassazione ridotta”.

⁽¹⁸⁰⁾ Una precisazione terminologica si impone: l'espressione “*participation exemption*” è qui intesa in senso stretto, con riguardo al regime di esenzione relativo alle plusvalenze derivanti dalle cessioni delle partecipazioni; alcuni autori invece utilizzano la medesima locuzione in senso ampio, comprendendo in essa anche il regime di esclusione sui dividendi descritto sopra nel testo.

⁽¹⁸¹⁾ P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires, cit.*, pag. 352.

⁽¹⁸²⁾ G. ZIZZO, *Participation exemption, cit.*, pag. 4430; ID., *L'imposta sul reddito delle società, cit.*, pag. 298; F. TESAURO, *La participation exemption, cit.*, pag. 1; P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires, cit.*, pag. 360; G. INGRAO, *In tema di tassazione dei gruppi di imprese, cit.*, pagg. 546-547; R. LUPI, *Diritto, parte spec.², cit.*, pag. 132 il quale spiega che il reddito delle società “può essere realizzato sia dalla società in prima persona, sia dal socio che vende la relativa partecipazione, al cui interno si trovano redditi già emersi (già esistenti sotto forma di riserve) o prospettive di redditi futuri”.

⁽¹⁸³⁾ S. LA ROSA, *Principi, cit.*, pag. 100.

esenzione del 91 per cento per le plusvalenze realizzate fino al 2006 e dell'84 per cento per quelle realizzate a decorrere dal periodo d'imposta 2007. Si è trattato in verità di una scelta non dettata da esigenze sistematiche, come è reso evidente dal fatto che, accanto alla parziale imponibilità della plusvalenza, non è stata introdotta una simmetrica parziale deducibilità dei costi in capo agli acquirenti della partecipazione ⁽¹⁸⁴⁾.

Con l'intervento legislativo del 2005, in ogni caso, si era ridotto il divario esistente – ancora una volta – tra imposizione dei contribuenti-società e quella dei contribuenti-persone fisiche. Per tali soggetti infatti, l'istituto della *participation exemption* opera – ai sensi dell'art. 58, co. 2 Tuir – limitatamente al 60 per cento dell'ammontare della plusvalenza realizzata. Si era invece creato un divario tra imposizione dei dividendi ed imposizione sulla plusvalenze da partecipazione. Prima del 2005 infatti vi era tra le due fattispecie una sostanziale simmetria che vedeva le società e gli enti commerciali destinatari di una esclusione totale, e le persone fisiche di una esclusione limitata al 60 per cento del dividendo o della plusvalenza. Anche tale considerazione depone a favore della non sistematicità della scelta del legislatore del 2005 il quale aveva alterato quel disegno unitario che era alla base della riforma del 2003 e che qui interessa comprendere prima di passare all'analisi dell'istituto del consolidato nazionale.

Di recente il legislatore è tornato alla originaria formulazione. L'art. 87 è stato infatti nuovamente modificato dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008) attraverso la quale la non imponibilità è stata di nuovo riportata al 95 per cento della plusvalenza. Si è così ripristinato un sistema simmetrico rispetto a quello dei dividendi.

Fatte queste premesse bisogna a questo punto chiedersi quali siano le ragioni della differenziazione tra soggetti passivi dell'Ires e persone fisiche. Autorevole dottrina, studiando la riforma tributaria immediatamente prima della sua entrata in vigore (antecedentemente quindi, anche alla modifica operata nel 2005) ebbe modo di rilevare che la suddetta differenza di trattamento “tra società di capitali ed enti commerciali, da un lato, e società di persone e imprenditori individuali, dall'altro, non risulta *prima facie* di agevole comprensione, giacché non si capisce la ragione per la quale la cessione di partecipazioni operata dalle prime (società di capitali) soggiaccia ad un trattamento più favorevole, e consistente nel regime di assoluta neutralità fiscale, rispetto alla medesima cessione operata dai secondi (le società di persone e gli imprenditori individuali), traducendosi nella parziale imponibilità dei plusvalori eventualmente realizzati” ⁽¹⁸⁵⁾.

Una ragione potrebbe essere individuata, ancora una volta, nell'esigenza di mantenere la progressività dell'imposizione in capo alle persone fisiche. Come già

⁽¹⁸⁴⁾ Cfr. D. STEVANATO, *Participation exemption*, cit., pag. 4 il quale osserva che “Laddove operi un regime di tassabilità delle plusvalenze realizzate in occasione della vendita delle partecipazioni societarie, deve essere ammessa per una evidente ragione di simmetria, in capo all'acquirente di quelle partecipazioni, la possibilità di “spendere” sul piano fiscale il costo sostenuto”. Spiega l'Autore nel lavoro citato che, in realtà, l'intervento del legislatore è stato dettato dall'esigenza politica di placare le polemiche che si erano avute a seguito della notizia, diffusa dai *mass media*, delle plusvalenze realizzate da alcuni “immobiliaristi” in regime di totale esenzione (*rectius*, esclusione). Tale situazione, trasmessa all'opinione pubblica come un ingiustificato privilegio nei confronti di alcuni contribuenti è frutto invece – osserva Stevanato – di un sistema il quale prevede simmetricamente il mancato riconoscimento, in capo agli acquirenti delle partecipazioni, di un costo deducibile. In termini aspramente critici nei confronti di tale riduzione della percentuale di esenzione si veda anche R. LUPI, *Prefazione*, in AA.VV., *La disciplina IRES dei gruppi di imprese. Trasparenza e consolidato*, Milano, 2006, pag. XII.

⁽¹⁸⁵⁾ P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pagg. 353-354.

rilevato sopra tuttavia non sembra essere stata questa la preoccupazione principale del legislatore ⁽¹⁸⁶⁾.

Sembra esserci, anche dietro la riforma delle plusvalenze da partecipazione, un certo *favor* nei confronti delle società rispetto alle persone fisiche. La riforma operata nel 2005, attraverso la quale – come si è ricordato – si era “scesi” da una esenzione totale ad una parziale (84 per cento dal periodo d’imposta 2007) rappresenta per certi versi una conferma delle intenzioni del legislatore che ha attuato la delega nel 2003. Si era forse preso atto, nel 2005, che non necessariamente le plusvalenze su partecipazioni vengono in essere a seguito di realizzazione di utili (assoggettati ad imposizione) da parte della società partecipata ⁽¹⁸⁷⁾. Se così è, riconoscere una totale non imponibilità, può in taluni casi risultare eccessivo e, soprattutto, discriminatorio rispetto al corrispondente regime fiscale delle persone fisiche. A parte la considerazione che, accanto all’introduzione della parziale imponibilità delle plusvalenze, si sarebbe dovuto riconoscere per esigenze di simmetria una parziale deducibilità dei costi sostenuti dall’acquirente della partecipazione ⁽¹⁸⁸⁾, l’intervento legislativo del 2005 accentua la sensazione che con la riforma del 2003 e l’introduzione della *participation exemption* si fosse voluto dar vita – e la modifica del 2005 poteva rappresentare un passo indietro rispetto a tale obiettivo – ad un sistema in cui società e persone fisiche non vengono trattate allo stesso modo, volendosi favorire le prime rispetto alle seconde ⁽¹⁸⁹⁾. Il

⁽¹⁸⁶⁾ Quantomeno non è stata questa l’unica ragione che ha guidato la scelta del legislatore.

⁽¹⁸⁷⁾ Tale aspetto era stato fin da subito messo in evidenza da P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’Ires*, cit., pag. 365 al quale si rinvia pure per l’individuazione, “a titolo meramente esemplificativo”, di ipotesi nelle quali la valorizzazione delle partecipazioni non consegue alla realizzazioni di utili. Conf. S. LA ROSA, *Principi*, cit., pag. 100 il quale afferma che “spesso le plusvalenze in questione dipendono anche da circostanze di mercato e speculative che poco hanno a che fare con l’esistenza e le dimensioni di utili non distribuiti”.

⁽¹⁸⁸⁾ Si veda la precedente nota 184.

⁽¹⁸⁹⁾ La scarsa attenzione che il legislatore delegato ha riservato alle persone fisiche è poi confermata da una disposizione – successivamente abrogata – dettata con riferimento all’istituto della trasparenza per le società a ristretta base proprietaria. Il riferimento è in particolare all’ultimo periodo dell’art. 116, co. 1, Tuir il quale precludeva la possibilità di optare per la trasparenza, nel caso in cui la società a ristretta base proprietaria avesse avuto il possesso di una partecipazione con i requisiti per fruire della *participation exemption*. Se poi una tale partecipazione fosse stata acquistata dopo l’esercizio dell’opzione per la trasparenza, la stessa avrebbe perso efficacia. Come fu osservato dalla dottrina, si tratta(va) di una “disposizione anti-elusiva, volta ad evitare che, attraverso una società a responsabilità limitata trasparente, i soci persone fisiche godano della più estesa *participation exemption* propria delle società”. A. FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza*, cit., pag. 700. La stessa dottrina però osservò correttamente come la disposizione apparisse “esagerata, posto che sarebbe stato più congruo disporre l’applicazione della ridotta *participation exemption* propria delle persone fisiche” (la stessa soluzione era stata indicata da F. GALLO, *Schema di decreto legislativo recante “Riforma dell’imposizione sul reddito delle società (Ires)*, in Rass. trib., 2003, pag. 1681). È questo un ulteriore indice della scarsa attenzione del legislatore del 2003 per le persone fisiche. Ciò di cui si è preoccupato è stato in questo caso, soltanto di evitare che le persone fisiche potessero fruire di un regime (indubbiamente più vantaggioso) riservato alle sole società. Tale “preoccupazione” è condivisibile perché altrimenti, attraverso lo strumento della società di capitali, si sarebbe potuto “raggirare” il regime di tassazione delle plusvalenze riservato alle persone fisiche. Una volta però risolto il problema di impedire a queste ultime l’accesso al regime della (allora) totale non imponibilità delle plusvalenze, lo stesso legislatore non si è preoccupato che, così facendo, si impediva ingiustamente alle persone fisiche, di fruire del regime della trasparenza il quale tra l’altro serve – come già detto nel testo – a correggere un’ulteriore iniquità che l’attuale sistema realizza nei confronti delle persone fisiche, e che consiste nella doppia imposizione economica sui dividendi. La questione si è poi di recente risolta con la abrogazione di tale causa ostativa ad opera dell’art. 36, co. 16, d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. in l. 4 agosto 2006, n. 248, con cui si è inoltre aggiunto un ultimo periodo al comma 2 dello stesso art. 116 attraverso il quale,

ripristino, ad opera della finanziaria 2008, della non imponibilità del 95 per cento della plusvalenza rappresenta un pieno ritorno a tale disegno iniziale.

3.3.2. *Il requisito dell'esercizio, da parte della società partecipata, di un'impresa commerciale* - Vi è poi un altro profilo della disciplina della *participation exemption* che merita di essere preso in considerazione ai nostri fini.

Il riferimento è, in particolare, alla previsione di cui all'art. 87, co. 1, lett. d) del Tuir la quale, introducendo l'ultima (secondo l'ordine dato dalla disposizione) condizione per fruire dell'esenzione, stabilisce che vi deve essere "esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale secondo la definizione di cui all'art. 55". Proseguendo, la stessa lett. d) dell'art. 87, sancisce inoltre una presunzione assoluta di "non commercialità" per le "società il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa".

Da un lato dunque soltanto le plusvalenze sulle partecipazioni di società che svolgono attività commerciale possono essere escluse (parzialmente) da imposizione. Dall'altro si nega *a priori* che determinate società, in particolare le società di mera gestione immobiliare, possano esercitare un'attività commerciale.

Tralasciando di soffermarsi sulla correttezza della presunzione assoluta introdotta dall'art. 87, co. 1, lett. d) che pure ha suscitato perplessità in dottrina, ciò che interessa in questa sede è stabilire per quale motivo sia richiesto lo svolgimento da parte della partecipata di una effettiva attività commerciale. Come osservato da attenta dottrina se la *ratio* dell'istituto considerato è quella di impedire che lo stesso reddito sia tassato più volte, non vi è alcun motivo – interno alla logica dell'istituto – per trattare diversamente le società "operative" da quelle di "mero godimento" ⁽¹⁹⁰⁾.

La stessa dottrina è pertanto giunta alla conclusione di considerare la condizione di cui alla lett. d) come una modalità di disincentivazione ad avvalersi di siffatte strutture ⁽¹⁹¹⁾. Sotto tale profilo, alla logica strutturale dell'istituto si sostituirebbe – è

accogliendo il suggerimento autorevolmente espresso dalla citata dottrina, si prevede che le plusvalenze di cui all'art. 87 concorrono a formare il reddito imponibile nella misura prevista dall'art. 58, co. 2 (esenzione del 60 per cento del loro ammontare).

⁽¹⁹⁰⁾ G. ZIZZO, *Participation exemption*, cit., pag. 4431. Cerca di offrire una spiegazione della previsione di cui alla lett. d) dell'art. 87 P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES*, cit., pag. 360 secondo il quale nel ragionamento del legislatore la doppia imposizione economica si ha in quanto il plusvalore della partecipazione deriva dalla presenza nel patrimonio della partecipata di componenti reddituali non distribuite, ma già emerse e condotte ad imposizione. Un simile ragionamento presuppone, continua Russo, che la partecipata svolga una effettiva attività commerciale: "laddove, infatti, tale requisito non dovesse realizzarsi, i plusvalori eventualmente emergenti in occasione dalla cessione di partecipazioni non risulterebbero formati da entità economiche già sottoposte a tassazione in capo alla partecipata, onde l'imposizione del suddetto plusvalore realizzato dalla cedente non configurerebbe alcuna doppia imposizione, neppure sul piano economico".

⁽¹⁹¹⁾ Che l'intenzione del legislatore fosse quella di rivolgersi alle sole società "non operative" è reso palese dal fatto che, l'originaria formulazione della norma fu integrata, dietro il suggerimento di autorevole dottrina (F. GALLO, *Schema di decreto legislativo*, cit., in *Rass. trib.*, 2003, pag. 1670) con un ultimo periodo al comma 1 dell'art. 87, secondo il quale "Si considerano direttamente utilizzati nell'esercizio d'impresa gli immobili concessi in locazione finanziaria e i terreni su cui la società partecipata svolge l'attività agricola". Non integrando in tal modo la norma sarebbero "rimaste fuori" dal regime della *participation exemption* pure quelle partecipazioni in società che, avendo un patrimonio prevalentemente investito in beni immobili, non potevano considerarsi "immobiliari pure" o, se si preferisce, "società di godimento".

stato osservato – una “logica agevolativa, connessa ad un giudizio di meritevolezza”⁽¹⁹²⁾.

Altra parte della dottrina, argomentando sempre dall’art. 87, co. 1, lett. d) è giunta all’opposto risultato di considerare tale disposizione come una conferma della tesi che ricostruisce l’intera disciplina della *participation exemption* come una disciplina a carattere agevolativo⁽¹⁹³⁾. In questo caso si è presa in considerazione la seconda parte della lettera d), quella che pone la presunzione assoluta di non commercialità per le società di mera gestione immobiliare e ci si è chiesti se, tale presunzione, non configuri una ipotesi di illegittimità costituzionale con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost.⁽¹⁹⁴⁾. Stabilire – senza possibilità di prova contraria – che una determinata società non svolge attività commerciale, con la conseguenza che le sue partecipazioni non possono essere riguardate dal regime della esclusione previsto dall’art. 87 Tuir, sembra andare in contrasto – osserva l’Autore – con quell’orientamento della Corte costituzionale che ha portato più volte alla dichiarazione di incostituzionalità delle norme che ancorano il presupposto di un tributo ad una presunzione assoluta⁽¹⁹⁵⁾. Senonché – continua l’Autore – “tale censura può essere forse superata dal fatto che la *participation exemption* è configurata alla stregua di una norma agevolativa”⁽¹⁹⁶⁾. Si ritiene quindi – anche se in modo dubitativo – che il regime

⁽¹⁹²⁾ G. ZIZZO, *Participation exemption*, *cit.*, pag. 4431.

⁽¹⁹³⁾ P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’IRES*, *cit.*, pagg. 361-362.

⁽¹⁹⁴⁾ Ciò che contesta Russo pertanto, non è il fatto che il legislatore non riconosca la *participation exemption* alle partecipazioni in società che non svolgono attività economica (si v. nota 190), ma è la presunzione assoluta di “non commercialità” per determinate attività. Altra dottrina invece (Zizzo, si v. ancora nota 190) contesta alla radice il ragionamento del legislatore di estromettere dal regime di cui all’art. 87 Tuir le partecipazioni in società non operative.

⁽¹⁹⁵⁾ P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’IRES*, *cit.*, pag. 362, nota 28.

⁽¹⁹⁶⁾ Secondo un’impostazione largamente condivisa – e ben nota – le agevolazioni tributarie, ponendo in essere una discriminazione tra soggetti che ne sono beneficiari e gli altri soggetti, sono infatti in contrasto agli artt. 3 e 53 Cost.. Ciò che conta è però che tale contrasto sia giustificato – in base ad un giudizio di “meritevolezza” – dalla conformità di tali agevolazioni ad altri principi costituzionali. Si veda in tal senso G. FALSITTA, *Manuale, parte generale*, *cit.*, pag. 148 secondo cui le norme costituzionali in attuazione delle quali sono emanate le norme agevolative “si pongono come *norme speciali* rispetto al precetto generale contenuto nell’art. 53 Cost.: di conseguenza, in applicazione del principio *lex specialis derogat generali*, il conflitto tra precetti costituzionali antinomici va risolto dando la prevalenza alle disposizioni costituzionali cui risultano ispirate le norme agevolative”. Analoga soluzione era stata già proposta da G. FALSITTA nella sua opera monografica *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, pagg. 113 ss. con riguardo ad un tema differente da quello delle agevolazioni; in particolare in questa sede l’illustre Autore si era occupato della giustificazione costituzionale delle norme che prevedevano l’iscrizione a ruolo a titolo provvisorio. Si trattava precisamente dell’art. 176 t.u.i.d. (D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645) in base al quale l’esistenza di imponibili relativi a periodi d’imposta precedenti costituiva il presupposto per l’iscrizione a ruolo nel periodo d’imposta successivo; iscrizione che era “provvisoria” in quanto effettuata prima del termine dell’esercizio e, quindi, quando ancora il debito tributario era incerto sia nell’*an* che nel *quantum*. Anche in questo caso – così come poi avrebbe affermato anche con riguardo alle norme agevolative – l’unico modo possibile per giustificare il contrasto con l’art. 53, co. 1 Cost. sarebbe stato quello – secondo Falsitta – di considerare l’iscrizione provvisoria come espressione di una diversa norma costituzionale che, in base al principio di specialità, prevalesse sul principio di capacità contributiva. La questione – è bene osservare incidentalmente per completezza – fu in quella occasione risolta da Falsitta in senso negativo. Si osservò correttamente “L’interesse dello Stato alla percezione dei tributi e il principio di capacità contributiva non sono – nell’ambito delle norme costituzionali – concetti antinomici e confligenti; ma è vero il contrario, e cioè che la realizzazione del primo deve avvenire nel rispetto del secondo” (pag. 128). Tuttavia l’art. 176 t.u.i.d. fu dichiarato legittimo dalla Corte Costituzionale con la nota sentenza n. 77 del 1967 la quale – come riferisce lo stesso Falsitta – eliminò il problema alla radice; si considerò infatti in tale sentenza che l’obbligazione provvisoria, per le sue

intrinseche connotazioni, non ricade nella sfera di operatività del principio di capacità contributiva. Una simile alternativa al problema dell'antinomia tra art. 53, co. 1 Cost ed altre norme Cost. non potrebbe essere prospettata per le norme "agevolative" perlomeno nella misura in cui queste siano relative ad obbligazioni definitive e comportino una riduzione della base imponibile e/o dell'imposta; in tal caso infatti, non si potrebbe "raggirare" il problema affermando che la norma agevolativa sia estranea all'ambito di operatività dell'art. 53, co. 1 Cost.

Ancora nel senso che la norma agevolativa debba trovare "copertura" in altri principi costituzionali, A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 32; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni, cit.*, pagg. 179-180; F. TESAURO, *Istituzioni, parte generale, cit.*, pag. 80. La tesi era già stata sostenuta in passato da I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva, cit.*, pagg. 36-37 ed è stata di recente ribadita in I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 53.

Diversa impostazione è quella fornita da F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, cit.*, pag. 74 ss. secondo cui è nello stesso art. 53 Cost. che deve trovarsi la giustificazione delle norme agevolative. Secondo tale Autore "L'agevolazione sarà dunque legittima solo se collegata a fattispecie caratterizzate da mancanza di capacità contributiva o, comunque, da attenuazione della stessa". Le altre norme costituzionali trovano una loro collocazione anche nell'impostazione di Moschetti ma solo in via "indiretta", in quanto è l'art. 53 Cost. che, letto in combinato disposto con altre norme costituzionali induce il legislatore ad introdurre "un trattamento fiscale differenziato in quanto il concetto di capacità contributiva deve essere armonizzato con la norma di favore" (pag. 75). Il medesimo concetto è ribadito dallo stesso Autore in, *Profili generali, cit.*, pagg. 42 ss.. Conf. R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva – il collegamento soggettivo*, in Tratt. di dir. trib., (diretto da A. Amatucci), t. 1, Padova, 1994, pag. 273. La tesi era stata peraltro già sostenuta da A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario, vol. I*, Milano, 1974, pagg. 115-116. Osserva F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni, cit.*, pag. 180 che in fondo la tesi di Moschetti si differenzia da quella della dottrina maggioritaria soltanto dal punto di vista terminologico piuttosto che sostanziale. "L'Autore infatti – osserva Batistoni Ferrara – riconduce la diminuzione o l'esclusione della capacità contributiva alle norme costituzionali di favore, quali gli art. 9 (cultura e ricerca scientifica), 1, 4 e 35 (lavoro), 32 (salute), 34 (studio) e così via, solo reputando che queste norme giustificano una sua diversa valutazione alla luce del principio di solidarietà (art. 2). Se questo implica l'adozione di una nozione di capacità contributiva non ancorata alla sola capacità economica, mi sembra conduca poi a conclusioni identiche per quanto attiene al giudizio di legittimità costituzionale sulle norme di agevolazione".

Pare a chi scrive che la tesi di Moschetti non possa essere accolta per il semplice motivo che, il principio di capacità contributiva, è un principio che di per sé è in grado di rappresentare il "parametro" per il legislatore tributario nel senso che, ad una differente capacità contributiva, dovrà necessariamente corrispondere una differente imposizione. Stando così le cose non si vede perché si debba invocare una categoria ulteriore (*id est*, quella delle agevolazioni) per giustificare la minore imposizione in presenza di una diminuita capacità contributiva. Invero pare a chi scrive che l'agevolazione sia una categoria autonoma che racchiude in sé quelle ipotesi in cui vi è una disparità fra soggetti titolari di una *medesima* capacità contributiva. Diversamente argomentando l'agevolazione non avrebbe motivo di esistere come categoria autonoma in quanto sarebbe sufficiente l'art. 53, co. 1 Cost. a spiegare ogni forma trattamento tributario differenziato. Per una analoga critica alla tesi che "considera legittime riduzioni od esclusioni del prelievo tributario solo in presenza di sostanziali attenuazioni od in totale carenza della capacità contributiva" si veda A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 32 il quale osserva che, così argomentando, viene meno, in definitiva, "l'autonoma rilevanza concettuale di agevolazioni ed esenzioni fiscali".

Ancora differente da quella di Moschetti è la tesi di N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni, cit.*, pag. 163-164 il quale parte dalla premessa che l'art. 3 Cost., essendo uno dei principi fondamentali della Carta Costituzionale, non può essere derogato da altre norme (anche se di carattere costituzionale). Ciò premesso D'Amati giunge alla conclusione che la legittimità delle agevolazione va rinvenuta nello stesso art. 3 Cost., ed in particolare nel suo secondo comma, il quale – come è noto – attribuisce alla Repubblica il compito di <<rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana ...>>. Tale tesi non pare discostarsi sostanzialmente da quella di Moschetti in quanto sembra presupporre che l'agevolazione debba essere riconosciuta soltanto in presenza di situazioni di maggiore "debolezza" del contribuente.

Per una rassegna delle varie posizioni dottrinali relative al rapporto tra art. 53, co. 1 Cost. e norme agevolative si veda S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie, cit.*, pagg. 416-417 ed *ivi* (417 ss.)

ordinario è quello che prevede l'assoggettamento ad imposizione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione di partecipazioni, mentre quello derogatorio è quello che prevede appunto l'"esclusione".

La differenza tra le due impostazioni è quindi che, mentre secondo la prima ⁽¹⁹⁷⁾ è la disposizione contenuta nella lettera d) che si allontana, secondo una "logica agevolativa", dalla "logica strutturale" dell'istituto (che quindi agevolativo non è), in base alla seconda impostazione ⁽¹⁹⁸⁾, è proprio la lett. d) a rappresentare una conferma della logica agevolativa della *participation exemption*.

A ben vedere però, anche quest'ultima impostazione, non può rappresentare una conferma dell'idea (su cui si vuole indagare in queste pagine) che, con la *participation exemption*, si sia voluto agevolare (o quanto meno favorire) determinati soggetti (società ed enti commerciali) rispetto ad altri.

La finalità sottesa alla previsione di cui all'art. 87, lett. d) infatti è quella avvantaggiare o svantaggiare chi possiede partecipazioni in una società, non sulla base di una distinzione in ordine alla natura del soggetto partecipante, ma distinguendo in ordine all'attività (commerciale/non commerciale) svolta dalla società partecipata. È evidente che l'art. 87 si occupa delle plusvalenze realizzate da soggetti Ires essendo collocato nel titolo II del Tuir. Ma è altrettanto vero che anche per le plusvalenze realizzate da imprenditori individuali vige – come è ben noto – un duplice regime (imponibilità totale/imponibilità parziale) che è fondato sugli stessi elementi discretivi dell'art. 87. L'art. 58, co. 2 del Tuir, infatti, rinvia all'art. 87 per individuare le plusvalenze che "non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti limitatamente al 60 per cento del loro ammontare".

Per fruire dei benefici della *participation exemption* ciò che rileva, nel complessivo sistema del testo unico, non è dunque l'essere persona fisica o società, ma detenere certe partecipazioni anziché altre.

Nel momento in cui la dottrina afferma che l'art. 87, lett. d) rappresenta una conferma della natura agevolativa della *participation exemption* non può che riferirsi ad una agevolazione in senso "oggettivo" (riconosciuta a tutti i soggetti che hanno un certo tipo di partecipazioni). Ciò che invece interessa ai nostri fini è stabilire se, avendo riguardo al regime complessivo del Tuir relativo alle plusvalenze su partecipazioni ed alla distinzione che intercorre tra persone fisiche e società non possa parlarsi di agevolazione in senso "soggettivo" ⁽¹⁹⁹⁾. La previsione di cui all'art. 87, lett. d) non ci aiuta in tal senso proprio perché riguarda un differente profilo rispetto a quello del soggetto partecipante.

In verità la lettera d) dell'art. 87 sembra essere una disposizione tesa a svantaggiare le società non operative. È in questo senso che vi è "deroga" rispetto al regime generale della "esclusione" per le plusvalenze sulla cessione di partecipazioni. Se così è non pare che la disposizione stessa possa essere adottata come argomento per sostenere che la restante disciplina è agevolativa. Si introduce una "deroga" *in peius* per chi detiene certe partecipazioni con il risultato di non avvantaggiare nessuno (come dovrebbe essere in caso di agevolazione) e di "svantaggiare" determinati soggetti. Torna

per una presa di posizione di tale Autore il quale giunge alla conclusione che vada esclusa "la configurabilità di un contrasto delle agevolazioni tributarie con l'art. 53 Cost."

⁽¹⁹⁷⁾ Quella di Zizzo.

⁽¹⁹⁸⁾ Quella di Russo.

⁽¹⁹⁹⁾ Sulla distinzione tra agevolazioni in senso "oggettivo" ed in senso "soggettivo" si veda *retro* nota 131.

così valida la premessa in base alla quale si potrebbe dubitare della costituzionalità, ai sensi dell'art. 3 e 53 Cost., della disposizione in parola. Di tale profilo però non dobbiamo occuparci in questa sede ⁽²⁰⁰⁾.

3.3.3. *Conferma dell'inesistenza di norme agevolative nel regime impositivo delle società* - Ciò che preme è rilevare che, anche alla luce della disciplina della *participation exemption*, non si può parlare di trattamento agevolativo nei confronti delle società rispetto alle persone fisiche ⁽²⁰¹⁾. La dottrina che ha affermato la logica “non strutturale” ma “agevolativo-casistica” della *participation exemption* lo ha fatto muovendo dalla “discriminazione tra società e persone fisiche” più volte evidenziata nel presente lavoro. Se la *ratio* dell'istituto fosse veramente quella – osserva la dottrina – di evitare la doppia imposizione economica, allora si potrebbe sostenere che la *participation exemption* ha natura strutturale. Tuttavia ciò non può affermarsi – secondo la stessa dottrina – quando si passa ad analizzare il regime impositivo delle persone fisiche per le quali, invece, la doppia imposizione economica non è eliminata ⁽²⁰²⁾. Saremmo in presenza quindi di norme agevolative rivolte alle società ⁽²⁰³⁾. Si tratta di una tesi che – a parere di chi scrive – non può essere condivisa. Le ragioni sono in buona parte analoghe a quelle già esposte con riguardo al regime dei dividendi. Vi sono cioè da un lato – come evidenziato da attenta dottrina – degli effetti più gravi nei casi di doppia imposizione societaria rispetto a quella delle persone fisiche e che derivano dal fatto che, nelle prime, la doppia imposizione può trasformarsi in “plurima imposizione” ⁽²⁰⁴⁾. Si deve tener conto poi che, secondo autorevole dottrina, il problema della doppia

⁽²⁰⁰⁾ Va osservato incidentalmente che il problema di costituzionalità dovrebbe essere superato qualora si aderisca alla tesi per cui l'art. 87, co. 1, lett. d) risponde all'esigenza di evitare salti d'imposta (a tale tesi sembrerebbe implicitamente aderire G. MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 573 il quale sostiene che la disposizione citata “evidenzia il timore del legislatore di non sconfinare nel terreno della doppia non imposizione”). Per capire il significato di una tale affermazione bisogna tener conto che l'istituto della *participation exemption* è fondato sul ragionamento per cui il plusvalore risultante dalla cessione della partecipazione è formato dalla presenza nel patrimonio della partecipata di componenti reddituali non distribuite, ma già emerse ed assoggettate ad imposizione. Di conseguenza, laddove tale requisito non si realizzi, perché la partecipata non esercita un'effettiva attività commerciale, vengono anche meno le ragioni per escludere l'imposizione anche al momento in cui si realizzi una plusvalenza per la cessione delle partecipazioni. Per una tale spiegazione si veda P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pag. 360 il quale però avanza dei dubbi in ordine alla correttezza di un simile ragionamento. In primo luogo Russo ritiene non corretta l'asserzione “per cui i plusvalori realizzati per effetto ed in occasione di cessione di partecipazioni sono il risultato di proventi già tassati in capo alla partecipata e non distribuiti dalla medesima” (si veda a tal proposito la precedente nota 187). Inoltre lo stesso Autore considera “non esatto affermare che i plusvalori emergenti in occasione della cessione di partecipazioni in società a prevalente patrimonio immobiliare abbiano natura differente” (pag. 365).

⁽²⁰¹⁾ Cfr. A. TACCANI, *La participation exemption*, in AA.VV., *La nuova imposta sul reddito delle società*, a cura di G. Marino, Milano, 2004, pag. 4 il quale esclude che la *participation exemption* sia configurata come una norma agevolativa, in quanto si tratta “di una norma di sistema, che pone un particolare regime fiscale per determinate plusvalenze, nella prospettiva dell'eliminazione della doppia imposizione economica e della rideterminazione delle modalità di imposizione societaria, specie nel caso dei gruppi”.

⁽²⁰²⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pagg. 498-499 il quale estende il suo ragionamento anche al regime di imposizione dei dividendi.

⁽²⁰³⁾ Sembra essere questa anche la tesi di A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires*, cit., pagg. 484-485 il quale però, cautamente, parla di “disciplina, almeno in senso lato, agevolativa” (corsivo mio).

⁽²⁰⁴⁾ Proprio questo argomento è utilizzato da G. ZIZZO, *Participation exemption*, cit., pag. 4430, per escludere la natura agevolativa della norma.

o plurima imposizione si presenta in maniera ancor più accentuata nel caso di plusvalenze su cessione di partecipazione che non rispetto al caso di percezione dei dividendi. Si è rilevato infatti che, nelle società di capitali, la distribuzione degli utili è un fenomeno assai meno “ordinario” di quanto non lo sia nelle società di persone. Per questo nelle società di capitali, più che nelle società di persone, “la ricchezza prodotta tramite l’organizzazione societaria è “realizzata” dal socio con la cessione del titolo rappresentativo della partecipazione ed è quindi la plusvalenza, piuttosto che il dividendo, a costituire lo strumento di trasformazione del reddito della società in reddito del socio”⁽²⁰⁵⁾.

Da queste osservazioni si potrebbe a *contrario* dedurre – anche se, come si dirà subito dopo, una tale conclusione non può essere accettata – che l’esigenza di evitare la doppia imposizione dovrebbe essere maggiormente avvertita con riguardo alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni. Aderendo a tale argomentazione dovrebbe dunque respingersi, ancor più che con riguardo ai dividendi, la tesi della norma agevolativa. Tuttavia va rilevato che, il fatto che la ricchezza prodotta dalla società di capitali possa essere più agevolmente (o più frequentemente) realizzata dal socio mediante la cessione della partecipazione, non significa pure che vi sia più stretta correlazione tra reddito prodotto dalla società e reddito prodotto dal socio nel caso di plusvalenze da partecipazione che non nel caso di dividendi. Il fatto che il dividendo possa pure non essere riconosciuto ai soci delle società di capitali non significa che lo stesso non sia direttamente correlato al reddito della società. È solo quest’ultimo aspetto, e non la “facilità” con cui si può percepire il dividendo, ad essere rilevante per stabilire se si pone un problema di doppia imposizione economica. Ciò premesso va osservato che è invece proprio la plusvalenza da partecipazione (e non il dividendo), che potrebbe non essere direttamente correlata agli utili e dunque alla ricchezza prodotta dalla società⁽²⁰⁶⁾. È quindi con riguardo a tali plusvalenze che potrebbe esservi semmai una “maggiore giustificazione” della mancanza di un’idoneo meccanismo di eliminazione della doppia imposizione. Questa obiezione alla tesi che, se accettata, avrebbe costituito un rafforzamento di quanto affermato in ordine alla natura non agevolativa dell’art. 87 Tuir, non vale però ad indebolire le nostre convinzioni. Anche nel caso del regime delle plusvalenze su partecipazioni siamo pur sempre in presenza di un intervento legislativo “necessitato” e non con finalità promozionali, dovuto alla esigenza di evitare che, una medesima ricchezza, sia assoggettata più volte a tassazione.

Le conclusioni raggiunte in ordine alla impossibilità di configurare un trattamento agevolativo nella disciplina della *participation exemption* non ci impedisce di osservare che vi sia comunque un certo *favor* legislativo nei confronti delle società rispetto alle persone fisiche. Ciò è dimostrato dall’esclusione totale prevista dalla originaria formulazione dell’art. 87 Tuir, e reintrodotta con la finanziaria per il 2008, a fronte dell’esclusione del solo 60 per cento per le persone fisiche.

⁽²⁰⁵⁾ P. RUSSO – P. LAROMA JEZZI, *La riforma dell’imposta sul reddito: profili generali*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 1654. Per un’ordine di idee analogo si veda, più indietro nel tempo, C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, cit., pagg. 271-272.

⁽²⁰⁶⁾ Mentre il dividendo è per definizione una parte dell’utile (o l’intero utile), la plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni non è necessariamente correlata all’utile (si veda *retro* nota 187).

3.4. – *Il consolidato nazionale.*

3.4.1. *Confutazione delle tesi sulla natura agevolativa dell'istituto* - Si è appurato fin d'ora come la logica sottesa alla riforma del Tuir del 2003 non sia stata quella di introdurre degli istituti di tipo agevolativo. Per chiarire cosa si voglia intendere in questa sede con l'espressione "favor legislativo" – più volte utilizzata nel corso di questo capitolo in contrapposizione alla nozione di agevolazione – potremmo dire che, mentre l'agevolazione comporta un trattamento più vantaggioso rispetto a quello ordinario, con il termine *favor* facciamo riferimento al fenomeno per cui, a fronte degli "svantaggi" (in termini di imposizione) derivanti dal passaggio dal metodo dell'imputazione a quello dell'esenzione, si sono riconosciuti alle società, molto più che alle persone fisiche, dei rimedi agli svantaggi stessi ⁽²⁰⁷⁾. L'abbandono del metodo del credito d'imposta ha comportato infatti, per le persone fisiche, pesanti conseguenze in ordine alla doppia imposizione economica, soltanto in parte neutralizzata con le attuali norme.

L'atteggiamento di fondo del legislatore è pure confermato dalla disciplina del consolidato nazionale.

Anche per questo istituto vi è stato chi ha parlato di "agevolazione" nei confronti delle articolazioni plurisoggettive. La tesi è stata avanzata dalla stessa dottrina che ha ricostruito come "agevolativa" la *ratio* della *participation exemption* ⁽²⁰⁸⁾. Ciò rappresenta una conferma dell'idea in base alla quale – a prescindere dalle tesi adottate – vi è uno stretto legame tra gli istituti (che potremmo definire) "cardine" della riforma (*id est*, regime dei dividendi e delle plusvalenze da partecipazione) e istituti come il consolidato e la trasparenza che sono una conseguenza dei primi ⁽²⁰⁹⁾. Di qui l'utilità nel presente lavoro di una previa indagine relativa alla *ratio* di fondo dell'intera riforma del 2003.

Ciò precisato si deve ora prendere posizione in merito alla questione relativa alla natura agevolativa o meno dell'istituto del consolidato nazionale. A questo proposito va detto subito che si dissente dalla tesi che ricostruisce le norme sul consolidato come norme connotate da una *ratio* agevolativa. Anche attraverso la disciplina del consolidato infatti – come si avrà modo di ribadire più avanti – il legislatore ha semplicemente inteso porre rimedio agli "svantaggi" derivanti dal passaggio al metodo della esenzione. In particolar modo il riferimento è alla possibilità offerta alla società partecipante (dal regime del consolidato così come da quello della trasparenza), di far valere le perdite della società partecipata ⁽²¹⁰⁾. Possibilità che è andata persa – come è noto – con

⁽²⁰⁷⁾ Si è ben consapevoli che anche le norme agevolative sono indice di un *favor* legislativo e che, pertanto, tale locuzione potrebbe essere utilizzata anche per esse. In questa sede però, volendosi differenziare i due fenomeni, l'espressione si è utilizzata con il significato individuato nel testo.

⁽²⁰⁸⁾ Il riferimento è a A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pagg. 499-500. Parla di *ratio* agevolativa, riferendosi al consolidato, anche M. VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, in Riv. dir. trib., 2005, I, pag. 431.

⁽²⁰⁹⁾ Non a caso alla stessa conclusione, e cioè quella per cui "il disegno complessivo della riforma si muove in una logica di semplificazione-agevolazione dei rapporti intersocietari", giunge la stessa dottrina anche quando affronta il tema della trasparenza. A. FANTOZZI - A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza*, cit., pag. 687.

⁽²¹⁰⁾ Cfr. per tutti A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pag. 499 e M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, diretta da F. Tesauro, Bologna, 2007, pag. 560, il quale considera la disciplina sul consolidato nazionale come "una nuova, indispensabile <<cinghia di trasmissione>> tra la fiscalità societaria e quella dei soci". La

l'abbandono del metodo della imputazione e che può oggi essere "recuperata" appunto con l'opzione per il consolidato o per la trasparenza⁽²¹¹⁾.

I gruppi di imprese che optano per il consolidato nazionale non sono quindi destinatari di un trattamento agevolativo, ma soltanto di una disciplina volta ad eliminare taluni effetti negativi derivanti dal sistema⁽²¹²⁾. Come è stato perspicuamente affermato da parte della dottrina "L'introduzione del consolidato fiscale appare anzi una scelta obbligata della delega, per consentire la rilevanza delle perdite operative delle società sottostanti, precedentemente riconosciuta per il tramite delle svalutazioni e delle minusvalenze su partecipazioni. Sotto questo profilo, il consolidato non può considerarsi come una concessione della riforma, bensì come l'unico strumento, dopo aver tolto rilevanza fiscale alle minusvalenze su partecipazioni, per dedurre in capo alla partecipante le perdite delle partecipate"⁽²¹³⁾.

Da un lato quindi non si può negare che l'attenzione del legislatore nei confronti di taluni gruppi di società è dovuta a motivi di natura extrafiscale quali sono quelli di "aumentare la competitività" dei gruppi e di rendere neutrale la scelta del "gruppo" rispetto a quella del "soggetto economico unitario, posto che l'eliminazione degli strumenti indiretti di consolidamento avrebbe spinto i gruppi a preferire l'unitarietà rispetto all'articolazione in società diverse"⁽²¹⁴⁾⁽²¹⁵⁾. Dall'altro lato però bisogna

necessarietà della disciplina è derivata – continua l'Autore – dall'introduzione dell'istituto della *participation exemption* in quale ha comportato, tra l'altro, il venir meno della normativa concernente le svalutazioni delle partecipazioni (art. 61 del Tuir nel testo anteriore alla riforma) la quale "consentiva alla società partecipante di procedere alla determinazione del proprio reddito tenendo conto delle perdite (civiltistiche) subite dalle singole società partecipate".

⁽²¹¹⁾ Il riferimento, trattandosi della trasmissibilità delle perdite, è alla trasparenza delle società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 Tuir). Anche in tal caso, come nel consolidato, l'istituto consente di "ovviare alla intrasmissibilità delle perdite tramite la svalutazione delle partecipazioni sancita dal nuovo sistema impositivo dell'Ires". L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., pag. 1505; nello stesso senso A. FANTOZZI - A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza*, cit., pag. 688.

⁽²¹²⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pag. 500 parla di una "penalizzazione generalizzata (con l'eliminazione del credito d'imposta e l'irrilevanza delle svalutazioni), dalla quale sono stati esclusi i gruppi societari".

⁽²¹³⁾ R. LUPI, *Delega fiscale, redditi finanziari e redditi d'impresa: un'imposizione reale onerosa per i redditi elevati?*, in Rass. trib., 2003, pag. 113. L'affermazione per cui il consolidato risponde all'esigenza di "rimediare" all'impossibilità – derivante dalla riforma del 2003 – di compensare all'interno di un gruppo di società le perdite di alcune con i redditi conseguiti dalle altre è pacifica in dottrina e non può essere messa in dubbio. Oltre al citato scritto di Lupi, ed alla dottrina indicata in nota 210, si veda G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, pag. 626; G. TINELLI, *Il "bilancio" consolidato fiscale nazionale nella disciplina dell'Ires*, in AA.VV., *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, Milano, 2006, pag. 116, nonché pag. 124 per l'espressa negazione della natura di agevolazione tributaria dell'istituto. Più articolata è poi la spiegazione offerta dalla circ. 25/E del 17 giugno 2004 dove si osserva che la disciplina opzionale del consolidato è servita a controbilanciare la sopravvenuta impossibilità: a) di compensare l'utile della partecipata con la perdita della partecipante (mediante l'utilizzo del credito d'imposta sui dividendi) e b) di conferire rilevanza fiscale alle perdite della partecipata (tramite la svalutazione delle partecipazioni).

⁽²¹⁴⁾ Così A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pag. 500. Tale affermazione è condivisibile a prescindere dal fatto che si sostenga o meno la tesi della natura agevolativa delle norme in questione. Nello stesso senso M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in Giur. imp., 2004, pagg. 483 ss., il quale considera il consolidato nazionale come uno strumento di "lecita pianificazione fiscale" che risponde all'intento di "offrire una misura sovvenzionale alle attività che tendono a diversificarsi" (pag. 484); G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, cit., pag. 628.

anche ammettere che ciò che prevale è l'esigenza di porre rimedio a quelle iniquità che, in assenza di correttivi qual'è quello del consolidato, si sarebbero venute a creare con la riforma del 2003. Le eventuali esigenze promozionali sottese all'introduzione dell'istituto non sono quindi sufficienti per propendere per la *ratio* agevolativa in quanto lo stesso è volto a rimediare ad una situazione di "svantaggio" venutasi a creare con il passaggio al metodo dell'esenzione per chi esercita l'attività economica secondo determinate strutture.

In altri termini potremmo concludere sul punto osservando che, mentre l'agevolazione, come si è più volte affermato, pone in essere una deroga al principio di uguaglianza in ragione della tutela di altri valori sanciti dalla Costituzione, l'istituto qui analizzato è volto invece a *ripristinare* l'uguaglianza tra le diverse modalità di esercizio dell'attività economica.

3.4.2. *Conseguenze in ordine all'eliminazione, ad opera della L. 24 dicembre 2007, n. 244, del sistema delle rettifiche di consolidamento* - Si è detto finora che, l'esclusione da imposizione del 95 per cento degli utili non possa essere considerata come un'agevolazione. Nel consolidato però, nella originaria formulazione dell'art. 122 Tuir, i dividendi ricevuti dalle società rientranti nel consolidato da altre società partecipate rientranti anch'esse nel perimetro di consolidamento, dovevano essere oggetto di "rettifica" ⁽²¹⁶⁾. Si trattava in particolare di una rettifica "in diminuzione" volta a escludere da imposizione anche il 5 per cento che, altrimenti, sarebbe stato imponibile.

Pare a chi scrive che tale previsione potesse a ragione essere considerata di tipo agevolativo ⁽²¹⁷⁾. Si è illustrato sopra nel testo come l'imponibilità del 5 per cento del dividendo percepito è volta a compensare la deducibilità dei costi di gestione relativi alla partecipazione da cui è originato il dividendo ⁽²¹⁸⁾. Se si accetta tale premessa, si deve concludere – come si è già affermato sopra – che non vi è una, neppure parziale, doppia imposizione tra reddito prodotto dalla società partecipata e reddito distribuito alla società partecipante.

⁽²¹⁵⁾ Siamo in presenza di una delle moltissime ipotesi di utilizzo del tributo come strumento di politica economica. Il tema – come è noto – non si ricollega solamente alle norme di agevolazione. Il legislatore tributario può infatti intervenire (e di fatto interviene) realizzando una disciplina che favorisce determinate attività rispetto ad altre, oppure introducendo aggravii dal punto di vista tributario nei confronti di determinate attività che si vuole scoraggiare, oppure infine per rimediare a "svantaggi" derivanti dal sistema e che potrebbero scoraggiare determinate attività o modalità di esercizio delle attività economiche. È quest'ultimo, a noi pare, il caso delle norme sul consolidato nazionale.

Sul tema del tributo come strumento di politica economica si rinvia alle trattazioni monografiche di M. PUGLIESE, *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*, Padova, 1932 ed F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973, nonché a A.D. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., pag. 76; F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pagg. 320 ss.; G. FALSITTA, *Manuale, parte generale*, cit., pagg. 148-149; A. FEDELE, *Appunti*, cit., pagg. 31-32; R. LUPI, *Diritto tributario, parte gen.*, cit., pagg. 21-22; E. DE MITA, *Principi*, cit., pagg. 96-97; ID., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, pagg. 98-99; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, cit., pagg. 53 ss.; S. LA ROSA, *Principi*, cit., pagg. 25-26.

⁽²¹⁶⁾ Per un'analisi più dettagliata di tale rettifica, nonché delle altre rettifiche previste dall'art. 122 Tuir si rinvia al capitolo secondo.

⁽²¹⁷⁾ Così l'aveva considerata A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pag. 499.

⁽²¹⁸⁾ Si veda nota 95.

L'ulteriore abbattimento di questa "porzione" di imponibile (*id est*, 5 per cento) che si ha nel consolidato, non rispondendo all'esigenza di eliminare la doppia imposizione economica, comportava quindi una deroga al regime ordinario in base al quale vi deve essere simmetria tra rilevanza reddituale dei componenti positivi e negativi. Si trattava di una deroga che introduceva un trattamento di favore il quale doveva essere pertanto qualificato come "agevolativo" ⁽²¹⁹⁾.

L'art. 122 Tuir è stato tuttavia modificato – come è noto – dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244 (finanziaria 2008), la quale ha eliminato completamente il sistema delle rettifiche di consolidamento.

La conseguenza è che, attualmente, anche i dividendi distribuiti alle società rientranti nel consolidato concorreranno a formare la base imponibile nella misura del 5 per cento.

Se vi era pertanto un ristretto ambito, nella disciplina del consolidato, per parlare di istituto a carattere agevolativo, tale possibilità è oggi venuta meno a seguito della legge finanziaria per il 2008.

3.5. - *Indagine intorno alla possibilità di considerare realizzato un sistema maggiormente connotato in senso "reale"*.

3.5.1. *Il duplice significato attribuito alla locuzione "dalle persone alle cose"* - Se la chiave di lettura per comprendere l'intera riforma in generale, e la disciplina sul consolidato nazionale in particolare, non è – come si è dimostrato – quella della *ratio* agevolativa, non è di conseguenza alla luce di questa che possono giustificarsi le "anomalie" che verranno rilevate nel capitolo terzo in ordine all'art. 53, co. 1 Cost.. Il riferimento è in particolare – ma sul punto si avrà modo di tornare più avanti – alla possibilità che un soggetto, la società controllante, sia obbligato al pagamento delle imposte per una capacità contributiva non propria e, più precisamente, per la capacità contributiva riferibile alla controllata.

Rimane allora da verificare l'altra possibile chiave di lettura che è quella che tiene conto della connotazione "reale" del sistema. In un'ottica reale e non personale – è stato osservato da autorevole dottrina – non è necessario assicurare la stretta coerenza tra titolarità della fonte produttiva di reddito e titolarità dell'obbligazione tributaria ⁽²²⁰⁾. Ciò potrebbe giustificare la suaccennata particolarità che si riscontra sotto questo profilo nella disciplina del consolidato nazionale ⁽²²¹⁾.

⁽²¹⁹⁾ Riferendosi al regime derivante dalle rettifiche di consolidamento sui dividendi, sottolineava il trattamento "particolarmente vantaggioso" rispetto al regime ordinario, pur senza parlare di agevolazione D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, in *Rass.trib.*, 2002, pag. 1200.

⁽²²⁰⁾ M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, *cit.*, pag. 486. Conf. L. CASTALDI, voce *Soggettività tributaria*, in *Diz. dir. pubbl., cit.*, vol. VI, pagg. 5622-5623, la quale afferma che nel consolidato "più che altrove, sembra aver giocato un ruolo determinante ai fini delle soluzioni normativamente prescelte la notevole attenuazione di rilevanza del profilo soggettivo di imputazione dell'obbligazione tributaria determinatasi per effetto della spiccata sterzata verso moduli reali di imposizione impressa al sistema dalla riforma"; ID., *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001*, *cit.*, pag. 865 ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, *cit.*, pag. 61 osserva che le imposte reali "considerano gli indici di ricchezza indipendentemente dal fatto che essi affluiscono nella disponibilità del soggetto".

⁽²²¹⁾ Si avrà modo nel terzo capitolo di affermare che il sistema di tassazione reale non può essere invocato per risolvere i problemi di illegittimità costituzionale.

Senza dubbio il passaggio ad un'imposizione di tipo reale era nelle intenzioni del legislatore. Si è già ricordato, nel corso del presente capitolo, come tale intenzione sia stata più volte sintetizzata con la formula “*dalle persone alle cose*”.

Il passaggio dalla tassazione delle persone a quella delle cose era stato invero teorizzato dallo stesso Tremonti parecchi anni prima dell'entrata in vigore della riforma del 2003 cui lo stesso ha partecipato attivamente – come è noto – in qualità di ministro⁽²²²⁾. È bene però rilevare, al fine di non creare fraintendimenti, che la formula “dalle persone alle cose” utilizzata da Tremonti nei primi anni novanta, ha subito nel tempo una sorta di ridimensionamento, talché si può dire che questa non esprima lo stesso significato con cui è stata utilizzata per sintetizzare lo spirito della riforma del 2003.

In particolare tale Autore aveva ipotizzato – prima ancora che un passaggio dalle imposte personali a quelle reali – un abbandono del ruolo primario attribuito al reddito quale indice di ricchezza da assoggettare ad imposizione. È proprio tale obiettivo che era stato sintetizzato da tale Autore con la formula “dalle persone alle cose”.

Si tratta, come è agevole comprendere, di due aspetti fra loro differenti. La bipartizione tra imposte reali e personali, come si è ricordato sopra, è stata elaborata con riguardo alle imposte dirette e, soprattutto, con riguardo alle imposte sui redditi. Sostenere che si debba preferire un'imposizione di tipo reale rispetto ad una di tipo personale significa comunque rimanere all'interno del sistema delle imposte reddituali eliminando però il più possibile quei tratti di personalità che si sono sopra analizzati. Diverso è invece affermare che si deve ridurre l'imposizione diretta sul reddito compensandola con l'imposizione “sulle cose”⁽²²³⁾.

Con la riforma del 2003 non si è nemmeno ipotizzato di attuare quest'ultimo obiettivo; si è rimasti nell'ambito delle imposte reddituali (ed in particolare del Tuir) tentando più semplicemente di costruire un sistema connotato da maggiori elementi di realtà⁽²²⁴⁾.

Possiamo quindi continuare ad utilizzare – come ha fatto anche la dottrina che si è occupata a vario titolo della riforma del Tuir del 2003 – l'espressione dalle “persone alle cose”, purché ciò avvenga nella consapevolezza che questa ha assunto, nel tempo, un significato in parte diverso rispetto a quello originario per cui era stata coniata.

Ciò precisato possiamo infine tornare al quesito iniziale per stabilire se, con la riforma qui analizzata, si possa dire realizzato a pieno il disegno del legislatore delegante di creare un sistema reddituale maggiormente connotato in senso reale piuttosto che personale.

Pare a chi scrive che ad un tale quesito non possa fornirsi una risposta netta.

Sotto certi profili può dirsi che il passaggio dalla “tassazione delle persone” alla “tassazione delle cose” può dirsi effettivamente realizzato. Ciò in particolare è avvenuto con il passaggio al metodo dell'esenzione e la previsione di meccanismi (imposizione sui dividendi e sulle plusvalenze da cessione di partecipazione) attraverso i quali la

⁽²²²⁾ In particolare la teorizzazione di un sistema di imposizione basato *sulle cose* avvenne con il saggio di G. TREMONTI, *Dalle tasse sulle persone alle tasse sulle cose*, in G. TREMONTI-G. VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991.

⁽²²³⁾ Questo era in particolare il primario obiettivo che una riforma fiscale si sarebbe dovuta prefiggere secondo G. TREMONTI, *Dalle tasse sulle persone alle tasse sulle cose*, *cit.*, spec.te pag. 112 ss. il quale afferma che “Se c'è stata una ragione perché il reddito avesse una posizione centrale nel sistema economico ora non c'è proprio più una ragione per fare, del reddito, il sole del sistema”.

⁽²²⁴⁾ Invero anche questo era un obiettivo da realizzare secondo G. TREMONTI, *Dalle tasse sulle persone alle tasse sulle cose*, *cit.*, pag. 112 il quale proponeva una semplificazione dei presupposti d'imposta, in particolare attraverso il “recupero degli elementi di realtà e territorialità dell'imposizione”.

ricchezza è presa in considerazione, ai fini impositivi, quasi soltanto laddove questa è prodotta (società partecipata) e non anche nei successivi “passaggi” della ricchezza stessa ad altri soggetti (soci) ⁽²²⁵⁾.

Va anche detto che, come è emerso dalla analisi sulla natura reale o personale dell'Irpeg, anche questa imposta non poteva essere considerata pienamente “personale” avendo non pochi caratteri idonei a renderla un'imposta indubbiamente più spostata verso il modello “reale” rispetto all'Irpef. Del resto fin dalla legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 emergeva sotto questo profilo l'intento di differenziare l'Irpef dall'Irpeg. Soltanto per la prima imposta si individuava infatti, tra i principi e criteri direttivi che il legislatore delegato avrebbe dovuto seguire, il “carattere personale e progressivo dell'imposta” (art. 2, lett. a); nessun riferimento in tal senso compare invece all'art. 3 della legge delega con riguardo all'Irpeg ⁽²²⁶⁾.

La connotazione già in parte “reale” dell'Irpeg serve in questa sede ad osservare che, se con l'introduzione dell'Ires si è forse fatto qualche piccolo passo in più verso il modello della “tassazione delle cose”, non si può valorizzare oltre misura il cambiamento al fine di giustificare, in nome del passaggio ad un sistema reale, alcune “anomalie” che vedremo essere presenti nella disciplina del consolidato nazionale.

3.5.2. La mancata realizzazione della legge delega circa la riduzione dell'Ire a due sole aliquote – Un'ulteriore attenuazione del modello di “tassazione reale” sopra descritto si è avuta a causa mancata attuazione di parte della legge delega ed, in particolare, di quella parte in cui si stabiliva la riduzione a due sole aliquote per l'imposta sul reddito che, come ricordato sopra, avrebbe dovuto colpire non soltanto le persone fisiche, ma anche gli enti non commerciali.

Tali aliquote avrebbero dovuto essere – come è ben noto – del 23 e del 33 per cento (art. 3, L. 7 aprile 2003, n. 80). L'aliquota massima sarebbe stata quindi coincidente con l'aliquota Ires. Ciò avrebbe permesso di prevedere una esenzione sui dividendi e sulle plusvalenze derivanti da cessione di partecipazione, pari a quella dei soggetti Ires ⁽²²⁷⁾. Come si è sopra ricordato infatti, tra i motivi che hanno impedito al legislatore delegato di stabilire una uguale esenzione tra persone fisiche e soggetti Ires, vi è sicuramente anche l'esigenza di rispettare il principio di progressività per l'imposta sulle persone fisiche. Progressività che sarebbe venuta meno se si fosse riconosciuto anche a tali soggetti un'esenzione totale o quasi totale e che, invece, è stata salvaguardata assoggettando ad imposizione una porzione del dividendo o della plusvalenza (40 per cento).

⁽²²⁵⁾ Cfr. R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec.*², cit., pag. 51 testo e nota 38.

⁽²²⁶⁾ Pare a chi scrive che tale silenzio del legislatore delegante sia significativo per l'interprete soprattutto se confrontato con l'espreso riferimento alla personalità avvenuto per l'Irpef. Non si concorda quindi con P.M. TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, cit., pagg. 33-34 il quale da questo aspetto della legge delega deduce che “A questo punto, qualsiasi giudizio sulla natura personale, o reale dell'imposta, oltre che irrilevante e difficile, sarebbe anche arbitrario”.

⁽²²⁷⁾ Giova incidentalmente rilevare come ciò avrebbe rappresentato anche un ostacolo in meno alla “spostamento” degli enti non commerciali dall'Ires all'Ire (imposta che avrebbe dovuto colpire quindi persone fisiche ed enti non commerciali). Anche tale parte della legge delega è rimasta inattuata ed uno dei motivi è sicuramente rappresentato dal fatto che, il mantenimento delle aliquote progressive nell'imposta sulle persone fisiche, avrebbe ingenerato un notevole aggravio della complessiva pressione fiscale sugli enti non commerciali. Cfr. per tutti L. CASTALDI, *Riforma dell'imposizione sul reddito: gli enti non commerciali e le incertezze del legislatore*, in Giur. imp., 2003, pagg. 1349-1350.

È evidente però che, se l'aliquota massima dell'Ire fosse stata – come richiesto nella legge delega – pari a quella dell'Ires, non si sarebbe posto il problema di garantire la progressività per i soggetti con un reddito elevato ⁽²²⁸⁾. Quanto ai soggetti con un reddito “basso” la progressività sarebbe invero stata eliminata, ma comunque sempre in misura inferiore rispetto a quanto accade attualmente ⁽²²⁹⁾.

Tutto ciò avrebbe reso possibile – come si è accennato sopra – prevedere una pressoché totale esclusione anche in capo alle persone fisiche (nel caso dei dividendi come in quello delle plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni) con la conseguenza che il reddito sarebbe stato effettivamente colpito soltanto in capo al soggetto produttore dello stesso (*id est*, società od ente commerciale).

⁽²²⁸⁾ Sembra giungere a conclusioni analoghe A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pag. 498.

Osservava anteriormente alla attuazione delle riforma I. VACCA, *La nuova imposta sul reddito delle società*, in *La riforma della riforma – da Visco a Tremonti –*, allegato al Fisco, 2002, 2, pag. 14515, che per raggiungere l'obiettivo, risultante dalla relazione al disegno di legge delega per la riforma, di evitare e non soltanto ridurre la doppia imposizione economica tra socio e società di capitali, si sarebbe dovuta attuare la riduzione delle aliquote Ire a due soltanto, di cui la maggiore coincidente con l'aliquota Ires. Conf. M. BASILAVECCHIA, *Verso il codice, passi indietro*, cit., pag. 85, nota 5.

⁽²²⁹⁾ Come si è già osservato sopra infatti, la persona fisica che dovrebbe in base al proprio reddito vedersi applicata un'aliquota media bassa (inferiore al 33 per cento dell'Ires), non soltanto non riceverà più alcun rimborso (come accadeva con il credito d'imposta), ma sarà gravato da una ulteriore imposizione (stavolta in base alle aliquote progressive) sul 40 per cento del dividendo percepito o della plusvalenza realizzata.

CAPITOLO SECONDO

LA QUESTIONE DELLA SOGGETTIVITÀ GIURIDICA DELLE SOCIETÀ CONSOLIDATE

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. Diversi profili in ordine ai quali può venire in considerazione la soggettività tributaria. - 3. Analisi delle norme “sostanziali”. - 3.1. Conseguenze in ordine alla soppressione, ad opera della legge finanziaria 2008, delle rettifiche di consolidamento. - 3.2. Analisi delle rettifiche di consolidamento - 3.3. La disciplina dell’interruzione della tassazione di gruppo. - 3.4. L’imputazione all’obbligazione della controllata degli obblighi di acconto in caso di mancato rinnovo - 4. Il regime della responsabilità previsto dall’art. 127 Tuir - 4.1. Premessa - 4.2. Indagine intorno all’esistenza di una responsabilità paritaria o dipendente - 5. Indagine relativa alla possibilità di ricondurre la società controllante nella figura del responsabile d’imposta od in quella del sostituto. - 5.1. Premessa. - 5.2. Le nozioni di sostituto e di responsabile implicitamente ricavabili dall’art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. - 5.3. Un primo elemento a favore della tesi della sostituzione tributaria: l’obbligo di versamento in capo alla società od ente controllante. - 5.4. Assenza nella disciplina del consolidato dell’istituto della ritenuta: irrilevanza ai fini della possibilità di qualificare la controllante quale sostituto - 5.5. Ulteriore elemento tipico della sostituzione ed assente nel consolidato: la detenzione del *quid* che costituisce il reddito su cui si commisura l’imposta. - 5.6. La mancanza di un’espressa previsione volta a sancire l’obbligo, od a riconoscere il diritto, di esercitare la rivalsa - 5.7. (segue) L’art. 64, co. 1 del D.P.R. 600/73 non è sufficiente per riconoscere l’esistenza di un obbligo di rivalsa in capo alla controllante - 5.8. La disciplina dell’accertamento ritraibile dagli artt. 117 ss. del Tuir - 5.9. Compatibilità della previsione della solidarietà tributaria tanto con la figura del sostituto quanto con la figura del responsabile d’imposta - 5.10. Indagine intorno alla compatibilità del nesso di pregiudizialità - dipendenza con la sostituzione tributaria - 5.11. (segue) Utilità ai nostri fini dell’individuazione degli effetti prodotti da una fattispecie sostitutiva - 6. Indagine intorno all’esistenza di un’espressa previsione sulla rivalsa idonea a risolvere il problema della soggettività - 6.1. Natura pubblicistica della rivalsa - 6.2. (segue) ulteriore dimostrazione della natura pubblicistica della rivalsa: la disciplina dell’Iva - 6.3. La particolarità del diritto di rivalsa previsto dall’art. 127, co. 4 Tuir - 6.4. Precisazioni finali: la diversa natura della rivalsa e dell’azione di regresso (c.d. rivalsa successiva) esercitata dal sostituto.

1. - PREMESSA.

Nel capitolo primo si è cercato di individuare quali fossero le finalità sottese alla riforma che ha portato all’introduzione dell’Ires. Ciò è stato fatto al fine di individuare la corretta chiave di lettura da utilizzare per risolvere le particolari questioni

interpretative poste dalla disciplina del consolidato nazionale. Il riferimento è in particolare ai problemi – cui si è già fatto cenno e che verranno approfonditi nel capitolo terzo – che tale istituto pone sotto il profilo della capacità contributiva.

Passando dal generale al particolare dobbiamo ora occuparci del tema della soggettività nel consolidato nazionale. Anche tale questione è propedeutica rispetto al tema della capacità contributiva in quanto, come è agevole comprendere, lo stesso si pone in maniera del tutto differente a seconda che si aderisca alla tesi in base alla quale soltanto la società controllante mantiene la soggettività tributaria, oppure si presti adesione alla tesi contraria, in base alla quale anche le società controllate sono soggetti passivi d'imposta.

L'opzione per il consolidato nazionale comporta – come è ben noto – la determinazione di un reddito complessivo globale che è la risultante della somma algebrica degli imponibili delle società partecipanti. A differenza di quanto avviene nel consolidato mondiale, dove il consolidamento è proporzionale ⁽²³⁰⁾, nel consolidato nazionale la controllante è tenuta a versare le imposte sull'intero reddito della controllata; l'art. 118 Tuir stabilisce infatti che debbono essere sommati i redditi complessivi netti “da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante”. È in primo luogo da tale previsione che traggono origine i dubbi intorno alla possibilità di considerare le controllate come dotate di un'autonoma soggettività passiva d'imposta.

Con ciò non si vuole affermare – è bene precisarlo – che nel consolidato mondiale il problema della soggettività si risolve argomentando dalla imputazione proporzionale del reddito. In questo caso infatti le società controllate non sono residenti e il loro reddito è imputato alla controllante non perché prodotto in Italia, ma soltanto perché si è optato per tale modalità di tassazione del gruppo; si tratta in altri termini di soggetti non rientranti nel novero dei soggetti passivi dell'Ires elencati nell'art. 73 del Tuir in quanto, oltre ad esser non residenti, non producono il loro reddito in Italia ⁽²³¹⁾.

Il confronto con la disciplina sul consolidato mondiale è qui utile soltanto per osservare che, se il legislatore avesse previsto anche per il consolidato nazionale l'imputazione proporzionale del reddito in luogo di quella integrale, è evidente che in questo caso non si sarebbe potuto dubitare in ordine al mantenimento di un'autonoma soggettività tributaria in capo alla controllata. Ciò in quanto vi sarebbero state società od enti residenti ⁽²³²⁾ che, dopo aver imputato una porzione di reddito alla controllante, sarebbero rimasti obbligati nei confronti dell'erario per la restante quota.

Il legislatore ha invece previsto la determinazione di un'unica base imponibile in capo alla controllante la quale, dopo aver presentato la dichiarazione di gruppo, deve liquidare l'unica imposta dovuta o riportare a nuovo la perdita risultante dalla somma

⁽²³⁰⁾ In base all'art. 131, co. 1 Tuir, i redditi e le perdite prodotti dalle controllate non residenti vengono imputati alla controllante in misura corrispondente alla quota di partecipazione agli utili “tenendo conto della demoltiplicazione determinata dalla catena societaria di controllo”. Sul punto si veda per tutti G. ZIZZO, *Prime considerazioni in tema di consolidato mondiale*, in *Fisc. internaz.*, 2003, pag. 313 ed *ivi* per l'affermazione che la proporzionalità, la quale comporta la limitazione della pretesa al solo reddito di pertinenza del soggetto residente (la controllante), è l'inevitabile corollario della assenza di potestà impositiva sul soggetto non residente (la controllata).

⁽²³¹⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, *cit.*, pag. 507.

⁽²³²⁾ Ai sensi dell'art. 117, co. 1 Tuir – come è noto – possono optare per il consolidato in qualità di controllate soltanto i soggetti di cui alle lett. a) e b) dell'art. 73 (società ed enti commerciali residenti), mentre le società e gli enti non residenti possono rivestire, ai sensi dell'art. 117, co. 2 soltanto la qualità di controllanti purché siano soddisfatte le condizioni *ivi* indicate.

degli imponibili. Sempre alla controllante poi, in base all'art. 118, co. 3 Tuir, competono gli obblighi di versamento a saldo ed in acconto dell'unica imposta. Se ci si potesse fermare a questi dati, si dovrebbe forse concludere che le società controllate perdono a seguito dell'opzione per il consolidato la propria soggettività tributaria. È però fin troppo ovvio osservare che l'analisi deve essere condotta alla luce dell'intero quadro normativo e non soltanto di una parte di esso. Sarà questo appunto l'obiettivo del presente capitolo.

2. DIVERSI PROFILI IN ORDINE AI QUALI PUÒ VENIRE IN CONSIDERAZIONE LA SOGGETTIVITÀ TRIBUTARIA.

Prima ancora di iniziare l'indagine è necessaria una premessa di carattere generale in ordine alla soggettività tributaria. In particolare si deve ricordare che la soggettività può venire in considerazione, nel diritto tributario, sotto diversi profili. Il più importante di questi è senz'altro quello che individua il soggetto passivo del tributo, cioè il soggetto su cui grava il peso tributario in forza dell'esistenza in capo ad esso di una manifestazione di capacità contributiva.

Accanto a tale figura vi sono però altre figure soggettive che vengono in rilievo nell'ordinamento tributario. In particolare il soggetto può venire in considerazione "come centro di imputazione dell'obbligazione di pagare il tributo" ⁽²³³⁾, oppure come soggetto tenuto a rendere la dichiarazione, o a tenere la contabilità, oppure ancora come soggetto responsabile per l'imposta dovuta dal soggetto passivo del tributo ⁽²³⁴⁾.

La dottrina che si è occupata *ex professo* del tema ha così ritenuto correttamente di poter enucleare una duplice nozione di soggetto passivo potendo per tale intendersi "sia il soggetto nei cui confronti si verifica la fattispecie tributaria in senso stretto" (contribuente) sia, "più genericamente, colui che può essere tenuto a rispondere verso l'ente creditore di adempimenti a rilevanza tributaria, siano essi di natura sostanziale che meramente formale" ⁽²³⁵⁾.

Nel consolidato nazionale si riscontrano tutti i profili sopra accennati: a) un unico soggetto, la società controllante, è tenuto a pagare l'eventuale imposta all'erario (art. 118, co. 3) nonché a presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato (art.

⁽²³³⁾ Così G.A. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1977, I, pag. 435.

⁽²³⁴⁾ Cfr. ancora G.A. MICHELI, *Soggettività tributaria*, cit., pagg. 435-436. Secondo l'illustre Autore la spiegazione del fenomeno per cui la soggettività tributaria può essere intesa in differenti modi risiede nel fatto che la soggettività nel diritto tributario è un concetto funzionale al perseguimento di determinate finalità. Le differenti finalità perseguite portano volta per volta il legislatore a considerare in maniera differente i soggetti stessi. Sul punto si veda pure P. BODDA, *Il sostituto d'imposta*, in *Jus*, 1941, pagg. 195-196.

⁽²³⁵⁾ E. POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. dir., vol. XLII, Milano, 1990, pag. 1226. Lo stesso concetto è espresso da E. VANONI, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in Foro it., 1935, IV, pag. 324; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, il quale, nell'affrontare il tema della nozione di soggetto passivo (pagg. 17 ss.), distingue tra soggetti "titolari di situazioni giuridiche strumentali" e soggetti titolari "di situazioni giuridiche finali" (pag. 36); J. L. PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Tratt. di dir. trib. (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994, pagg. 371 ss.; C. LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1961, I, pag. 10 il quale afferma: "qualunque figura può atteggiarsi a soggetto di diritto tributario, solo che appaia dotata di una funzione soggettiva, in senso tecnico, rispetto ad un qualsiasi sistema di norme tributarie: generale o particolare, sostanziale o strumentale, principale o accessorio".

122); b) le società controllate non sono tenute al versamento dell'imposta ma soltanto all'adempimento di obblighi formali consistenti nella compilazione del modello della dichiarazione dei redditi da trasmettere poi alla società controllante (art. 121 ed art. 8 del D.M. 9.06.04); c) è prevista la responsabilità solidale di ciascuna società controllata con l'ente o società controllante per le maggiori imposte accertate in capo alla controllante e riferite al reddito proprio della controllata stessa (art. 127, co. 2, lett. a); d) vi è, infine, la responsabilità solidale tra controllante e controllate in caso di omesso versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione del consolidato ⁽²³⁶⁾.

Si tratta dunque di considerare complessivamente tali disposizioni al fine di individuare se vi sia un unico soggetto passivo del tributo (*id est*, la società o l'ente controllante) o se, invece, non vi siano tanti soggetti passivi quante sono le società che rientrano nel perimetro di consolidamento.

Vi è poi almeno un altro profilo di rilevanza della soggettività che si presenta nei casi in cui un soggetto, pur senza essere soggetto passivo di imposta, è soggetto passivo d'accertamento. Il fenomeno – come è ben noto – è conosciuto nel nostro ordinamento con riferimento alle società di persone ⁽²³⁷⁾. Tali società – come è pure noto – non posseggono una propria soggettività passiva d'imposta ⁽²³⁸⁾; non è nei loro confronti, ma è nei confronti dei soci, che si verifica il presupposto di fatto del tributo ⁽²³⁹⁾. Le società di persone possono però ben essere destinatarie di un accertamento il quale sarà finalizzato ad individuare il reddito da queste prodotto al fine poi di imputarlo *pro quota* ai singoli soci. Se tale fenomeno si riscontri o meno anche nel consolidato nazionale è un quesito al quale non possiamo ancora rispondere. Soltanto se, al termine della nostra indagine, dovessimo stabilire che le società controllate non sono soggetti passivi d'imposta allora potremmo anche passare ad interrogarci se sia corretto sostenere che esse posseggono soltanto una soggettività passiva d'accertamento ⁽²⁴⁰⁾.

3. – ANALISI DELLE NORME “SOSTANZIALI”.

3.1. *Conseguenze della soppressione ad opera della finanziaria 2008 delle rettifiche di consolidamento.*

Come si è ricordato sopra, il procedimento che porta alla liquidazione dell'imposta nel consolidato nazionale, prevede che ciascuna società controllata, dopo

⁽²³⁶⁾ Tale responsabilità solidale era prevista dall'art. 127, co. 3 il quale è stato successivamente abrogato. Si avrà modo di dimostrare successivamente nel testo come, pur essendo venuta meno la predetta disposizione, la responsabilità solidale in caso di omesso versamento è da ritenere sia tuttora esistente.

⁽²³⁷⁾ Cfr. A. FANTOZZI, voce *Società di persone*, in Guida fiscale italiana. Imposte dirette, Torino, 1980, pag. 942.

⁽²³⁸⁾ Il riferimento è ovviamente alla soggettività nell'imposizione reddituale. In altri sistemi di imposte (Iva ed Irap, ed in passato anche nell'Ilor) le società di persone sono invece soggetti passivi del tributo. Cfr. P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pag. 322.

⁽²³⁹⁾ In realtà che vi sia possesso del reddito da parte dei soggetti è – secondo A. FANTOZZI, voce *Società di persone*, cit., pag. 942 – un dato presunto dal legislatore senza possibilità di prova contraria.

⁽²⁴⁰⁾ Così A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, cit., pagg. 503 ss. In verità al quesito posto nel testo – è bene anticiparlo sin d'ora – non si fornirà alcuna risposta nel presente lavoro in quanto si giungerà, prima ancora, alla conclusione che le controllate sono soggetti passivi d'imposta.

aver redatto la propria dichiarazione, trasmetta questa alla controllante la quale dovrà sommare al proprio reddito o alla propria perdita, tutti i redditi e le perdite delle singole società controllate.

Alla “somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti” – così recitava l’art. 122 Tuir prima delle modifiche apportate dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244 – la controllante deve apportare le rettifiche di consolidamento previste dall’art. 122 stesso e qui di seguito descritte: a) la prima rettifica di consolidamento permetteva di escludere dalla base imponibile di gruppo l’intero importo dei dividendi distribuiti dalle consolidate ⁽²⁴¹⁾, al fine di evitare che venisse assoggettato ad imposizione il 5 per cento sul dividendo come è previsto dall’art. 89 del Tuir; b) la seconda rettifica consentiva di rideterminare il *pro rata* patrimoniale di cui all’art. 97, applicando il co. 2, lett. b), n. 1) dello stesso art. 97 in base al quale, nel calcolare la quota di interessi passivi indeducibile, non si deve tenere conto dei finanziamenti contratti per l’acquisto di partecipazioni in società incluse nel consolidato; c) la terza rettifica consentiva di apportare una variazione in diminuzione pari alla differenza tra il valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni scambiati in regime di neutralità fiscale ⁽²⁴²⁾ qualora ci si fosse avvalsi della facoltà prevista dall’art. 123 Tuir (abrogato dalla l. n. 244/07) ⁽²⁴³⁾.

Ebbene il meccanismo delle rettifiche di consolidamento aveva costituito il principale (se non l’unico) argomento utilizzato dalla dottrina per negare la soggettività tributaria in capo alle società controllate.

Si era assistito in particolare alla nascita di due contrapposte tesi: da un lato abbiamo coloro i quali avevano ritenuto che il reddito che scaturiva al termine dell’effettuazione delle variazioni in aumento od in diminuzione previste dall’art. 122 fosse una nuova entità, che non era frutto soltanto della mera sommatoria dei redditi delle società del gruppo ⁽²⁴⁴⁾; dall’altro lato vi è invece chi ha ritenuto si trattasse di una mera somma algebrica essendo le rettifiche di consolidamento operate al livello dei singoli redditi delle società consolidate ⁽²⁴⁵⁾. Le due differenti impostazioni avevano condotto ad una differente soluzione in ordine al problema della soggettività delle società controllate. Coloro i quali avevano sostenuto che si trattasse di una mera somma algebrica, concludevano nel senso del mantenimento della soggettività da parte delle

⁽²⁴¹⁾ G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, cit., pagg. 439 ss. al quale si rinvia per un più ampio commento delle rettifiche di consolidamento.

⁽²⁴²⁾ Va incidentalmente osservato che l’art. 122, lett. c), riferendosi soltanto alle variazioni “in diminuzione” sembrava destinato soltanto a rimuovere gli effetti delle plusvalenze, e non anche delle minusvalenze, emerse a livello della cedente. Cfr. sul punto G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, cit., pag. 441, nota 419.

⁽²⁴³⁾ Come è ben noto infatti, l’art. 123 stabiliva una facoltà in tal senso e non un obbligo. Sul punto si veda per tutti F. TESAURO, *Istituzioni, parte spec.*, cit., pag. 151.

⁽²⁴⁴⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires*, cit., pagg. 503 ss.; G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, cit., pag. 645, testo e nota 32 secondo il quale le rettifiche di consolidamento incidono “sulla definizione del presupposto dell’obbligazione”. In senso conforme sembra inoltre volgere, se ben se ne interpreta il pensiero, G. D’ABRUZZO, *Analisi critica del regime di responsabilità nella disciplina del consolidato fiscale nazionale*, in Boll. trib., 2004, pag. 1529.

⁽²⁴⁵⁾ G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pagg. 519 ss. (con Postilla di A. FANTOZZI, pagg. 539 ss.); nonché, implicitamente, P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’Ires*, cit., pag. 334.

controllate ⁽²⁴⁶⁾, mentre i fautori dell'opposta tesi sostenevano che la soggettività passiva d'imposta dovesse essere riconosciuta soltanto alla società controllante ⁽²⁴⁷⁾.

Con la legge n. 244 del 2007 l'art. 122 del Tuir ha subito una radicale modifica che ha portato – come è noto – alla soppressione del meccanismo delle rettifiche di consolidamento. Tale soppressione comporta il venir meno del principale argomento utilizzato per negare autonoma soggettività tributaria alle società controllate. A seguito di tale riforma infatti, il reddito del consolidato che costituisce la base imponibile su cui calcolare l'imposta, è innegabilmente una “mera somma algebrica” di redditi riconducibili a ciascuna società del gruppo.

Viene meno la possibilità di affermare che il reddito prodotto dalle società controllate confluisce – in forza delle rettifiche – in una distinta entità non configurabile come mera somma algebrica di redditi. Non vi è più, in altri termini, alcuna possibilità di sostenere che i redditi delle singole società vengano trasformati in qualcos'altro e non si può, per l'effetto, negare che esse siano titolari dell'obbligazione tributaria che consegue al possesso del reddito dalle stesse prodotto.

3.2. *Analisi delle rettifiche di consolidamento.*

3.2.1. L'utilità di analizzare ugualmente le rettifiche di consolidamento – nonostante l'avvenuta soppressione ad opera della finanziaria 2008 – al fine di risolvere le questioni in punto di soggettività, nasce dal fatto che le ragioni della modifica dell'art. 122 Tuir sono del tutto estranee ai profili di soggettività del consolidato. In particolare, come si legge nella Relazione illustrativa (Atti Parlamentari, Senato della Repubblica, n. 1817), l'eliminazione delle rettifiche di consolidamento deriva dal fatto che il consolidato rappresenta già un “beneficio in sé” e che pertanto non sono “strettamente necessari ulteriori benefici per incentivare una disciplina già di per sé agevolativa” ⁽²⁴⁸⁾.

Pertanto se da un lato, come si è detto sopra, la soppressione delle rettifiche impedisce di continuare a sostenere – per il venir meno del suo argomento fondante – la tesi della perdita della soggettività da parte delle controllate, dall'altro la modifica dell'art. 122 non è ovviamente di per sé sufficiente per dimostrare che, nella vigenza del vecchio testo dell'art. 122, le controllate dovessero essere considerate prive della soggettività passiva tributaria.

Per comprendere se, nel regime antecedente all'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 122, si dovesse considerare valida la tesi della “perdita della soggettività”, è

⁽²⁴⁶⁾ L'argomento era stato già utilizzato molto prima dell'entrata in vigore della riforma da D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria*, cit., pag. 1200, il quale, partendo dalla premessa – risultante dalle legge delega – per cui “il risultato di gruppo su cui applicare l'imposta è rappresentato dalla “somma algebrica” degli imponibili delle diverse consociate”, ne faceva derivare la conseguenza che “ciascuna consociata continua a mantenere la propria autonomia soggettiva”. È importante sottolineare che l'Autore, nell'affermare ciò, teneva in considerazione anche la previsione delle rettifiche di consolidamento, in quanto già risultante dalla legge delega (si v. pag. 1190).

⁽²⁴⁷⁾ L'eccezione è rappresentata da M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, cit., il quale se da un lato sembra aderire alla tesi espressa da Fantozzi sugli effetti delle rettifiche di consolidamento (si veda pag. 608), dall'altro sostiene pure che vi sia il mantenimento della soggettività passiva da parte delle società controllate (pagg. 566 ss.).

⁽²⁴⁸⁾ Si rinvia al capitolo primo per la dimostrazione che il consolidato non può essere considerato – a differenza di quanto afferma la Relazione citata nel testo – un istituto a carattere agevolativo.

necessario analizzare dettagliatamente tale regime. Soltanto se, al termine di tale indagine, emergerà che anche nella vigenza della norma sulle rettifiche di consolidamento, le società controllate dovevano essere considerate soggetti passivi del tributo, si potranno considerare pienamente valide le argomentazioni che verranno svolte nel prosieguo del presente lavoro.

Si argomenterà infatti da ulteriori disposizioni del Tuir, per dimostrare che il reddito è considerato dal legislatore reddito “proprio” delle controllate le quali sono quindi titolari dell’obbligazione tributaria. A tali argomenti si potrebbe però obiettare che le disposizioni considerate, essendo in vigore anche quando erano previste le rettifiche di consolidamento, non possono essere lette, nella misura in cui non potevano esserlo nel vigore del precedente testo dell’art. 122 Tuir, come una conferma della tesi della soggettività passiva delle controllate ⁽²⁴⁹⁾. Chi aveva negato l’esistenza di tale soggettività all’indomani dell’entrata in vigore della riforma del 2004 aveva infatti ritenuto che la previsione delle rettifiche di consolidamento, e la conseguente impossibilità di parlare di “imposta relativa al reddito di una singola controllata”, fosse idonea a superare altre eventuali obiezioni ⁽²⁵⁰⁾.

Una simile obiezione in tanto può essere superata in quanto si dimostri che, anche nella vigenza delle rettifiche di consolidamento, si poteva sostenere la tesi della soggettività passiva delle società controllate.

3.2.2. Passando quindi all’analisi del precedente testo dell’art. 122 va osservato anzitutto che, a favore di chi ha ritenuto che non vi fosse una mera somma algebrica di redditi, ma si fosse in presenza invece una diversa entità conseguente alle rettifiche di consolidamento, sembrava militare un primo argomento di carattere letterale nell’art. 122 il quale disponeva che: “La società ... controllante ... calcola il reddito complessivo globale apportando alla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti le seguenti variazioni ...”. Tale argomento letterale è stato in effetti utilizzato proprio da uno dei maggiori sostenitori della predetta tesi il quale ha osservato che, se è vero che in astratto “le rettifiche di consolidamento potrebbero applicarsi alla determinazione del reddito di ciascuna società del gruppo”, è anche vero – e ciò non può essere, secondo tale Autore, privo di significato – che “il legislatore ha prescritto che siano applicate direttamente sulla somma algebrica dei redditi individuali” ⁽²⁵¹⁾. Ad un simile argomento si può obiettare che la ragione per cui si era scelta la predetta modalità di determinazione della base imponibile consolidata poteva trovare fondamento in motivazioni differenti – in particolare, come si dirà subito dopo, in ragioni di cautela fiscale – e non appare quindi decisivo invocare il vecchio testo dell’art. 122 per negare che le rettifiche di consolidamento si riferissero ai singoli redditi delle società consolidate ⁽²⁵²⁾.

⁽²⁴⁹⁾ Invero una tale obiezione potrebbe essere fondata solo nei limiti in cui l’eliminazione delle rettifiche di consolidamento non fosse idonea a giustificare, per mezzo di un’interpretazione sistematica, l’attribuzione di un nuovo significato alla norma presa in considerazione.

⁽²⁵⁰⁾ Si veda A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires*, cit., pag. 506.

⁽²⁵¹⁾ Così in particolare da A. FANTOZZI, *Postilla*, cit., pag. 541.

⁽²⁵²⁾ Se è vero, afferma A. FANTOZZI, *Postilla*, cit., pag. 541, che è sempre possibile “scomporre il reddito di gruppo in parti riferibili alle singole società” è anche vero che ciò potrà esser fatto soltanto “mediante calcoli estranei al procedimento di determinazione prescritto dalla legge”. “E che il legislatore abbia concepito un procedimento dichiarativo volto non già ad evidenziare il reddito di gruppo come grandezza composta, bensì come grandezza unitaria, vorrà pure dire qualcosa!”. A parere di

Pur potendo apparire un esempio “azzardato” si può richiamare un’ipotesi la quale – lo ammettiamo – non coincide con la questione che ci occupa in alcuni aspetti fondamentali, ma è allo stesso tempo in qualche modo affine ad essa. Il caso a cui vogliamo riferirci è quello dell’Irpef. Per giungere ad individuare l’imposta sul reddito delle persone fisiche – come è ben noto – è previsto un procedimento molto articolato che prevede dapprima il calcolo dei redditi afferenti alle singole categorie secondo le relative regole di determinazione, la sommatoria di tali redditi, la deduzione di taluni oneri, e l’applicazione sull’imposta lorda – scaturente a sua volta dall’applicazione delle aliquote – delle detrazioni d’imposta⁽²⁵³⁾. Le detrazioni d’imposta si applicano quindi (come le rettifiche di cui all’art. 122 nel consolidato) in una fase successiva a quella della sommatoria dei redditi; ma vi è di più, in quanto queste non si applicano sulla sommatoria dei redditi ma addirittura su un qualcosa che scaturisce da un’ulteriore trasformazione di tale sommatoria. Questa entità è l’imposta lorda cui si giunge dopo aver tenuto conto degli oneri deducibili. Ebbene nonostante i molteplici passaggi che separano la determinazione del reddito di una singola categoria, dall’applicazione delle detrazioni d’imposta, nessuno dubita che queste possano essere riferite ad una specifica categoria reddituale. Si pensi alle detrazioni che erano in passato riconosciute in presenza di lavoro dipendente “a fronte delle spese inerenti alla produzione del reddito” (art. 13 Tuir prima della modifica operata dall’art. 2, co. 1, lett. d), della L. 27 dicembre 2002, n. 289). Tali detrazioni, in seguito divenute mero strumento di attenuazione della progressività dell’Irpef, erano state inizialmente concepite dal legislatore come “strumento forfettario di riconoscimento dei costi” relativi alla singola categoria reddituale⁽²⁵⁴⁾; è quindi alla singola categoria, e non ad un’entità distinta nascente a seguito della sommatoria dei redditi e dell’applicazione degli oneri deducibili, che esse si riferivano.

Proprio il poter riferire tali detrazioni alle singole categorie reddituali può comportare il superamento del giudizio di costituzionalità che si potrebbe avere, in ordine alla violazione del principio di eguaglianza, per non essere prevista la deduzione dei costi all’interno delle regole di determinazione del reddito di lavoro dipendente, a differenza di quanto avviene invece nel reddito di lavoro autonomo e nel reddito d’impresa⁽²⁵⁵⁾.

chi scrive, quel “qualcosa” è rappresentato dalle esigenze di cautela fiscale che hanno guidato il legislatore nel concepire la disciplina relativa alla determinazione del reddito consolidato.

⁽²⁵³⁾ Il procedimento si conclude poi sottraendo alla c.d. imposta netta i crediti d’imposta, le ritenute d’acconto subite ed i versamenti in acconto. Sul punto si veda per tutti R. LUPI, *Diritto, parte spec.*², cit., pagg. 231-232 al quale si rinvia pure per il procedimento di determinazione dell’Irpef in generale (pagg. 225 ss.).

⁽²⁵⁴⁾ A seguito della modifica del 2002 ad opera della l. 27 dicembre 2002, n. 289 è venuto meno ogni riferimento testuale ai costi di produzione del reddito. Sul punto di veda per tutti R. LUPI, *Diritto, parte spec.*², cit., pag. 82 il quale afferma pure che la trasformazione in strumento di attenuazione della progressività si è avuta ad opera del D.Lgs. n. 446/97. Prima di tale modifica infatti, accanto alle detrazioni decrescenti all’aumentare del reddito, era prevista una detrazione ad importo fisso (l’ultima in ordine temporale ammontava a lire 784.634) a prescindere dal reddito del contribuente; tale detrazione poteva ben essere considerata un riconoscimento “forfettario” dei costi di produzione del reddito di lavoro dipendente.

⁽²⁵⁵⁾ Fin dai commenti alla legge delega della riforma degli anni 70 la dottrina aveva considerato rispettosa del principio di capacità contributiva la disciplina prevista per i redditi di lavoro dipendente proprio in quanto la detrazione veniva riferita alle <<spese, inerenti alla produzione dei redditi>> (art. 2, n. 9). Così E. ANTONINI, *Relazione sul tema: <<Imposta sul reddito delle persone fisiche: profili giuridici>>*, in *La riforma tributaria* (ISLE), vol. I, Milano, 1972, pag. 92.

Pur nella consapevolezza che la questione sollevata dall'originaria formulazione dell'art. 122 Tuir pone un problema del tutto differente da quello dell'esempio illustrato⁽²⁵⁶⁾, si è voluto soltanto dimostrare che le modalità di determinazione del reddito ed in particolare la sequenza che il legislatore sceglie per individuare in che momento si debba tener conto di determinati fattori (che siano rettifiche di consolidamento o detrazioni d'imposta) non è necessariamente idonea a risolvere questioni sostanziali qual è senz'altro quella che si pone quando si vuole individuare l'entità o le entità cui si riferiscono le rettifiche di consolidamento.

Si tratta allora di comprendere per quale ragione il legislatore avesse previsto all'art. 122 che le variazioni dovessero essere riferite (non ai singoli redditi ma) alla "somma algebrica dei redditi complessivi". Se non fosse individuabile alcuna *ratio* alternativa rispetto a quella individuata dalla dottrina sopra citata, si dovrebbe ammettere che la disposizione in parola potesse ben essere indice della considerazione della controllante quale unico soggetto passivo d'imposta⁽²⁵⁷⁾.

Senonché l'attribuzione ad un unico soggetto del compito di effettuare le rettifiche di consolidamento pare rispondere a ben precise esigenze di cautela fiscale. Il riferimento è in primo luogo alla possibilità che ha la controllante di porre a confronto i dati forniti dalle società controllate per verificare, laddove sia possibile, la congruità fra di essi. Si pensi in particolare al regime (anch'esso venuto meno con l'abrogazione dell'art. 123 Tuir) di neutralità per i trasferimenti infragruppo. È ben noto che determinati beni, individuati per esclusione dall'art. 123⁽²⁵⁸⁾, potevano essere scambiati fra le società aderenti al consolidato in regime di neutralità fiscale. Ebbene, il legislatore, avendo stabilito che le rettifiche di consolidamento dovessero essere effettuate non dalla controllata in sede di redazione della propria dichiarazione, ma dalla controllante al momento della redazione della dichiarazione dei redditi del consolidato,

Alla luce delle considerazioni svolte nel testo ci si potrebbe domandare se a seguito della modifica operata dalla legge n. 289/2002 si possa dubitare della costituzionalità delle norme relative alla determinazione del reddito di lavoro dipendente. Non è certo questa la sede per affrontare una simile questione. Va soltanto rilevato che, il venir meno dell'esplicito riferimento ai costi di produzione del reddito non è di per sé sufficiente a concludere che quelle detrazioni non si riferiscano comunque ai costi di produzione del reddito di lavoro dipendente. In altri termini non è sufficiente tale modifica per dedurre l'incostituzionalità della norma. Invero il problema della costituzionalità della disciplina in parola, più che nascere dalla modifica del 2002, è più risalente nel tempo in quanto deriva dal fatto che, le detrazioni previste per i lavoratori dipendenti, decrescono al crescere del reddito con la conseguenza che nelle fasce alte di reddito non può più sostenersi che tali detrazioni siano previste in luogo delle detraibilità dei costi inerenti alla produzione del reddito. Il problema va fatto risalire quindi alla modifica che si è avuta con il D.Lgs. 446/97 che ha eliminato la detrazione "fissa" (si veda la nota 254). Per una conferma delle osservazioni appena svolte si rinvia a F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, pagg. 215 ss. ed *ivi* per l'affermazione che, essendo la detrazione decrescente all'aumentare del reddito, la stessa si è trasformata da strumento di riconoscimento dei costi, in elemento di riconoscimento del "minimo vitale".

⁽²⁵⁶⁾ Quantomeno perché, se si aderisce alla tesi che le controllate mantengono la propria soggettività passiva, si ha come differenza che il reddito complessivo nel consolidato è proprio di soggetti differenti e non di un unico soggetto.

⁽²⁵⁷⁾ Le argomentazioni addotte nel testo infatti, servono soltanto a dimostrare che non necessariamente la previsione di cui all'art. 122 doveva condurre alla conclusione della mancanza di soggettività passiva d'imposta in capo alle società controllate. Per poter escludere definitivamente che questo fosse il senso da attribuire a tale disposizione, bisogna comprendere per quale diversa ragione si fosse scelto di obbligare la controllante ad operare le rettifiche di consolidamento sulla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti.

⁽²⁵⁸⁾ Doveva trattarsi in particolare di "cessioni di beni diversi da quelli di cui agli articoli 85 e 87".

permetteva a quest'ultima di verificare se il trasferimento del bene risultasse dai dati ad essa forniti da entrambe le società (cedente e cessionaria). Ciò a sua volta era possibile in quanto, ai sensi dell'art. 121, lett. b), ciascuna società controllata deve “fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale ...”.

In tal modo la controllante rappresentava uno strumento di maggior garanzia per l'erario dato che, in caso di accertamento di maggiori imposte dovute in relazione alla contestazione di una variazione in diminuzione effettuata ai sensi dell'art. 122 – relativamente ad una o più delle categorie di rettifiche in esso previste – la stessa era responsabile ai sensi dell'art. 127 Tuir.

3.2.3. È proprio dalla modifica dell'art. 127 Tuir, dovuta – come è ben noto – all'art. 8, co. 6 del D.Lgs. 18-11-2005, n. 247, che sembra aversi una conferma della tesi per cui le rettifiche di consolidamento venivano effettuate sui redditi delle singole società consolidate e non su una entità distinta dalla mera sommatoria dei redditi stessi. La disposizione in parola infatti, se è rimasta invariata nel prevedere la responsabilità della controllante sotto il profilo qui considerato (*id est*, quello relativo all'adempimento degli obblighi di cui all'art. 122), ha invece un contenuto innovativo laddove prevede una correlativa responsabilità solidale di ciascuna società controllata. Stabilisce l'art. 127, co. 2, lett a) che ciascuna società controllata è responsabile solidalmente (con l'ente o la società controllante) per la maggiore imposta accertata “riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'art. 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile”⁽²⁵⁹⁾.

La dichiarazione di cui all'art. 122 era il risultato – come si è ricordato sopra – dell'applicazione delle rettifiche di consolidamento alla somma degli imponibili delle partecipate. Ciò sta a significare che nella previsione contenuta nell'art. 127, co. 2 lett. a) “rientrano” anche le rettifiche di consolidamento. La controllata è dunque responsabile solidalmente anche per queste; è allora interessante notare che nel novellare l'art. 127 – attraverso il decreto correttivo del 2005 – il legislatore ha utilizzato l'espressione “proprio reddito imponibile” (*id est*, quello della partecipata). Nel reddito “proprio” della controllata si era fatto rientrare pertanto anche ciò che scaturiva dalle variazioni di cui all'art. 122. Tale considerazione rafforza la tesi secondo la quale il reddito dichiarato dalla controllante non è un'entità autonoma e distinta, ma scaturisce pur sempre dalla somma dei redditi delle controllate e le rettifiche di consolidamento erano pur sempre qualcosa che si riferiva a tali redditi anche se il legislatore, per le ragioni di opportunità sopra individuate, aveva preferito che fosse la controllante ad apportarle sulla somma algebrica dei redditi risultanti dalle dichiarazioni delle controllate.

Si è utilizzata volutamente l'espressione “redditi risultanti dalle dichiarazioni delle controllate” perché è da ritenere – coerentemente con le conclusioni che si sono raggiunte – che il reddito che scaturiva dalla dichiarazione delle singole controllate (art. 121) non era ancora il “reddito imponibile” in quanto ad esso mancavano le rettifiche di

⁽²⁵⁹⁾ Va precisato che con il termine “rettifica” la disposizione si riferisce non alle rettifiche di consolidamento operate dalla controllante ma alla rideterminazione del reddito della controllata operata dall'a.f.. Ciò è dimostrato del resto dal fatto che il testo attuale dell'art. 127, co. 2, lett. a) è rimasto invariato nonostante la soppressione delle rettifiche di consolidamento.

consolidamento ⁽²⁶⁰⁾. Certamente a tale affermazione si potrebbe obiettare che l'art. 121 prevede che ogni singola controllata determini attraverso la propria dichiarazione il suo "reddito complessivo". E la dichiarazione di cui all'art. 121 non era sicuramente comprensiva delle rettifiche di consolidamento. A meno però di considerare tale disposizione in palese contraddizione con quella di cui all'art. 127, co. 2, lett. a) che invece utilizza l'espressione "proprio reddito imponibile" facendovi rientrare, come si è dimostrato, anche le rettifiche di consolidamento, si deve concludere che il "reddito complessivo" di cui all'art. 121 era il reddito che sarebbe stato definitivo per la controllata se questa non avesse aderito al consolidato nazionale. Tale reddito poteva successivamente mutare, in virtù dell'opzione per il consolidato e della conseguente applicazione delle rettifiche di consolidamento, ma tale mutazione avveniva – come si è avuto modo di dimostrare – al livello del reddito della singola controllata pur se scaturiva da un'operazione posta in essere dalla controllante.

Pare quindi a chi scrive che, l'essere le rettifiche di consolidamento relative ai redditi delle singole società controllate, era un dato che si acquisiva non soltanto dallo stesso art. 122, ma dal contesto normativo – ed in particolare dalle altre norme dettate in tema di consolidato nazionale – in cui esso è inserito.

3.2.4. Altra parte della dottrina aveva invece ritenuto di poter argomentare dall'art. 122 (nella parte in cui si riferiva alle singole rettifiche) per giungere alle medesime conclusioni cui si è giunti sopra ⁽²⁶¹⁾.

Non si può negare che l'approccio metodologico che privilegia l'analisi delle singole rettifiche di consolidamento per stabilire se queste siano riferite ai redditi delle singole società consolidate oppure no è in astratto quello preferibile.

È bene quindi passare ad analizzare le singole rettifiche di consolidamento previste dal vecchio testo dell'art. 122 Tuir.

Iniziando dalla rettifica di cui all'art. 122, lett. a) osserva la dottrina citata che il regime del consolidato comporta "la naturale esclusione da tassazione dei dividendi distribuiti anche per la quota del 5 per cento prevista dall'art. 89, comma 2, Tuir quale riflesso della diretta imponibilità dell'intero risultato dell'esercizio di ciascuna controllata indipendentemente dalla sua distribuzione" ⁽²⁶²⁾.

Cerchiamo di spiegare meglio tale affermazione. Si deve osservare in primo luogo che la rettifica di consolidamento di cui all'art. 122 lett. a) che veniva ad essere effettuata sui dividendi ricevuti dalle società controllate doveva essere relativa a dividendi percepiti in relazione a partecipazioni detenute dalle stesse controllate in altre società controllate *rientranti anch'esse nel perimetro di consolidamento*. La disposizione citata si riferiva infatti ai "dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'art. 117, co. 1".

Anche il reddito di tali società, controllate a loro volta da altre controllate, verrà a costituire per intero la base imponibile del consolidato ⁽²⁶³⁾. La conseguenza è che

⁽²⁶⁰⁾ Se normalmente la dichiarazione tributaria di una società, analogamente alla dichiarazione di qualsiasi altra categoria di contribuenti, contiene in sé l'indicazione del reddito imponibile, nel consolidato si aveva una dichiarazione – quella delle controllate – che era ancora incompleta sotto questo aspetto.

⁽²⁶¹⁾ In riferimento è in particolare a G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pagg. 519 ss.

⁽²⁶²⁾ G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pag. 520.

⁽²⁶³⁾ Siamo di fronte all'ipotesi in cui vi sia una "catena societaria di controllo" che può "rientrare" nel consolidato fino a che siano rispettate le soglie di partecipazione individuate dall'art. 120 il

considerando imponibile il 5 per cento ricevuto da una società controllata a fronte dell'utile prodotto da un'altra controllata potrebbe comportare un problema di doppia imposizione. L'utile prodotto dalla controllata sarà infatti interamente assoggettato a tassazione perché si tratta di una società aderente al consolidato. Assoggettare poi ad imposizione ulteriormente il 5 per cento al momento della distribuzione significa assoggettare ad imposizione due volte – si potrebbe sostenere – la medesima ricchezza.

Sembra essere questa l'idea sottesa all'affermazione sopra riportata della citata dottrina. Senonché a tale affermazione si deve obiettare che: a) l'imponibilità del 5 per cento sugli utili risponde, come si è spiegato meglio nel primo capitolo, all'esigenza di consentire forfetariamente la deducibilità dei costi di gestione della partecipazione che ha originato i dividendi esenti e non comporta quindi un problema di doppia imposizione economica; b) la regola della imponibilità del 5 per cento sul dividendo che, dal punto di vista economico, è già stato oggetto di imposizione in capo alla società che ha prodotto l'utile, è una regola che vale per tutte le società che non aderiscono al consolidato.

Non è dunque da considerare “naturale” l'esclusione che derivava dalla lettera a) dell'art. 122. Non si può convenire con la stessa dottrina la quale osserva che “dovrebbe essere evidente che tale esclusione si riflette sull'imponibile di ciascuna società controllata che abbia ricevuto distribuzione di utili la quale, ove non sia anche la società capogruppo, dovrebbe determinare nella dichiarazione prevista dall'art. 121 Tuir ... un'imponibile già depurato .. delle componenti fiscalmente non rilevanti”.

In mancanza della previsione dell'art. 122, lett. a) la controllata non potrebbe considerare tale porzione del dividendo fiscalmente non rilevante ma dovrebbe includerla nella propria base imponibile ⁽²⁶⁴⁾. Ed è del resto ciò che accade oggi dopo che le rettifiche di consolidamento sono state abolite dal legislatore.

Più semplicemente, la lett. a) dell'art. 122 poteva essere utilizzata per dimostrare che la rettifica avvenisse al livello del reddito delle singole controllate osservando che non vi era alcun argomento per sostenere il contrario. Se la rettifica è relativa ad un dividendo percepito dalla controllata, il fatto che venga operata da un altro soggetto (*id est*, la controllante) non è sufficiente per sostenere che la rettifica stessa non sia riferita al reddito prodotto dalla controllata.

Discorso diverso deve esser fatto con riguardo alla rettifica relativa al *pro rata* patrimoniale che era prevista dall'art. 122, lett. b). In tale ipotesi infatti era lo stesso art. 122 a rinviare all'art. 97, co. 2. Ed era proprio l'art. 97 co. 2, lett. b), n. 1) (anch'esso abrogato dalla finanziaria 2008) a stabilire – come si è ricordato sopra – che nel calcolare la quota di interessi passivi indeducibile, non si deve tenere conto dei finanziamenti contratti per l'acquisto di partecipazioni in società incluse nel consolidato. L'art. 97, co. 2 contemplava quindi già l'ipotesi di società che avessero optato per il consolidato. Ciononostante l'art. 97 si riferiva al reddito di ogni singola società del gruppo ⁽²⁶⁵⁾. Per tale categoria di rettifiche vi era quindi un dato positivo da

quale stabilisce pure che si dovrà tener conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena di controllo stessa.

⁽²⁶⁴⁾ Cfr. M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, cit. pag. 608.

⁽²⁶⁵⁾ L'art. 97 era infatti inserito nella “Sezione I” del “Capo II” che è dedicata – come è ben noto – alla determinazione della base imponibile dei soggetti Ires. Il complesso di regole relative al “consolidato nazionale” è invece contenuto nella “Sezione seconda” dello stesso “Capo II”.

cui risultava la correttezza della tesi che qui si sostiene ⁽²⁶⁶⁾, quella cioè per cui le rettifiche di consolidamento erano apposte sui singoli redditi delle controllate.

Va infine analizzata la lett. c) dell'art. 122 relativa alle rettifiche conseguenti al regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo. In questo caso, si è osservato, “la rilevanza della rettifica medesima a livello di ciascuna società controllata emerge già dal fatto che i dati relativi alla differenza tra valore di libro e valore fiscalmente riconosciuto dei beni trasferiti all'interno del gruppo in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'art. 123 Tuir costituiscono uno dei contenuti degli allegati alla dichiarazione delle società controllate medesime ai sensi dell'art. 121, lett. b), Tuir.” ⁽²⁶⁷⁾. Tale affermazione è corretta non tanto perché – come si era osservato – “la controllante si limiterà ad elaborare, secondo criteri rigidamente predeterminati, i dati e gli elementi di fatto dichiarati dalle controllate” ⁽²⁶⁸⁾, quanto perché pone in luce un particolare dato. Il riferimento è al fatto che l'art. 123 Tuir introduceva un regime opzionale. Stabiliva infatti tale disposizione che le cessioni di particolari categorie di beni “possono avvenire in regime di continuità di valori fiscali riconosciuti su opzione congiunta della società cedente e cessionaria...”. Si trattava quindi di una facoltà, non di un obbligo ⁽²⁶⁹⁾ ⁽²⁷⁰⁾. Orbene, il fatto che le singole società del consolidato scegliessero di trasferire i beni in regime di neutralità fiscale oppure no era un chiaro elemento a favore della tesi per cui, tale rettifica di consolidamento, doveva intendersi riferita al reddito delle singole controllate. Altrimenti si sarebbe dovuto ritenere che la volontà manifestata dalle società cedente e cessionaria fosse suscettibile di spiegare effetti non sui redditi propri delle stesse, ma su quella autonoma e diversa entità che, secondo i sostenitori della tesi qui criticata, si determinerebbe a seguito delle rettifiche di consolidamento. A tacer d'altro ciò renderebbe difficile spiegare in base a quale criterio, se non a quello di incidere sui propri imponibili, le società cedente e cessionaria potessero decidere in ordine alla neutralità o meno del trasferimento del bene.

3.2.5. In conclusione possiamo affermare che dal soppresso regime delle rettifiche di consolidamento emergeva come le stesse venivano effettuate sui redditi delle singole società consolidate. Ciò deponeva – già nella vigenza del precedente testo dell'art. 122 Tuir – a favore della tesi per cui attraverso il consolidato, il reddito continua ad essere considerato reddito proprio delle singole società del gruppo le quali mantengono pertanto ciascuna la propria soggettività passiva tributaria.

Il venir meno delle rettifiche rafforza le predette conclusioni. Ora che non vi sono più le rettifiche non si può infatti senz'altro più affermare – come aveva fatto precedentemente la dottrina che giungeva alla conclusione della perdita della soggettività in capo alle controllate – che la “massa” di reddito sulla quale la controllante determina l'imposta (per poi versarla all'erario) sia una entità differente dalla mera sommatoria dei redditi.

⁽²⁶⁶⁾ L'argomento, su cui si concorda pienamente, è utilizzato da G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pag. 520.

⁽²⁶⁷⁾ G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pag. 520.

⁽²⁶⁸⁾ Così G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pag. 521.

⁽²⁶⁹⁾ Sul punto si veda M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale, cit.*, pagg. 620-621.

⁽²⁷⁰⁾ Pare a chi scrive che sia proprio in ragione di tale facoltatività che l'art. 121 prevede alla lett. b) che vengano comunicati alla controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di cui all'art. 123. La controllante altrimenti potrebbe non essere a conoscenza che vi è un contratto in tal senso tra cedente e cessionaria.

La controllante calcola l'imposta, senza più alcun dubbio, su una mera sommatoria di redditi. Viene quindi meno l'argomento che era stato da taluni utilizzato per sostenere che non vi fosse, dopo l'opzione per il consolidato, un reddito da considerare "proprio" di ciascuna società consolidata.

3.3. *La disciplina dell'interruzione della tassazione di gruppo.*

Proseguendo nell'analisi delle disposizioni che possono essere invocate a favore dell'una o dell'altra tesi si deve prendere in considerazione la disciplina della "interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio" contenuta nell'art. 124 Tuir.

Tale disposizione prevede il venir meno di alcuni dei vantaggi fiscali generati dall'opzione ed, in particolare, quelli derivanti dalle rettifiche di consolidamento di cui all'art. 122, lett. b) (rideterminazione del *pro rata* patrimoniale di cui all'art. 97), e lett. c) (regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo), nel caso in cui venga meno nel corso del triennio ⁽²⁷¹⁾ il requisito del controllo. Si tratta di una disciplina dalla chiara *ratio* antielusiva volta ad evitare che si opti per il consolidato al solo fine di "sfruttarne" i benefici per poi determinare volontariamente (ed elusivamente) il venir meno dell'applicazione della relativa normativa ⁽²⁷²⁾.

Ciò che rileva in questa sede non è però la *ratio* sottesa all'art. 124 ma il suo contenuto. In particolare è interessante la previsione in base alla quale, in caso di interruzione, l'eliminazione delle rettifiche di consolidamento avviene al livello della società od ente controllante e non delle singole controllate. Ovviamente, essendo venuto meno il regime delle rettifiche di consolidamento, l'art. 124 continuerà ad essere applicabile, nella parte in cui si riferisce ad esse, a tutte le ipotesi in cui le rettifiche di consolidamento sono state effettuate prima del 1° gennaio 2008, ed il triennio dell'opzione per il consolidato non sia ancora scaduto.

⁽²⁷¹⁾ Tale è – come è noto – il periodo di durata del consolidato nazionale stabilito dall'art. 117, co. 3. La lettura di tale disposizione, nella parte in cui prevede che il consolidato una volta esercitata l'opzione "è irrevocabile", spiega anche perché l'art. 124 contempla, quale unico motivo di interruzione del consolidato, il venir meno del requisito del controllo nel corso del triennio. In verità, al di là della impossibilità di interrompere il consolidato con una semplice manifestazione di volontà in tal senso, si ritiene che l'interruzione della tassazione di gruppo possa "ricollegarsi ad eventi diversi dalla perdita del controllo ... come la perdita dei requisiti soggettivi da parte della consolidante o della consolidata ... la revoca in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali ... o determinate fusioni". Così G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, cit., pag. 444, nota 425 ed *ivi* per il rinvio alla circ. Ag. Entr., 20/12/2004, n. 53. L'art. 13, co. 1, del decreto attuativo del 9 giugno 2004 è poi intervenuto espressamente per integrare la disciplina sulla interruzione prevedendo ulteriori ipotesi rispetto a quelle previste dal Tuir. Sul punto si veda P. MARONGIU, *Il consolidato fiscale nazionale tra norma di attuazione, prassi e decreto correttivo*, in Dir. prat. trib., 2005, I, pag. 618; M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, cit., pagg. 638 ss.

⁽²⁷²⁾ Cfr. G. TINELLI, *Il "bilancio" consolidato fiscale nazionale*, cit., pagg. 124-125 e pagg. 141-142. Si legge nella relazioni illustrativa al D.Lgs. 344/03 che "Il vincolo triennale richiesto per poter attivare il consolidato "di gruppo" è riconducibile a una logica di cautela fiscale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione a tale procedura per quei soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente "transitano" all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla predetta procedura".

Tale disposizione – a differenza dell’art. 127 sopra analizzato – potrebbe essere vista come una conferma di quelle tesi secondo le quali il reddito che veniva in essere a seguito delle rettifiche di consolidamento fosse distinto ed autonomo rispetto alla mera somma algebrica dei singoli redditi ⁽²⁷³⁾.

Pare a chi scrive che tale argomento sia superabile. L’aver previsto che le rettifiche di consolidamento debbano essere eliminate al livello del reddito della controllante deriva dal fatto che è la società o l’ente controllante il soggetto che operava tutte le rettifiche di consolidamento prima di redigere la dichiarazione dei redditi del consolidato. La previsione può essere quindi intesa come volta a soddisfare esigenze di semplificazione (anche per l’a.f.) e non pare pertanto possa fornire un valido argomento a favore della tesi per cui le rettifiche di consolidamento siano riferite ad un reddito non più espressione dei singoli redditi delle società controllate.

3.4. L'imputazione all'obbligazione della controllata degli obblighi di acconto in caso di mancato rinnovo.

Un ultimo argomento sembra pervenire dall’art. 125, co. 2 Tuir in base al quale, nel caso di mancato rinnovo dell’opzione per il consolidato, “gli obblighi di acconto si calcolano relativamente a ciascuna società singolarmente considerata con riferimento ai redditi propri così come risultanti dalle comunicazioni di cui all’art. 121”. Pare a chi scrive che una simile disposizione riveli che l’obbligazione tributaria esiste in capo alla società controllata fin dal momento in cui essa produce il reddito con la conseguenza che, al termine del consolidato ed in caso di mancato rinnovo per l’opzione, gli acconti versati dalla controllante ben possono essere considerati come acconti relativi alle obbligazioni delle singole controllate.

4. – IL REGIME DELLA RESPONSABILITÀ PREVISTO DALL’ART. 127 TUIR.

4.1. *Premessa.*

Si tratta ora di verificare se la disciplina contenuta negli artt. 117 ss. del Tuir contenga ulteriori spunti in grado di confermare o smentire le conclusioni finora raggiunte in ordine alla soggettività nel consolidato nazionale.

Una disposizione chiave in tal senso è l’art. 127 Tuir al quale si è già fatto riferimento sopra e che si occupa – come è ben noto – del regime della responsabilità nel consolidato.

Sull’art. 127 si è incentrata fin dall’inizio l’attenzione della dottrina trattandosi di una norma che contiene numerosi elementi utili per fornire una risposta ai dubbi che sorgono con riguardo alla soggettività nel consolidato nazionale.

Prima di prendere in considerazione gli spunti offerti dalla dottrina che si è occupata del tema è necessaria una precisazione. Dall’art. 127 del Tuir emerge – esplicitamente, come si vedrà, solo fino al D.Lgs. n. 247/05 – un doppio regime di responsabilità solidale tra controllante e controllate.

⁽²⁷³⁾ Così la considera G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato*, cit., pag. 646.

Sotto un primo profilo l'art. 127 sancisce una responsabilità che si determina a seguito di un accertamento posto in essere dall'a.f. od a seguito dell'attività di controllo prevista dall'art. 36 *ter* del D.P.R. n. 600/73 nonché dell'attività di liquidazione di cui all'art. 36 *bis* del decreto medesimo.

L'altro versante di responsabilità solidale emergeva esplicitamente nell'originario testo dell'art. 127, al comma 3, il quale contemplava l'ipotesi di un debito d'imposta risultante non a seguito di accertamento ma sulla base della dichiarazione di cui all'art. 122. È il caso dell'"omesso versamento" delle somme indicate in dichiarazione, ipotesi che – come è ben noto – comporta la diretta iscrizione a ruolo non essendo necessario alcun previo accertamento ⁽²⁷⁴⁾. In tale situazione, giusta quanto disposto dal citato comma 3, le somme dovute in base alla dichiarazione sarebbero state "*richieste prioritariamente alla società od all'ente controllante*".

È proprio muovendo da tale profilo di coobbligazione solidale – quello individuato dall'art. 127, co. 3 – che si può avviare un'indagine volta ad individuare se le controllate possano o meno qualificarsi come "soggetti passivi del tributo".

Con riguardo all'altra ipotesi infatti – quella della responsabilità a seguito di accertamento – la dottrina che nega un'autonoma soggettività passiva in capo alle consolidate ha potuto sostenere che, analogamente a quanto accade con le società di persone nelle imposte sui redditi, anche nel consolidato si avrebbe una soggettività passiva d'imposta ed una soggettività passiva di accertamento. Solo quest'ultima, si è detto, è stata riconosciuta dal legislatore alle società controllate. Tali società perderebbero dunque la propria soggettività con l'opzione al regime del consolidato nazionale, per poi recuperarla, eventualmente, in un secondo momento: quello dell'accertamento ⁽²⁷⁵⁾.

A tal proposito si può osservare che tale ricostruzione potrebbe anche essere convincente se non fosse per la espressa previsione – almeno nel testo originario dell'art. 127 – di una responsabilità solidale anche per le imposte che risultassero dovute senza che vi fosse stata alcuna rettifica dell'imponibile (art. 127, co. 3). Tale forma di responsabilità delle controllate non individuava quindi una "responsabilità di accertamento" ma una vera e propria responsabilità "sostanziale" dei soggetti in parola.

Pare infatti a chi scrive che si debba distinguere tra l'ipotesi in cui un soggetto viene in considerazione come destinatario di un accertamento dal caso in cui, a fronte di una dichiarazione dalla quale risulta l'imposta dovuta, entrambi i soggetti siano chiamati a rispondere nei confronti dell'erario qualora il versamento non vi sia stato. In questa ipotesi la responsabilità non consegue ad alcun accertamento, non è quindi esso a determinarne la nascita. La responsabilità solidale per omesso versamento – espressamente prevista almeno in un primo momento dal legislatore – sembra dunque presupporre la soggettività di tutte le società aderenti al consolidato.

È questo un ulteriore argomento a favore della esistenza di una soggettività passiva d'imposta in capo alle società controllate. Il fatto che l'art. 127, co. 3 sia stato successivamente abrogato non fa venir meno la validità di tale affermazione. Si è dimostrato infatti come diversi siano gli argomenti per giungere alla conclusione del mantenimento della soggettività passiva da parte delle controllate. Conclusione

⁽²⁷⁴⁾ Cfr. per tutti F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 281.

⁽²⁷⁵⁾ È questa la tesi di A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires, cit.*, pagg. 502-503; M. MICCINESI, *Alcune riflessioni, cit.*, pag. 487.

Per l'affermazione che la società di persone è soggetto passivo dell'accertamento si veda pure E. DE MITA, *Principi, cit.*, pag. 221.

rafforzata – come si è osservato sopra – dalla recente modifica dell’art. 122 Tuir e dalla conseguente eliminazione del meccanismo delle rettifiche di consolidamento.

Se l’abrogazione dell’art. 127, co. 3 non è idonea ad incidere negativamente sulla tesi della soggettività delle controllate, va allora affermato che il regime della responsabilità solidale per “omesso versamento” permane in quanto è conseguenza – come si dirà più avanti – della qualifica della società controllante quale sostituto d’imposta.

Nello stesso tempo, le ulteriori ipotesi di responsabilità sancite dall’art. 127 Tuir, vanno considerate normali ipotesi di solidarietà tra soggetti che sono tali fin dall’inizio, dovendosi respingere la tesi in base alla quale la soggettività tributaria delle controllate “nasce” soltanto a seguito di accertamento.

4.2. *Indagine intorno all’esistenza di una responsabilità paritaria o dipendente.*

4.2.1. Sulla base di tale responsabilità solidale, da ritenersi ancora esistente nonostante l’avvenuta abrogazione dell’art. 127, co. 3, sembra quindi doversi respingere la tesi in base alla quale quella delle controllate è una mera soggettività di accertamento. Giunti a questa conclusione possiamo passare ad interrogarci su quale sia la natura della responsabilità solidale sancita dall’art. 127.

Deve comprendersi in altri termini se si sia in presenza di una responsabilità paritaria o di una responsabilità dipendente. Il quesito è di fondamentale importanza in quanto solo in caso di solidarietà paritaria si potrà sostenere senz’altro che quella delle controllate è una soggettività passiva d’imposta. Nel caso in cui si dovesse ritenere che si è in presenza di solidarietà dipendente – è questa, è bene anticiparlo fin da subito, la nostra tesi – ci si dovrà allora interrogare su quale sia il soggetto obbligato in via “principale” e in via “dipendente”. Solo il primo infatti – come si avrà modo di ribadire tra poco – può essere considerato soggetto passivo d’imposta inteso come soggetto titolare della capacità contributiva colpita dal tributo ⁽²⁷⁶⁾.

⁽²⁷⁶⁾ La nozione di soggetto passivo del tributo che qui si accoglie è quella elaborata avendo riguardo all’art. 53, co. 1 Cost.. In base al principio di capacità contributiva viene definito soggetto passivo d’imposta colui in capo al quale può dirsi realizzato il presupposto previsto dalla fattispecie tributaria, e al quale può quindi legittimamente imputarsi l’attitudine alla contribuzione manifestata dal presupposto stesso. Così per tutti P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 156; L. CASTALDI, voce *Solidarietà, cit.*, pag. 3.

In passato vi è stato pur chi, nel preoccuparsi di offrire una nozione di soggetto passivo d’imposta, ha ritenuto di dover considerare tale colui che è in relazione con il bene o il fatto economico colpito da imposta. Così G. ZINGALI, voce *Obbligazione tributaria*, in Nov.mo dig. it., XI, Torino, 1965, pag. 688. Si deve notare come in tale definizione, a differenza che in quella sopra riportata, non vi sia il riferimento all’art. 53, co. 1 Cost. A ben vedere si tratta di una definizione corretta in quanto ciò che rileva perché si possa parlare di soggettività passiva è soltanto il collegamento operato dalla legge con il presupposto di fatto. L’ulteriore elemento (*id est*, attitudine alla contribuzione manifestata dal presupposto stesso) deve intendersi come un limite posto al legislatore nel senso che, in sua mancanza, la fattispecie tributaria dovrà essere considerata costituzionalmente illegittima. Fino a che non vi sia la dichiarazione di illegittimità costituzionale però, l’interprete dovrà necessariamente considerare soggetto passivo del tributo colui che realizza il presupposto di fatto individuato dalla norma tributaria.

Riprendendo la definizione riportata per prima dovremmo quindi riformularla precisando che è *soggetto passivo d’imposta colui in capo al quale può dirsi realizzato il presupposto previsto dalla fattispecie tributaria e al quale viene quindi imputata dal legislatore l’attitudine alla contribuzione manifestata dal presupposto stesso.*

Si ha solidarietà “paritaria” – come è ben noto – quando un presupposto unitario è riferito a più soggetti ⁽²⁷⁷⁾. In tale ipotesi non può esservi dubbio che ogni coobbligato sia anche un soggetto passivo d’imposta ⁽²⁷⁸⁾ essendo a ciascuno debitore riferibile l’indice di capacità contributiva individuato dal legislatore tributario ⁽²⁷⁹⁾ ⁽²⁸⁰⁾.

Diverso discorso può farsi per la responsabilità “dipendente” nella quale, a fronte di un soggetto che realizza il presupposto di fatto del tributo, e che manifesta quindi la relativa capacità contributiva, vi è un altro soggetto chiamato a rispondere in via solidale pur se non in forza di una capacità contributiva “propria” ⁽²⁸¹⁾. Muovendo da tale considerazione la dottrina ha individuato la diversa funzione riservata ai due istituti: la solidarietà paritaria risponde “*in primis* ad esigenze di rispetto dell’art. 53 Cost.”, mentre la solidarietà dipendente, “ponendo l’obbligo al pagamento dell’imposta

⁽²⁷⁷⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pagg. 147-148 individuava le ipotesi di solidarietà paritaria come quelle in cui “più persone sono obbligate al pagamento dell’imposta per identica causa”. Nella dottrina più recente si veda per tutti A. FEDELE, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV. *La casa di abitazione*, cit., pag. 514; ID., *Appunti*, cit., pag. 233; R. LUPI, *Diritto tributario, parte gen.*, cit., pag. 263.

⁽²⁷⁸⁾ Cfr. per tutti A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., pag. 456.

⁽²⁷⁹⁾ Si è affermato in dottrina che, nel caso in cui si sia in presenza di un presupposto d’imposta avente plurima rilevanza soggettiva, ed in particolare nel caso in cui la manifestazione di forza economica sia ascrivibile per intero ed inscindibilmente a più soggetti, il legislatore tributario può scegliere di instaurare tra essi un vincolo di solidarietà ma non è a ciò obbligato potendo “altrimenti far gravare l’obbligazione di imposta su uno soltanto dei soggetti ai quali il fatto economico è nella sua interezza riferibile”. Così M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Torino, XIV, 1997, pag. 446. Qualche dubbio sembra invece manifestare L. CASTALDI, voce *Solidarietà*, cit., pag. 3 la quale fa riferimento ai possibili “profili di illegittimità costituzionale che possono al riguardo venire in considerazione”. Di tale questione non dobbiamo occuparci in questa sede; è sufficiente ai nostri fini sottolineare che, una volta che il legislatore – per scelta o per vincolo derivante dalla Costituzione – individui più soggetti obbligati in via paritaria, ognuno di questi dovrà essere considerato soggetto passivo del tributo.

⁽²⁸⁰⁾ Diversa è poi l’ipotesi in cui, a fronte della realizzazione di un presupposto unitario, la capacità contributiva non è unitaria ma appartiene *pro quota* ai singoli condebitori. Vi è chi nega che si possa parlare per tali casi di solidarietà paritaria precisando che “ciascuno dei coobbligati assume la duplice veste di contribuente-soggetto passivo (per la prestazione corrispondente alla porzione di capacità contributiva che gli compete) e di responsabile d’imposta (per la rimanente prestazione che sta a fronte dell’ulteriore porzione di detta capacità che gli è viceversa estranea)”. Così P. RUSSO, *Manuale, parte gen.*, cit., pag. 189.

A fronte di tale ricostruzione vi è invece chi, in senso contrario, afferma che dal punto di vista della fattispecie sostanziale la solidarietà resta in questi casi “di tipo paritetico, stante l’unicità del titolo (il presupposto d’imposta) riferito a più soggetti, tutti egualmente tenuti all’adempimento della relativa obbligazione”. Così M. MICCINESI, voce *Solidarietà*, cit., pag. 449. Tale Autore, è bene precisarlo, pur ritenendo che si sia sempre in presenza di solidarietà paritaria, non pone sullo stesso piano l’ipotesi che si ha a fronte della manifestazione di una capacità contributiva unitaria con quella che invece è sancita dal legislatore a fronte di una capacità contributiva *pro quota* dei singoli condebitori. Con riguardo a quest’ultima ipotesi infatti, Miccinesi avanza dei dubbi in ordine alla legittimità costituzionale ai sensi dell’art. 53, co. 1 Cost. per tutti quei casi in cui, il coobbligato che adempie per l’intero, abbia come unico strumento a sua disposizione l’azione di regresso la quale, tuttavia, può rimanere insoddisfatta.

In argomento si veda pure A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, cit., pagg. 462 ss..

⁽²⁸¹⁾ È appena il caso di precisare che si pone al di fuori della nostra indagine, in quanto del tutto estranea alla disciplina del consolidato, la categoria della solidarietà dipendente limitata la quale – secondo parte della dottrina – non sarebbe nemmeno da annoverare fra le ipotesi di responsabilità trattandosi invece di “privilegi speciali in cui – secondo le regole del diritto comune – il terzo non è obbligato, ma deve subire l’esecuzione sul bene, sempreché non voglia evitarla soddisfacendo il creditore e rivalendosi poi nei confronti del debitore”. Così A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, cit., pag. 470. Conf. G. FALSITTA, *Manuale, parte gen.*, cit., pag. 272.

a carico di un soggetto cui non è riferibile alcuna manifestazione di capacità contributiva”, è “chiaramente finalizzata ad un potenziamento delle ragioni creditorie dello Stato sotto il profilo di una più sicura ed agevole riscossione del tributo”⁽²⁸²⁾. Il coobbligato dipendente è, in altri termini, una sorta di garante *ex lege* del debito tributario⁽²⁸³⁾. L'utilizzo del termine "dipendente" sta a significare che, pur essendo uguali i vincoli facenti capo a ciascun soggetto, le obbligazioni sono poste tra loro in un rapporto di dipendenza. L'obbligazione dipendente esiste solo se ed in quanto esista l'obbligazione principale. In altri termini l'obbligazione principale "è elemento essenziale della fattispecie dell'obbligazione dipendente. La mancanza della prima fa venir meno la seconda"⁽²⁸⁴⁾ o, per meglio dire, “tutti i fatti giuridici influenti sull'obbligazione principale modificano un elemento della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dipendente, quindi influiscono sull'obbligazione dipendente”⁽²⁸⁵⁾.

Fatte queste brevi premesse di carattere generale possiamo con certezza affermare che, quella sancita dall'art. 127, non è una solidarietà di tipo paritario ma una solidarietà dipendente. L'obbligazione tributaria non nasce infatti dalla realizzazione da parte della controllante e della controllata di un medesimo presupposto di fatto. Il presupposto dato dal “possesso del reddito” è posto in essere dalla controllata la quale è il soggetto passivo d'imposta titolare dell'obbligazione tributaria⁽²⁸⁶⁾.

Ricostruire la solidarietà prevista dall'art. 127 come solidarietà paritaria avrebbe risolto alla radice qualsiasi dubbio in ordine alla soggettività passiva del tributo che si sarebbe dovuta riconoscere – come si è già affermato sopra – tanto in capo alla controllante quanto in capo alla controllata⁽²⁸⁷⁾.

Tale affermazione necessita di una precisazione. Si è ben consapevoli infatti che la soggettività è un *prius* rispetto alla responsabilità nel senso che questa non può

⁽²⁸²⁾ L. CASTALDI, voce *Solidarietà*, *cit.*, pag. 5; M. MICCINESI, voce *Solidarietà*, *cit.*, pag. 451; A. FEDELE, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, *cit.*, pag. 516; ID., *Appunti*, *cit.*, pag. 233; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, *cit.*, pagg. 461 ss.

⁽²⁸³⁾ Così per tutti L. CASTALDI, voce *Solidarietà*, *cit.*, pag. 5.

⁽²⁸⁴⁾ G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 270; A. FEDELE, *Appunti*, *cit.*, pag. 226; A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, *cit.*, pagg. 464-465.

⁽²⁸⁵⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale*, *cit.*, pag. 145.

⁽²⁸⁶⁾ Ritiene che si tratti di solidarietà dipendente “perché il presupposto è realizzato dalla controllata” F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pagg. 127-128. Nello stesso senso M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, *cit.*, pag. 655; G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi nel consolidato nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, pag. 1512.

⁽²⁸⁷⁾ Si deve poi dar conto di quanto affermato da autorevole dottrina secondo cui non può in via di principio riscontrarsi il fenomeno della responsabilità paritaria con riferimento ai tributi di carattere personale nei quali “il fatto è sempre preso in considerazione in quanto riferito ad un soggetto”. Così A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, *cit.*, pagg. 312-313. Nello stesso senso A. FEDELE, *La solidarietà*, *cit.*, pag. 508; E. POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, *cit.*, pag. 1251; L. CASTALDI, voce *Solidarietà*, *cit.*, pag. 4 nonché, se ben se ne interpreta il pensiero, M. MICCINESI, voce *Solidarietà*, *cit.*, pag. 448. Una diversa impostazione è quella di F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 126 per il quale le previsioni di solidarietà paritaria possono aversi anche in materia di imposte personali pur se hanno, in questo caso, natura eccezionale. Un caso di solidarietà paritaria nelle imposte sui redditi è, secondo Tesauro, quello previsto dall'art. 65 del D.P.R. n. 600/73 per le imposte sui redditi cui sono obbligati in solido gli eredi del contribuente.

In ogni caso, anche aderendo alla tesi in base alla quale non può aversi solidarietà paritaria relativamente alle imposte di natura personale, va ricordato che l'Ires è un'imposta che presenta dei tratti di realtà (si veda *retro*, capitolo primo). Avendo riguardo a questo profilo dunque (*id est*, quello della natura dell'imposta) non si sarebbe potuto escludere *a priori* che nell'ambito della disciplina del consolidato potesse configurarsi un'ipotesi di responsabilità paritaria.

esistere se non si è in presenza di una pluralità di soggetti distinti tra loro ⁽²⁸⁸⁾. Di talché, da un lato, non dovrebbe considerarsi corretto da un punto di vista logico ricostruire i profili soggettivi muovendo dalla constatazione che si è in presenza di un regime di solidarietà e, dall'altro, l'essere in presenza di un'ipotesi di solidarietà rende implicito da un punto di vista giuridico il riconoscimento da parte del legislatore di una pluralità di soggetti debitori ⁽²⁸⁹⁾.

Senonché qui non ci si riferisce alla soggettività genericamente intesa. Si è ricordato sopra nel testo come, nel diritto tributario, il riconoscimento della soggettività può avvenire sotto diversi profili di cui, quello che consente di individuare il titolare della capacità contributiva (soggetto passivo del tributo) è solo uno tra i tanti. Ed è proprio l'individuazione del soggetto passivo del tributo che qui interessa particolarmente.

L'essere in presenza di una solidarietà di tipo dipendente rende meno agevole fornire una soluzione al quesito che ci siamo posti: quello cioè di stabilire se le società controllate, attraverso l'opzione per il consolidato, perdano oppure mantengano la propria soggettività passiva d'imposta.

Il compito è meno agevole in quanto, come si è ricordato sopra, nella solidarietà di tipo dipendente un solo soggetto (*id est*, l'obbligato principale) è soggetto passivo del tributo mentre l'obbligato dipendente è una sorta di garante *ex lege* del tributo stesso. Si tratta allora di individuare quale sia, tra la controllante e le controllate, l'obbligato principale. Un'indicazione in tal senso la si sarebbe potuta ritrarre secondo parte della dottrina dall'abrogato art. 127, co. 3 nella parte in cui prevedeva un *beneficium excussionis* a favore delle controllate ⁽²⁹⁰⁾. Non pare però a chi scrive che tale beneficio possa considerarsi sufficiente per qualificare la controllante come obbligato principale. Il beneficio di escussione infatti, che è un tipico istituto di diritto civile, non esclude in tale ambito che tutti i condebitori siano da considerare tali senza distinzioni tra loro ⁽²⁹¹⁾. Non si può dunque argomentare dal beneficio di escussione, per individuare l'obbligato in via principale. Non vi è una correlazione tra soggetto obbligato principale (soggetto passivo d'imposta) e soggetto che *ex lege* deve essere escusso per primo dall'a.f. ⁽²⁹²⁾. È certamente singolare che il legislatore, dopo aver introdotto una ipotesi

⁽²⁸⁸⁾ Una conferma di tale affermazione sembra pervenire da A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., pagg. 14-15 il quale afferma che “la solidarietà non agisce sul piano dei soggetti perché non modifica le fattispecie soggettive preesistenti, mentre opera soltanto sul modulo di ricollegamento a queste delle conseguenze giuridiche prodotte dall'unica fattispecie oggettiva”. L'affermazione di Fantozzi è valida (oltre che per la solidarietà paritaria) anche per la solidarietà dipendente. Anche questa ovviamente non può incidere sulle fattispecie soggettive preesistenti. Il fatto però che anche per la solidarietà dipendente si debba necessariamente essere in presenza di più “soggetti” non implica anche che questi debbano necessariamente essere tutti “soggetti passivi del tributo”.

⁽²⁸⁹⁾ Soltanto nel diritto civile – e non anche nel diritto tributario – la solidarietà può aversi anche dal lato attivo nel caso in cui si abbia una pluralità di soggetti creditori. Si vedano, per tutti, A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in Tratt. dir. trib. (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994, pag. 454; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pagg. 264 ss.

Sulla solidarietà attiva e passiva nel diritto civile cfr. per tutti D. RUBINO, *Delle obbligazioni (art. 1285-1320)*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1963, pag. 134.

⁽²⁹⁰⁾ Sembra affermare la responsabilità a titolo principale dell'ente controllante proprio argomentando dalla responsabilità prioritaria prevista dall'art. 127, co. 3, M. MICCINESI, *Alcune riflessioni*, cit., pag. 486.

⁽²⁹¹⁾ M. BIANCA, *Diritto civile. L'obbligazione*, vol. IV, Milano, 1993, pagg. 712-713.

⁽²⁹²⁾ Nello stesso senso sembrano volgere le parole di G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, cit., pag. 534.

di responsabilità dipendente, attribuisca poi un beneficio di escussione, non al responsabile dipendente ma al titolare della capacità contributiva colpita dal tributo. L'essere eventualmente (nel caso in cui si considerassero le controllate come soggetti passivi d'imposta) la soluzione irragionevole, non significa però che da tale norma sia possibile dedurre alcunché in ordine a quale sia l'obbligato principale e quale l'obbligato dipendente. Del resto l'art. 127, co. 3 è stato abrogato dal legislatore e la sua abrogazione – considerato che, come si dirà meglio più avanti, la responsabilità per omesso versamento deve considerarsi ancora esistente – ha avuto come effetto proprio il venir meno del *beneficium excussionis*.

4.2.2. Alla luce di queste considerazioni si vede quindi come, l'essere in presenza di un fenomeno di coobbligazione solidale, se scioglie ogni dubbio in ordine alla esistenza di più soggetti, non è ancora sufficiente per stabilire se tali soggetti (controllante e controllate) sono tutti dotati di soggettività passiva d'imposta.

La risposta va quindi ricercata andando oltre la mera considerazione che si è in presenza di un'ipotesi di solidarietà dipendente.

È necessario comprendere quale soggetto (tra la controllante e la controllata) debba essere considerato l'obbligato principale. Nella vigenza del vecchio testo dell'art. 122 Tuir, e del meccanismo delle rettifiche di consolidamento, una tale risposta poteva considerarsi subordinata alla previa adesione ad una delle due tesi contrapposte di cui si è ampiamente parlato sopra. Se si riteneva che attraverso le rettifiche di consolidamento vi fosse una entità nuova, distinta dalla mera somma algebrica dei redditi delle società appartenenti al gruppo, si sarebbe potuto ritenere che l'obbligazione tributaria scaturente da tale “nuova entità” facesse capo soltanto alla controllante. È infatti alla controllante che – parte della dottrina che aderiva a tale tesi – ha attribuito la qualifica di obbligato principale⁽²⁹³⁾. Senonché una simile conclusione non riesce a spiegare come le obbligazioni delle società controllate potessero porsi in quel rapporto di dipendenza sopra descritto. Si è ricordato sopra come, coloro i quali ritenevano che con il consolidato vi fosse una entità distinta dalla “mera somma algebrica” di redditi, concludevano nel senso della inesistenza di un'obbligazione in capo alle società controllate.

Del resto che lo schema della coobbligazione di tipo dipendente non si presti ad essere applicato al consolidato nel caso in cui si aderisca alla tesi che vede nell'imponibile di gruppo un'entità distinta dalla mera sommatoria dei redditi delle singole società del gruppo è chiaro a quella parte della dottrina che tale tesi ha sostenuto e che non ha esitato a definire la disciplina in tema di responsabilità, proprio muovendo dall'analisi dell'art. 127, co. 3, come frutto un atteggiamento frettoloso e non meditato del legislatore⁽²⁹⁴⁾.

Il disegno complessivo dell'art. 127 assume invece una maggior coerenza qualora – nel vigore del preesistente testo dell'art. 122 (rettifiche di consolidamento) – si fosse prestato consenso alle tesi cui abbiamo aderito nel presente lavoro che consideravano le rettifiche di consolidamento riferite ai singoli redditi delle controllate. Seguendo questa impostazione si sarebbe potuto continuare a considerare ciascuna singola controllata titolare dell'obbligazione tributaria derivante dal reddito da essa

⁽²⁹³⁾ È questa la conclusione cui sembra giungere M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, cit., pag. 486.

⁽²⁹⁴⁾ Così A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires*, cit., pag. 507.

prodotto ⁽²⁹⁵⁾; ciò a prescindere dalla previsione di cui all'art. 118 che fa ricadere in capo alla controllante gli obblighi di versamento dell'imposta all'erario ⁽²⁹⁶⁾.

In questo caso l'obbligato principale avrebbe dovuto essere la controllata e non la controllante.

La maggior coerenza (cui si faceva riferimento sopra) che assume l'art. 127 adottando questa impostazione deriva dal fatto che le controllate sono soggetti passivi d'imposta ed, in quanto tali, rispondono per le obbligazioni riconducibili ad esse anche nella fase dell'accertamento. Non si assiste insomma a quel "rovesciamento" delle posizioni soggettive – che ha suscitato delle perplessità in capo alla stessa dottrina che lo ha affermato – tale per cui nella fase di accertamento il responsabile principale sarebbe la società controllata, mentre nella fase antecedente ad esso sarebbe la controllante ⁽²⁹⁷⁾.

Fin qui con riguardo al regime antecedente al 1° gennaio 2008. A seguito del venir meno delle “rettifiche di consolidamento” per via della modifica dell'art. 122 Tuir non ci sembra si possa più nutrire alcun dubbio in relazione al fatto che le società controllate rimangono – a seguito dell'opzione per il consolidato – titolari dell'obbligazione principale. Non sembra quindi si possa nutrire più alcun dubbio in ordine al fatto che, con riguardo al proprio reddito, ciascuna società controllata debba essere considerata obbligata in via principale, e la controllante in via dipendente. Lo stesso procedimento di individuazione della base imponibile del consolidato, fondato sulla previa individuazione della propria base imponibile da parte di ciascuna società del gruppo, e sulla trasmissione di tale dato (attraverso la dichiarazione) alla controllante, evidenzia come – nella ipotesi di solidarietà previste dall'art. 127 Tuir – sia l'obbligazione della controllante ad essere dipendente dall'obbligazione principale delle controllate.

⁽²⁹⁵⁾ Così G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pagg. 527 ss.. È questa la conclusione cui sembra giungere anche P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires, cit.*, pag. 334 il quale, nell'operare un parallelismo con l'istituto della trasparenza nelle società di capitali, afferma: “mentre la trasparenza, quando viene scelta, attua un vero e proprio superamento dello schermo societario, il consolidato tende ad essere avvertito più come una modalità di determinazione dell'imponibile e di adempimento delle connesse obbligazioni tributarie e, come tale, lascia impregiudicata la soggettività degli enti che vi sono coinvolti”.

⁽²⁹⁶⁾ L'adempimento di obblighi formali, compresi quelli di versamento dell'imposta, non è certo di per sé sufficiente per attribuire al soggetto obbligato la qualifica di soggetto passivo di imposta come è fin troppo evidente non appena si considerino – a tacer d'altro – le varie ipotesi di sostituzione in cui un soggetto è tenuto al versamento dell'imposta in luogo del soggetto passivo del tributo. Tale affermazione comporta evidentemente l'adesione a quelle teorie in base alle quali il sostituito è il titolare della capacità contributiva e in quanto tale è onerato del concorso alla spesa pubblica, mentre il sostituito è titolare di un'obbligazione di carattere tributario, però non giustificata dal nesso con il presupposto del tributo, ma da mere esigenze di efficienza e di razionalizzazione del prelievo. Si veda sul punto, anche per gli opportuni riferimenti bibliografici, M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione tributaria*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XV, Torino, 1998, pagg. 68-69.

⁽²⁹⁷⁾ È questa la ricostruzione offerta da M. MICCINESI, *Alcune riflessioni, cit.*, pagg. 486-487 il quale afferma però che “La differente regolamentazione della soggettività passiva quanto all'obbligazione nascente dalla dichiarazione di gruppo ed a quella traente origine dalla rettifica dell'imponibile suscita, tuttavia, delle perplessità”.

5. INDAGINE RELATIVA ALLA POSSIBILITÀ DI RICONDURRE LA SOCIETÀ CONTROLLANTE NELLA FIGURA DEL RESPONSABILE D'IMPOSTA OD IN QUELLA DEL SOSTITUTO.

5.1. Premessa.

Giunti alla conclusione che le società controllate mantengono la soggettività passiva del tributo anche a seguito dell'opzione per il consolidato nazionale si tratta ora di comprendere come debba essere inquadrata dal punto di vista soggettivo la società controllante.

A tal proposito va segnalato che, tra gli autori che riconoscono autonoma soggettività alle società controllate, vi è da un lato chi ritiene che la controllante debba essere inquadrata nella figura – a tutti nota – del responsabile d'imposta⁽²⁹⁸⁾, mentre dall'altro lato vi è chi sembra ricondurla o quanto meno assimilarla alla – altrettanto nota – figura del sostituto d'imposta⁽²⁹⁹⁾ ⁽³⁰⁰⁾.

La qualificazione della società controllante come "sostituto" o come "responsabile" è anzitutto importante in quanto ci permette di affermare che, l'abrogazione dell'art. 127, co. 3, il quale prevedeva la solidarietà per l'imposta risultante dalla dichiarazione e non versata dalla controllante, non comporti il venir meno della solidarietà stessa. Lo schema della coobbligazione si può infatti rinvenire, come si ricorderà meglio più avanti, in entrambe le ipotesi. Tanto qualificando la controllante

⁽²⁹⁸⁾ Così G. FRANSONI, *Osservazioni, cit.*, pagg. 527-528 il quale giunge a tale conclusione dopo aver attentamente valutato anche la possibilità di qualificare la controllante quale sostituto. Ritiene infatti tale Autore che si tratti di una soluzione che non può essere "scartata a priori" (pag. 537). Si vedrà nel corso del testo come, gli argomenti utilizzati da Fransoni, possano essere superati.

Considerano la controllante quale "responsabile d'imposta" anche M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale, cit.*, pag. 655; G. D'ABRUZZO, *Analisi critica del regime di responsabilità, cit.*, pag. 1526; G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi e per le sanzioni nel consolidato fiscale nazionale*, in *Tributimpresa*, 2005, pag. 5 dell'estratto; ID., *La responsabilità per i tributi nel consolidato nazionale, cit.*, pag. 1512 il quale precisa che la controllante assume la duplice veste di contribuente-soggetto passivo d'imposta per la prestazione corrispondente al proprio reddito, e di responsabile d'imposta per la prestazione corrispondente al reddito delle società controllate.

⁽²⁹⁹⁾ Sembrerebbe essere questa la tesi di P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires, cit.*, pag. 334 il quale considera la capogruppo del consolidato quale "*adiectus solutionis causa*". Per la qualificazione, da parte dello stesso Autore, del "sostituto" quale "*adiectus solutionis causa*" si veda P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 172 il quale, occupandosi più avanti del responsabile d'imposta si chiede se anche costui "è un *adiectus solutionis causa* nel perseguimento di una finalità consistente nel rendere più agevole la riscossione del tributo" oppure se "è un garante *ope legis* dell'obbligazione d'imposta, nel senso che la funzione dell'istituto in esame è quella di rafforzare la posizione creditoria dell'amministrazione finanziaria in vista e per l'eventualità che si renda inadempiente il debitore principale, e cioè il soggetto passivo d'imposta". Quest'ultima è secondo Russo la esatta funzione del "responsabile d'imposta".

Per la qualificazione del "sostituto" quale *adiectus solutionis causa* si veda pure B. COCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1959, I, pagg. 349 (in particolare pag. 357). Anche Cocivera, come Russo, riconduce in via di principio l'ipotesi della sostituzione all'istituto civilistico della delegazione. Entrambi gli Autori sottolineano però le peculiarità dell'istituto tributario rispetto a quello civilistico.

⁽³⁰⁰⁾ Una volta che si dovesse riconoscere – come qui si riconosce – la natura di soggetto passivo d'imposta alle società controllate, l'interrogativo in ordine alla natura di "responsabile d'imposta" o di "sostituto" della controllante sarebbe corretto anche secondo A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires, cit.*, pag. 502 il quale però nega – e non si occupa quindi di fornire una risposta a tale quesito – che alle società controllate sia riconosciuta una soggettività passiva "sostanziale".

come responsabile d'imposta, quanto qualificandola come sostituto a titolo d'imposta⁽³⁰¹⁾ dovremmo pervenire alla conclusione che, in caso di mancato versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, la stessa rivestirà la qualifica di coobbligato in solido insieme alle società controllate.

Siffatta affermazione comporta quindi che, l'unico effetto da riconnettere all'abrogazione dell'art. 127, co. 3, sia quello del venir meno del *beneficium excussionis* che prima derivava alle controllate dalla disposizione stessa⁽³⁰²⁾.

5.2. *Le nozioni di sostituto e di responsabile implicitamente ricavabili dall'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.*

Ciò precisato è necessario a questo punto analizzare brevemente gli elementi caratterizzanti la figura del responsabile e quella del sostituto individuandone al contempo i tratti distintivi al fine di stabilire in quale delle due categoria debba essere ricompresa la società controllante. Giova però preliminarmente precisare che, l'indagine compiuta in tal senso, ignorerà per il momento volutamente i profili di costituzionalità conseguenti alla stessa. Del resto è innegabile che l'eventuale mancato rispetto del principio di capacità contributiva – profilo del quale ci occuperemo nel capitolo successivo – non è certo idoneo a modificare il dato normativo. È su questo che deve necessariamente incentrarsi la nostra indagine pur nella consapevolezza che, solo dopo che si sarà individuata la natura della controllante (responsabile o sostituto d'imposta), ci si dovrà porre il problema del rispetto, da parte delle norme ordinarie, dell'art. 53, co. 1 Cost..

Fatta questa premessa e tornando alla nostra indagine si deve ricordare che la definizione legislativa del “sostituto” e del “responsabile d'imposta” può evincersi soltanto implicitamente dall'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. La disposizione in parola non contiene infatti una definizione di sostituto e di responsabile d'imposta⁽³⁰³⁾ essendo esclusivamente finalizzata a riconoscere in capo al sostituto un

⁽³⁰¹⁾ Essendo la somma che la controllante deve versare all'erario l'imposta definitiva, e non certo un acconto sull'imposta dovuta dalle controllate, è evidente che nel momento in cui si ipotizza che la controllante possa essere qualificata come sostituto, si fa riferimento alla sostituzione a titolo d'imposta e non alla sostituzione a titolo d'acconto. Per l'affermazione che la ritenuta a titolo d'acconto è *erroneamente* considerata una forma di sostituzione si veda G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pagg. 280 ss.

⁽³⁰²⁾ Nell'ipotesi contemplata dall'art. 127, co. 3 infatti le somme – come si è ricordato sopra nel testo – dovevano essere richieste prioritariamente alla società od ente controllante.

⁽³⁰³⁾ Volendo precisare l'art. 64 non specifica neanche chi, tra le figure prese in considerazione nel primo e nel terzo comma sia il “sostituto” e chi sia il “responsabile d'imposta”. Tali locuzioni sono infatti utilizzate soltanto nella rubrica dell'art. 64. Vi sono però chiari elementi dai quali desumere che la figura del sostituto è quella contemplata nel primo comma e quella del responsabile nel terzo. Innanzi tutto il fatto che nel primo comma si faccia riferimento anche a chi è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri “a titolo di acconto”. E che sia il “sostituto” colui che versa per altri le imposte a titolo di acconto è un dato che emerge chiaramente dal sistema tributario. In particolare dagli artt. 23 ss. dello stesso D.P.R. n. 600/73.

Vi è poi il secondo comma dell'art. 64, D.P.R. n. 600/73 il quale riconosce al “sostituto” – menzionandolo espressamente – la facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta. È evidente che il legislatore si occupa al secondo comma del sostituto in quanto ha già introdotto nel primo comma tale figura soggettiva fornendone implicitamente la nozione. È infine lo stesso ordine con cui la rubrica dell'art. 64 menziona le due figure che rende chiaro che la “sostituzione” è contemplata nel primo comma, e la “responsabilità” nel terzo.

obbligo di rivalsa (salvo che non sia stabilito diversamente in modo espresso), ed in capo al responsabile un *diritto* di rivalsa.

Sul tema della rivalsa si tornerà più avanti. Ciò che per ora interessa è ricordare che dall'art. 64, co. 1, si evince che è "sostituto" chi "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte *in luogo di altri*, per fatti o situazioni a questi riferibili". È invece "responsabile d'imposta", in base all'art. 64, co. 3, chi "in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta *insieme con altri*, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi" ⁽³⁰⁴⁾. Il responsabile d'imposta è quindi tenuto al pagamento, a differenza del sostituto, non in luogo del contribuente ma in aggiunta al medesimo. Entrambi i soggetti (sostituto e responsabile d'imposta) sono poi accomunati dalla loro estraneità al fatto indice di capacità contributiva colpito dal tributo ⁽³⁰⁵⁾.

5.3. *Un primo elemento a favore della tesi della sostituzione tributaria: l'obbligo di versamento in capo alla società od ente controllante.*

5.3.1. Volendo utilizzare gli schemi propri della dottrina che si è occupata *ex professo* del tema, possiamo affermare che l'istituto della sostituzione viene in essere attraverso l'introduzione, da parte del legislatore tributario, di una norma primaria, che fissa il collegamento soggettivo per l'imputazione dell'effetto giuridico del tributo, e di una norma secondaria, collegata alla prima, che determina l'*imputazione dell'obbligo* di pagamento del tributo in capo al sostituto ⁽³⁰⁶⁾.

Diversa è l'ipotesi della responsabilità d'imposta dove pure si è in presenza di una norma primaria che – analogamente a quanto avviene per la sostituzione – prevede la fattispecie tipica del tributo e l'imputazione dell'effetto giuridico in capo all'obbligato principale, e di una norma secondaria che, assumendo come presupposto l'effetto della prima norma, pone in essere – a differenza che nella sostituzione – l'*estensione dell'obbligo* in capo al responsabile ⁽³⁰⁷⁾.

Così descritti i fenomeni della sostituzione e della responsabilità d'imposta pare a chi scrive si possa affermare che la differenza principale tra i due istituti consiste nel fatto che, mentre nel caso della sostituzione la norma secondaria agisce sul versante

Vale poi ad eliminare ogni dubbio il richiamo agli artt. 14 e 15 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 i quali, con una formulazione analoga a quella dei commi 1 e 3 dell'art. 64 del D.P.R. n. 600/73 contenevano la definizione rispettivamente del sostituto e del responsabile d'imposta.

⁽³⁰⁴⁾ Tale era la differenza tra responsabile e sostituto anche nella vigenza del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, il quale conteneva le definizioni di sostituto e di responsabile rispettivamente negli artt. 14 e 15. Per la differenza tra le due figure soggettive nella vigenza del D.P.R. n. 645/58 si rinvia a A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, pagg. 28 ss..

Per alcune riflessioni in ordine alla differenza tra l'art. 14 del D.P.R. n. 645/58, che parlava di diritto di rivalsa, e l'art. 64 del D.P.R. n. 600/73, che prevede invece un obbligo, si veda P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 213, nota 65.

⁽³⁰⁵⁾ Così P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 173; A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 241. Si vedrà però nel terzo capitolo come, in base ad una certa giurisprudenza della Corte costituzionale, tale affermazione sembrerebbe essere non più così pacifica.

⁽³⁰⁶⁾ A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Milano, 1969, pagg. 137 ss.; ID. *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994, pag. 429.

⁽³⁰⁷⁾ A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, pag. 422.

procedimentale (obbligo di versamento), nel caso del responsabile d'imposta la norma secondaria agisce sul versante sostanziale (tramite l'estensione della responsabilità).

Alla luce di tale considerazione va osservato che nel consolidato nazionale si verifica, sotto questo profilo, la situazione tipica della sostituzione: il reddito fa capo a ciascuna società controllata ma, a fronte di tale reddito, l'obbligo di versare il tributo all'erario spetta, in base ad una norma secondaria, alla (sola) società controllante.

Viceversa l'estensione ad opera di una norma secondaria della responsabilità, tipica – come si è ricordato – delle ipotesi di responsabilità solidale, non si riscontra all'interno dell'art. 127 del Tuir. Le ipotesi di responsabilità solidale sancite in tale disposizione – compresa quella per “omesso versamento” espressamente prevista fino alla novella del 2005 – non discendono direttamente dalla realizzazione del presupposto di fatto da parte del soggetto passivo. Non sono conseguenza dell'effetto giuridico prodotto dalla norma primaria. In altri termini, a differenza di quanto accade per il “responsabile d'imposta”, non è sufficiente per aversi una obbligazione solidale che si realizzi il presupposto di fatto, ma è necessario qualcosa di più: la violazione di una norma tributaria.

5.3.2. Se l'obbligo di versamento a carico della controllante è apparso a chi scrive un chiaro elemento che impedisce di ricondurre la controllante nell'ambito della figura del responsabile d'imposta, non così è secondo una parte della dottrina la cui posizione deve quindi essere attentamente valutata.

In particolare si è sostenuto che, il fatto che l'obbligo di versamento sia posto esclusivamente a carico della controllante, non impedisce di considerare questa come “responsabile d'imposta”. La soluzione all'apparente “ostacolo” sarebbe offerta dall'art. 1293 c.c. nella parte in cui stabilisce che “la solidarietà non è esclusa dal fatto che i singoli debitori siano tenuti ciascuno con modalità diverse”⁽³⁰⁸⁾.

Di qui la dottrina citata ha ipotizzato che l'obbligazione delle controllate, pur affiancandosi dall'origine a quella della controllante, sia sottoposta a condizione sospensiva. In cosa consista tale condizione sospensiva non è detto chiaramente. Si può però desumere che l'Autore intenda riferirsi al mancato pagamento dell'imposta da parte della controllante: l'obbligazione della controllata non produrrebbe effetti se non al verificarsi del fatto del mancato pagamento dell'imposta da parte della controllante⁽³⁰⁹⁾.

In ogni caso ciò che preme di sottolineare dell'impostazione di tale Autore è che si potrebbe parlare di responsabile d'imposta perché, anche se al pagamento è obbligata soltanto la controllante, sussisterebbe comunque la responsabilità solidale di questa con le controllate.

A tale ordine di considerazioni pare potersi obiettare che, ciò che vale a distinguere la figura del responsabile da quella del sostituto, non è l'esistenza di una obbligazione solidale ma è il fatto che il responsabile è tenuto al pagamento *insieme con altri* e non *in luogo di altri*; ebbene la controllante, come si è rilevato sopra, non è tenuta al pagamento *insieme* alle controllate come è evidenziato dall'art. 118, co. 3 Tuir il quale stabilisce che “Gli obblighi di versamento a saldo ed in acconto competono *esclusivamente* alla controllante”.

⁽³⁰⁸⁾ Così G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, cit., pagg. 537-538.

⁽³⁰⁹⁾ Sul significato di “condizione” in generale e di “condizione sospensiva” in particolare si veda per tutti F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1994, pag. 875; F. GALGANO, *Istituzioni di diritto privato*, Padova, 2004, pag. 231.

L'obbligazione solidale non è poi un elemento che connota soltanto le ipotesi di responsabilità d'imposta. Si vedrà più avanti – ed è del resto sottolineato dallo stesso Autore la cui tesi è qui analizzata ⁽³¹⁰⁾ – come anche nella sostituzione può aversi “solidarietà” pur se questa consegue all'inadempimento del sostituto. Ma è proprio questo lo schema che tale Autore ipotizza quando parla di condizione sospensiva, data dall'inadempimento della controllante, al verificarsi della quale si producono gli effetti dell'obbligazione delle controllate.

La circostanza per cui l'obbligazione solidale si ha soltanto al verificarsi del mancato pagamento della controllante non ci sembra affatto costituire un argomento a favore della tesi che vede nella controllante un responsabile d'imposta ma, al contrario, conferma quanto affermato sopra in ordine alla piena riconducibilità, sotto questo profilo, della controllante nella figura del sostituto d'imposta.

Si è quindi individuato un primo argomento che potrebbe far propendere decisamente per la tesi che la controllante sia assimilabile ad un “sostituto d'imposta” piuttosto che ad un “responsabile d'imposta”. Tuttavia, come si vedrà nel prosieguo del presente lavoro, vi sono notevoli differenze rispetto a tutte le altre figure di sostituzione previste nel nostro ordinamento che rendono necessaria un'analisi approfondita delle stesse prima di giungere ad una conclusione in ordine alla possibilità di qualificare la controllante come un sostituto od un responsabile d'imposta.

5.4. Assenza nella disciplina del consolidato dell'istituto della ritenuta: irrilevanza ai fini della possibilità di qualificare la controllante quale sostituto.

La difficoltà di giungere ad una conclusione immediata emerge con evidenza quando si consideri che, l'elemento maggiormente caratterizzante l'istituto della sostituzione è – come è ben noto – la ritenuta.

Si tratta – come è pure noto – di una delle possibili forme in cui può esercitarsi la rivalsa ⁽³¹¹⁾. 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” ⁽³¹²⁾.

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 ⁽³¹³⁾, con la conseguenza che viene meno in radice la possibilità di prevedere un obbligo od un diritto di operare la ritenuta alla fonte ⁽³¹⁴⁾.

⁽³¹⁰⁾ G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, cit., pag. 536.

⁽³¹¹⁾ Cfr. per tutti F. BOSELLO, voce *Rivalsa (dir. trib.)*, in Enc. giur., vol. XXVII, Roma, 1996, pag. 2. Per le altre possibili modalità di esercizio della rivalsa si veda la successiva nota 314.

⁽³¹²⁾ M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione*, cit., pag. 70.

⁽³¹³⁾ Tutte le ipotesi di ritenuta previste nel nostro ordinamento (a titolo d'acconto, a titolo d'imposta, diretta e diretta d'acconto) sono infatti accomunate dal fatto che il prelievo è “operato sempre alla fonte, nel momento cioè dell'erogazione di un provento”. Così G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta alla fonte*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XIII, Torino, 1997, pag. 1.

⁽³¹⁴⁾ Perché possa essere prevista la ritenuta è necessario: a) che vi un passaggio di denaro; b) che la “direzione” di tale passaggio sia dal soggetto attivo della rivalsa, al soggetto passivo della stessa. In mancanza del primo requisito – nei casi in cui cioè il trasferimento abbia ad oggetto non denaro ma beni in natura – la rivalsa verrà posta in essere con il versamento di una somma di denaro dal sostituito al

Tuttavia ciò non è di per sé sufficiente per escludere che la controllante sia qualificabile come sostituto d'imposta ⁽³¹⁵⁾. 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 ⁽³¹⁶⁾. Questo dato potrebbe far ritenere che la “ritenuta” non sia un elemento essenziale del fenomeno della sostituzione tributaria. Prima di giungere ad una siffatta conclusione è però opportuno analizzare da vicino le norme del D.P.R. n. 600/73 che si occupano di tali ipotesi.

Una prima ipotesi è quella contemplata dall'art. 27, co. 2 del D.P.R. n. 600/73 relativamente alla distribuzione di utili in natura. La disposizione contemplata in effetti si riferisce alla ritenuta quando stabilisce che, i soci o partecipanti che debbono ricevere una distribuzione di utili in natura, per conseguirne il pagamento, sono tenuti a versare alla società od all'ente “l'importo corrispondente all'ammontare della ritenuta di cui al comma 1”. Pur non essendo possibile quindi, da parte del sostituto, trattenere alcunché prima di distribuire gli utili, l'ammontare della somma che i soci debbono alla società (sostituto) è chiaramente dovuta *in luogo* della ritenuta. Il riferimento testuale operato dall'art. 27, co. 2, D.P.R. n. 600/73 non sembra però sufficiente per dedurre che, la somma dovuta dai soci alla società, abbia la stessa natura della ritenuta. Dal tenore letterale della disposizione in parola si può dedurre soltanto che si è in presenza di una somma, la cui quantificazione va operata avendo riguardo alla “ritenuta” che, a mente del primo comma dello stesso articolo 27, si applica qualora vengano distribuiti utili in denaro. Non siamo in presenza quindi di un medesimo fenomeno. È solo il *quantum* di imposta che il sostituto versa in tale quantità che è identico nelle due ipotesi ⁽³¹⁷⁾. Nell'un caso tale imposta verrà trattenuta direttamente dal sostituto (ritenuta) e, nell'altro, verrà corrisposta dal sostituto al sostituto ⁽³¹⁸⁾ ⁽³¹⁹⁾.

sostituto. In mancanza del secondo requisito invece – nei casi in cui è il soggetto passivo della rivalsa che corrisponde al soggetto attivo una somma di denaro – la rivalsa verrà esercitata mediante l'addebito. In questo senso si veda L. SALVINI, voce *Rivalsa nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv. – sez. comm., vol. XIII, Torino, 1997, pagg. 33-34 ed *ivi* per la precisazione che gli istituti dell'addebito, della ritenuta e del versamento da parte del sostituto al sostituto possono definirsi soltanto “con una certa approssimazione” come modalità di esercizio della rivalsa. A tal proposito infatti, osserva Salvini, “è necessario stabilire se la rivalsa si risolva integralmente in tali istituti oppure se debba considerarsi autonoma rispetto ad essi”. Per tale questione si rinvia all'Autore citato.

⁽³¹⁵⁾ *Contra*, G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, *cit.*, pag. 535.

⁽³¹⁶⁾ Riconduce tali ipotesi nell'ambito della sostituzione tributaria L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, pag. 33.

⁽³¹⁷⁾ Giova a questo punto precisare che la locuzione “Ritenute alla fonte” che costituisce il “titolo” degli art. 23 ss. è imprecisa in quanto, all'interno di tale *corpus* normativo sono racchiuse, anche ipotesi in cui non si ha “ritenuta” in senso stretto.

⁽³¹⁸⁾ Nel senso di considerare il “versamento da parte del sostituto al sostituto” e la “ritenuta” come due istituti fra loro differenti L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, pag. 33.

⁽³¹⁹⁾ È bene precisare che non per tutte le ipotesi di redditi corrisposti in natura è previsto l'onere di versamento da parte del sostituto al sostituto. Il tipico caso è quello dei *fringe benefits* riconosciuti ai lavoratori dipendenti. La dottrina che si è occupata *ex professo* del tema della ritenuta alla fonte, nel chiedersi se anche in questi si dovesse ritenere applicabile un meccanismo analogo a quello contemplato per i dividendi o per i premi in natura, è giunta a fornire una risposta negativa. Si è considerato infatti che tale meccanismo, che pone una eccezione alla regola della ritenuta alla fonte prevista per i redditi in denaro, può essere applicato soltanto in quei casi in cui vi sia una norma *ad hoc* che lo prevede. Così G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta*, *cit.*, pag. 26. Tali ipotesi a ben vedere, non prevedendo né la ritenuta (che non potrebbe esserci perché il reddito non è in denaro), né il versamento da parte del sostituto, si

La situazione non cambia qualora si passi ad analizzare altre ipotesi in cui il sostituto deve versare al sostituto una somma pari all'ammontare della ritenuta. Il riferimento è questa volta all'art. 30, co. 3 del D.P.R. n. 600/73 relativo ai premi "costituiti da beni diversi dal denaro o da servizi". Da tale disposizione è dato desumere che, salvo il caso in cui il vincitore scelga un premio di minor valore, lo stesso dovrà versare al sostituto (che è anche il soggetto che ha erogato il premio) una somma pari all'imposta gravante sul valore del premio stesso⁽³²⁰⁾. In questa ipotesi, non essendovi alcun riferimento testuale alla "ritenuta" si possono raggiungere ancor più agevolmente le conclusioni cui si era pervenuti sopra circa la non identità tra tale istituto e quello del "versamento da parte del sostituto al sostituto"⁽³²¹⁾.

Dall'analisi di queste fattispecie si ha la conferma che la ritenuta non è elemento essenziale della sostituzione di imposta⁽³²²⁾; la conseguenza è che, il non essere prevista una ritenuta da parte della controllante nella disciplina del consolidato nazionale, non è di per sé ancora sufficiente per escludere che si sia in presenza di un fenomeno di sostituzione.

Il fatto che la "ritenuta" non sia elemento essenziale della "sostituzione" è dimostrato dallo stesso art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 il quale, nell'offrire (indirettamente, come si è ricordato sopra) la nozione di sostituto, non fa riferimento alcuno all'istituto della ritenuta e menzione, invece, la rivalsa. È anzi proprio da tale disposizione che si può con certezza ritenere – in linea con quanto affermato in dottrina⁽³²³⁾ – che le ipotesi sopra richiamate (art. 27, co. 2 ed art. 30, co. 3 del D.P.R. n. 600/73) siano ipotesi di sostituzione pur non ricorrendo all'istituto della "ritenuta" e pur non riferendosi mai esplicitamente alla sostituzione tributaria⁽³²⁴⁾.

5.5. *Ulteriore elemento tipico della sostituzione ed assente nel consolidato: la detenzione del quid che costituisce il reddito su cui si commisura l'imposta.*

Altro elemento caratterizzante tradizionalmente l'istituto della sostituzione tributaria, e ritenuto dalla dottrina quale "condizione essenziale" dello stesso, è quello relativo alla detenzione, da parte del sostituto, della ricchezza cui si commisura l'imposta che il sostituto stesso versa all'erario⁽³²⁵⁾.

pongono senz'altro al di fuori del fenomeno della sostituzione; ciò in quanto il soggetto che eroga il reddito non dovrà versare alcunché all'erario in luogo del percettore dello stesso.

⁽³²⁰⁾ L. SALVINI, voce *Rivalsa, cit.*, pag. 34 la quale lamenta comunque la "non felice formulazione" della norma.

⁽³²¹⁾ Per l'affermazione che, nei due casi analizzati nel testo, "lo strumento della rivalsa non è la ritenuta" si veda L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1993, I, pag. 1312.

⁽³²²⁾ A favore di questa affermazione sembrano deporre le parole di M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione, cit.*, pag. 70 il quale dopo aver osservato che l'art. 64 si limita a parlare di rivalsa nota pure come "nel meccanismo della sostituzione la rivalsa finisce con l'identificarsi *generalmente* con la ritenuta" (corsivo mio).

⁽³²³⁾ Si veda la nota 316.

⁽³²⁴⁾ Le disposizioni richiamate infatti non parlano mai di "sostituzione" di "sostituto" oppure di "sostituito". Che si tratti di sostituzione non può neppure dedursi dall'intitolazione del Titolo III (*Ritenute alla fonte*) in cui sono contenute.

⁽³²⁵⁾ A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 138; ID., *Il responsabile ed il sostituto, cit.*, pag. 429; P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 168.

Nel consolidato la detenzione di tale ricchezza non si ha in capo alla controllante. È questo il motivo per cui – come si è già osservato nel precedente paragrafo – non sarebbe nemmeno ipotizzabile un meccanismo di ritenuta da parte della controllante stessa. Oltre a non essere prevista la ritenuta – che però abbiamo visto non essere decisiva per escludere che si sia in presenza di un sostituto d'imposta – non vi è nemmeno il presupposto materiale (ancor prima che giuridico) della ritenuta che è la detenzione da parte del sostituto di una somma di denaro su cui operare la ritenuta stessa ⁽³²⁶⁾.

Anche tale dato tuttavia non pare sufficiente per escludere che si sia in presenza di un sostituto d'imposta ⁽³²⁷⁾. 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” d'imposta.

La detenzione del *quid* di ricchezza su cui operare la ritenuta è quindi qualcosa che rileva sì, ma non in sé (in quanto non è prevista nella definizione normativa), ma soltanto sotto un particolare profilo che è quello di rendere possibile da parte del sostituto l'esercizio della rivalsa. Su tale aspetto si tornerà tra poco. Ciò che ora preme di sottolineare è che non sarebbe sufficiente argomentare dalla mancanza di tale requisito per sostenere che non si è in presenza di un'ipotesi di sostituzione. In altri termini, per individuare chi può essere sostituto, non si deve guardare alle singole ipotesi di sostituzione previste – nelle quali si ha sempre la detenzione del *quid* di ricchezza – e poi ricavare da esse una definizione generale. La definizione di sostituto è invece quella di cui all'art. 64, co. 1 ed in base ad essa non è escluso che il legislatore possa introdurre diverse ipotesi di sostituzione – quale potrebbe essere quella che si ha nel consolidato – che non presentano tutti i requisiti delle altre finora previste agli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73. Un approccio metodologico corretto impone quindi di operare l'indagine intorno alla natura della società od ente controllante muovendo dall'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 ⁽³²⁸⁾.

5.6. *La mancanza di un'espressa previsione volta a sancire l'obbligo, od a riconoscere il diritto, di esercitare la rivalsa.*

5.6.1. Non vi sono pertanto, con riguardo ai profili analizzati finora, ostacoli alla possibilità di considerare la controllante un sostituto d'imposta. L'indagine deve essere però completata osservando che, se è vero che può aversi “sostituzione” pur senza la “ritenuta”, è anche vero che nelle ipotesi sopra richiamate vi è comunque l'espressa previsione di un meccanismo di rivalsa: il “versamento da parte del sostituto al sostituto”. Nel consolidato non si verifica neppure tale ipotesi. La controllante deve versare all'erario l'imposta riferita al reddito prodotto dalle singole controllate senza

⁽³²⁶⁾ Cfr. la precedente nota 314.

⁽³²⁷⁾ *Contra*, G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, cit., pag. 535; F. DAMI, *I gruppi d'impresa nell'imposizione sui redditi*, ed. provv., pag. 183.

⁽³²⁸⁾ È proprio avendo riguardo alla definizione di sostituto contenuta nell'art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73, senza farsi condizionare dall'essere normalmente la sostituzione attuata attraverso l'istituto della ritenuta, che può affermarsi ad esempio che gli istituti della ritenuta diretta e della ritenuta diretta d'acconto non sono riconducibili nell'ambito della sostituzione tributaria. In questi casi ciò che rileva – secondo la dottrina più avvertita – non è la presenza della “ritenuta”, ma la “assenza di un soggetto terzo rispetto al reddituario e rispetto allo Stato”. G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta*, cit., pag. 2.

che in capo a queste vi sia alcun obbligo di corrispondere alla controllante una somma pari all'imposta stessa. Nelle ipotesi prese in considerazione sopra (quelle di cui all'art. 27, co. 2 ed art. 30, co. 3 del D.P.R. n. 600/73) invece, in tanto si avrà distribuzione di utili in natura, o corresponsione del premio (costituito da un bene diverso dal denaro o da un servizio), in quanto vi sia da parte del sostituto il versamento della somma pari all'imposta dovuta sul valore degli utili o del premio. Si tratta, come è stato evidenziato dalla dottrina, di un "onere" gravante rispettivamente sul socio e sul vincitore ⁽³²⁹⁾. Senza l'assolvimento di tale onere non vi sarà quindi alcun reddito (*recte*, non si realizzerà il presupposto del tributo) e, quindi, non sarà dovuta alcuna imposta.

Nel regime del consolidato è previsto – dall'art. 118, co. 4 – che non concorrono a formare il reddito, in quanto escluse, le somme percepite o versate tra le società del gruppo in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. Su tale disposizione si avrà modo di ritornare nel capitolo successivo. Basti per ora rilevare come non pare si possa affermare che gli accordi di consolidamento di cui all'art. 118, co. 4 possano essere intesi come strumento per esercitare la rivalsa ⁽³³⁰⁾.

Al di fuori delle ipotesi degli accordi di consolidamento non vi è nessun obbligo di versamento previsto espressamente che possa "avvicinare" il rapporto tra controllante e controllata a quello che si ha nelle ipotesi sopra contemplate tra sostituto e sostituito per le quali, quando non si è in presenza di un "obbligo", si può configurare quantomeno in termini di "onere" la situazione giuridica del sostituito ⁽³³¹⁾.

Dopo aver escluso (nel paragrafo precedente) che la ritenuta sia elemento essenziale della sostituzione dobbiamo chiederci ora se possa escludersi anche che la rivalsa sia un connotato indefettibile dell'istituto in parola.

Sembra a chi scrive che ad un tale quesito debba fornirsi una risposta positiva. A tal proposito si deve anzitutto rilevare che l'art. 64 non è volto a fornire le definizioni di "sostituto" e di "responsabile". Entrambe le figure vengono "chiamate in causa" al fine di sancire l'obbligo od il diritto di rivalsa. La nozione di sostituto e di responsabile è però ricavabile implicitamente dai commi 1 e 3 dell'art. 64. Tali affermazioni servono già a porre l'accento sulla necessità di scindere l'art. 64, co. 1, nonché l'art. 64, co. 3, in due parti: nella prima parte essi contengono rispettivamente la nozione di sostituto e di responsabile, nella seconda stabiliscono che il sostituto ha obbligo di rivalsa, salvo che non sia diversamente stabilito in modo espresso, ed il responsabile ha diritto di rivalsa.

Ma il riconoscimento di diritti od obblighi è un qualcosa che *presuppone* la nozione di soggetto che è quindi normalmente un concetto autonomo. Sono i "soggetti" che nell'ordinamento possono essere destinatari di diritti ed obblighi ⁽³³²⁾.

⁽³²⁹⁾ L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, pag. 34.

⁽³³⁰⁾ Si rinvia al capitolo terzo per la dimostrazione di tale affermazione.

⁽³³¹⁾ L'"onere" può essere definito come quella situazione giuridica soggettiva in presenza della quale il soggetto deve tenere un dato comportamento al fine di realizzare non già un interesse altrui (come è per l'obbligo) ma un interesse proprio. Così F. GAZZONI, *Manuale*, *cit.*, pag. 64. Pare a chi scrive che, data la definizione di onere, questo si avvicini di più alle ipotesi di "obbligo" che a quelle di "non obbligo" in quanto anche l'onere è composto in parte da un profilo di doverosità ma si discosta poi dall'obbligo perché il non assolvimento di tale dovere comporta effetti negativi soltanto per il soggetto sul quale l'onere incombe. In ogni caso tanto nell'onere quanto nell'obbligo, il soggetto non è completamente libero di scegliere il comportamento da tenere; ciò in quanto in entrambi i casi la sua scelta può (qualora non si adempia all'obbligo o non si assolve l'onere) produrre in capo allo stesso effetti pregiudizievoli.

⁽³³²⁾ Proprio in ragione di ciò nella parte iniziale di questo capitolo si è ricordato come, nel diritto tributario, è "soggetto" non soltanto il contribuente, ma anche chi è tenuto all'adempimento di obblighi strumentali o formali.

Un chiaro esempio della distinzione tra norma che definisce una figura soggettiva, e norma che ne individua i correlativi diritti ed obblighi, è offerta dal diritto tributario proprio con riguardo ad un'ipotesi che presenta delle similitudini con la sostituzione. Il riferimento è alla disciplina dell'Iva. In questa – come è ben noto – vi è da un lato la definizione dei soggetti Iva (artt. 4 e 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e dall'altro la previsione di un generale obbligo di rivalsa (art. 18). Ma che la rivalsa sia disgiunta dalla definizione del soggetto Iva è fin troppo evidente e non sembra possa essere posto in dubbio. La nozione di *esercizio di imprese* o *esercizio di arti e professioni* è una nozione che prescinde dalla rivalsa. Vi sono ipotesi in cui la rivalsa non può essere effettuata, come nel caso delle operazioni non imponibili, ed il soggetto Iva rimane tale continuando ad essere destinatario delle norme previste dal decreto Iva.

Si vede quindi come, in linea generale, non si deve confondere tra la definizione che il legislatore offre del soggetto e gli ulteriori diritti od obblighi a questo riconosciuti. Più in generale si deve distinguere, in altri termini, tra norme che introducono un *precetto*, od un *comando*, e norme che offrono una *definizione* ⁽³³³⁾.

A meno che non si sia in presenza di un'ipotesi particolare nella quale il legislatore, espressamente ed inequivocabilmente, definisce il soggetto in ragione di particolari diritti od obblighi dello stesso.

È questa solo in parte l'ipotesi dell'art. 64, co. 1 ⁽³³⁴⁾. In particolare da tale disposizione si deduce che è sostituto chi “è *obbligato* al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili”. Tanto basta per individuare la figura del sostituto. L'ulteriore “obbligo” di cui parla l'art. 64, co. 1 (*id est*, quello di esercitare la rivalsa) non è chiaramente posto sullo stesso piano del primo.

L'art. 64, co. 1 va letto come se fosse composto di due periodi separati: a) è sostituto chi è tenuto al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili; b) il sostituto deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso. Il primo periodo fornisce una definizione, il secondo contiene un precetto.

Da tali osservazioni ne consegue che la finalità dell'art. 64, co. 1 è quella di sancire una regola generale in base alla quale – come si avrà modo di dimostrare nel paragrafo successivo – laddove vi è un soggetto tenuto a pagare le imposte in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili, ed il legislatore prevede una particolare modalità di esercizio della rivalsa, questa dovrà intendersi obbligatoria per il sostituto stesso ⁽³³⁵⁾.

⁽³³³⁾ Sulla distinzione, in termini di teoria generale, si veda F. GAZZONI, *Manuale, cit.*, pagg. 5-6.

⁽³³⁴⁾ Proseguiamo d'ora in avanti il ragionamento riferendoci soltanto al sostituto anche se, quanto affermato con riferimento ad esso, può essere considerato valido anche per la figura del responsabile d'imposta.

⁽³³⁵⁾ Ebbe modo di affermare E. DE MITA, voce *Sostituzione tributaria*, in Nov.mo dig. it., vol. XVII, Torino, 1957, pag. 1001, che se manca la rivalsa “o la sostituzione è incostituzionale, oppure... non è sostituzione”. Tale affermazione conferma l'idea che la rivalsa non entra nella definizione di sostituto, ma è un elemento ulteriore funzionale a rendere la sostituzione legittima dal punto di vista della capacità contributiva. Per il momento interessa solo tale conclusione. Se poi nel consolidato nazionale vi sia violazione o meno dell'art. 53, co. 1 Cost. è questione che affronteremo nel capitolo successivo.

Sembra sostenere la tesi per cui la definizione di sostituto non comprende pure la parte del comma 1 dell'art. 64 che si riferisce alla rivalsa, costituendo questa un effetto, una conseguenza che si collega alla definizione di sostituto, A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto, cit.*, pag. 409.

5.6.2. Che il sostituto possa essere tale a prescindere dalla previsione normativa della rivalsa è poi un risultato che potrebbe essere raggiunto anche per altra via. Sulla scia di quanto affermato da autorevole dottrina si potrebbe osservare che, per individuare il fatto generatore dell'obbligazione tributaria, si deve aver riguardo all'effettivo presupposto del tributo senza attribuire alcuna influenza all'esistenza di un diritto di rivalsa riconosciuto dalla legge⁽³³⁶⁾. La rivalsa in altri termini non indica se il presupposto è posto in essere da chi la esercita o da chi la subisce dovendo tale aspetto essere dedotto dalla disciplina del tributo.

Ebbene, nel consolidato il presupposto è posto in essere – salvo quanto si dirà nel terzo capitolo – dalle società controllate. Non vi sono norme dalle quali desumere che il requisito del possesso del reddito si verifichi non in capo a queste ma in capo alla controllante⁽³³⁷⁾. Ciò sta a significare che, a prescindere dalla previsione o meno della rivalsa, la controllante può bene essere considerata un sostituto d'imposta.

In termini generali è bene osservare che, la "svalutazione" dell'istituto della rivalsa operata dalla citata dottrina che ha attribuito rilievo preminente al presupposto è accettabile laddove, come nel caso delle imposte sui redditi, vi sia un'apposita previsione normativa che definisce il "presupposto del tributo". È questo appunto il caso dell'art. 6 del Tuir che individua nel possesso del reddito il presupposto dell'imposta sulle persone fisiche e dell'analogo art. 72 del Tuir per quanto attiene all'Ires. Se è il legislatore a definire il presupposto è allora questo il punto di partenza per l'interprete. Se poi lo stesso legislatore prevede, nell'ambito della disciplina dello stesso tributo, che un soggetto versi l'imposta per un presupposto riferibile ad un altro soggetto, allora si dovrà ritenere che: o lo fa in veste di sostituto, o si tratta di una norma che deroga a quella generale sul presupposto perché in capo al soggetto tenuto al versamento dell'imposta si intende colpire una diversa manifestazione di capacità contributiva non esplicitata dal legislatore ordinario. La prima alternativa pone un problema di costituzionalità se non è prevista la rivalsa, la seconda pone un problema di costituzionalità se il diverso presupposto non è in alcun modo indice di capacità contributiva. Di questi aspetti dovremo occuparci nel capitolo successivo. Ciò che per ora preme di sottolineare è che nell'ambito delle imposte sui redditi – ed in questo ambito si inserisce l'istituto del consolidato – è possibile muovere dalla norma generale che individua il presupposto, per desumere eventualmente che la controllante può essere considerata sostituto anche senza argomentare dalla esistenza di un diritto di rivalsa.

Al contempo però, è bene precisare che la tesi suddetta è accettabile fino a quando sia circoscritta alla "sostituzione tributaria" e fino a quando la rivalsa non sia prevista dal legislatore. Se la rivalsa non è prevista ed il presupposto è individuato dalla legge ben può considerarsi esistente un'ipotesi di sostituzione laddove il soggetto tenuto al versamento delle imposte sia diverso da colui che realizza il presupposto di fatto. È questa l'ipotesi che si realizza nel consolidato. Lo stesso non potrebbe invece dirsi laddove la rivalsa sia normativamente prevista; qui non si potrebbe affermare che, nonostante la rivalsa, la norma che definisce il presupposto prevale.

Per meglio spiegare, si dovrebbe fare l'ipotesi di un tributo per il quale sia definito dal legislatore il presupposto (come accade per le imposte sui redditi), e poi vi sia un meccanismo di rivalsa che fa ricadere il peso del tributo su un soggetto diverso da quello che – secondo la definizione normativa – realizza il presupposto stesso. In questo

⁽³³⁶⁾ P. RUSSO, *Il nuovo processo, cit.*, pag. 226 ss., spec. pag. 230. Sul punto si veda pure L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva, cit.*, pag. 1309.

⁽³³⁷⁾ Tale profilo verrà approfondito nel terzo capitolo.

caso si dovrebbe ritenere che la norma sulla rivalsa prevale, in quanto norma speciale, su quella generale che individua il presupposto. Certo è che il diverso presupposto (*id est*, quello svelato dalla rivalsa) dovrà essere anch'esso rivelatore di una attitudine alla contribuzione. Altrimenti la norma sulla rivalsa sarà da considerare incostituzionale.

Si vede quindi come può ben essere svalutata la rivalsa nella sostituzione nel senso che quest'ultima può esserci pur in mancanza della prima. Ma non può accettarsi in linea generale la svalutazione della rivalsa laddove essa sia prevista e possa essere considerata una rivalsa pubblicistica, una rivalsa cioè che impone all'interprete di "seguirne" gli effetti per individuare presupposto e soggetto passivo del tributo (³³⁸).

5.7. (segue) *L'art. 64, co. 1 del D.P.R. 600/73 non è sufficiente per riconoscere l'esistenza di un obbligo di rivalsa in capo alla controllante.*

5.7.1. Ci si potrebbe a questo accusare di aver posto un falso problema. Si potrebbe in particolare obiettare che – a prescindere dai risultati cui siamo giunti in ordine all'autonomia della nozione di sostituto rispetto all'obbligo di rivalsa – non è comunque preliminare l'indagine sull'esistenza o meno di un obbligo di rivalsa per stabilire se un soggetto sia sostituto, ma anzi è proprio il contrario. Preliminare dovrebbe essere l'indagine intorno alla possibilità di qualificare un determinato soggetto come "sostituto". In caso di esito positivo si dovrebbe concludere che il sostituto – in assenza di una norma che disponga in senso contrario in modo espresso (³³⁹) – *deve* esercitare la rivalsa a prescindere dal fatto che vi sia una norma specifica che glielo imponga, ma semplicemente sulla base della regola generale sancita dall'art. 64, co. 1, D.P.R. 600/73.

A ben vedere però l'art. 64, co. 1 non è sufficiente ad introdurre una regola immediatamente precettiva. In primo luogo perché non si può parlare di "obbligo" se non sono previste specifiche sanzioni per l'inadempimento dello stesso. Le ipotesi di rivalsa obbligatoria conosciute nel nostro ordinamento sono – per quanto riguarda le imposte sui redditi – quelle disciplinate dagli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73. Per tali ipotesi sono poi previste specifiche sanzioni in caso di mancata effettuazione della ritenuta. L'art. 14 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 prevede infatti le sanzioni per le violazioni dell'obbligo di esecuzione di "ritenute alla fonte". E lo stesso art. 14, nell'utilizzare – sia nella rubrica che nel testo – la locuzione "ritenute alla fonte", contiene un chiaro richiamo al titolo III del D.P.R. n. 600/73 (art. 23 ss.) intitolato appunto "Ritenute alla fonte".

Essendo questa la sanzione prevista in ordine alle ipotesi di sostituzione nel campo delle imposte sui redditi, se si volesse dimostrare che anche per la controllante vi è obbligo di rivalsa, si dovrebbe ritenere che l'art. 14 del D.Lgs. n. 471/97 debba essere applicato in via analogica.

Non si tratterebbe infatti di un'interpretazione estensiva stante il chiaro riferimento letterale dell'art. 14 del D.Lgs. n. 471/97 alle sole fattispecie previste dagli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73 (³⁴⁰) e stante le differenze che sussistono tra tali

(³³⁸) La differenza tra rivalsa "pubblicistica" e "privatistica" verrà meglio illustrata *infra* nel testo.

(³³⁹) Cfr. l'ultimo inciso dell'art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73.

(³⁴⁰) L'art. 14 del D.Lgs. n. 471/97 non parla di mancata effettuazione della rivalsa ma si riferisce a "Chi non esegue, in tutto o in parte, le ritenute alla fonte".

fattispecie e quella del consolidato, prima fra tutte la mancanza in capo alla controllante della detenzione della ricchezza che per il sostituto costituisce reddito.

Rimane come si diceva la via dell'interpretazione analogica ⁽³⁴¹⁾. Il primo ostacolo all'accoglimento di tale soluzione è costituito dalla dubbia utilizzabilità dell'analogia per le sanzioni amministrative ⁽³⁴²⁾. L'ostacolo maggiore è però rappresentato dalla necessità di ravvisare una lacuna – che come è noto rappresenta il presupposto per l'interpretazione analogica – nella disciplina del consolidato. Per esservi lacuna ai fini dall'applicabilità in via analogica della norma sulla sanzione vi dovrebbe essere un'espressa disciplina sulla rivalsa nel consolidato, tale rivalsa dovrebbe essere considerata obbligatoria ai sensi del principio generale dell'art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73, ed a questo punto finalmente si potrebbe osservare che, non essendo prevista una specifica sanzione a fronte dell'obbligo, è applicabile in via analogica la disciplina sanzionatoria prevista con riguardo alle ipotesi di ritenuta alla fonte.

Il problema nasce dal fatto che la rivalsa non è espressamente prevista dalla disciplina sul consolidato. La conseguenza è che la sanzione dovrebbe essere applicata in via analogica ad una disciplina, quella sulla rivalsa, a sua volta lacunosa.

Per spiegare meglio cosa si intenda con quest'ultima affermazione sono necessarie altre brevi considerazioni. Per le ipotesi di sostituzione di cui agli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73 – come è noto – non solo è determinata la modalità di effettuazione della rivalsa, ma sono previsti a fronte di tale obbligo di rivalsa tutta una serie di adempimenti formali quali in particolare l'obbligo di tenuta di una specifica contabilità ⁽³⁴³⁾ e quello di presentazione di dichiarazioni per i redditi corrisposti ed assoggettati a ritenuta ⁽³⁴⁴⁾. Adempimenti volti anch'essi a garantire il rispetto dell'obbligo di esercitare la rivalsa che è previsto con specifico riferimento alle singole fattispecie normative ⁽³⁴⁵⁾ ⁽³⁴⁶⁾. In assenza delle predette risultanze documentali non sarebbe possibile verificare se la ritenuta è stata effettuata o meno, ciò che frusterebbe – sia detto per inciso – anche le esigenze di facilitazione dell'accertamento e della riscossione dei tributi cui l'istituto della sostituzione è preposto ⁽³⁴⁷⁾.

⁽³⁴¹⁾ La differenza tra interpretazione estensiva ed analogia starebbe nel fatto che la prima “sarebbe pur sempre una ricostruzione del <<vero>> significato della disposizione e dunque della reale portata della <<intenzione del legislatore>>, la seconda invece “finirebbe per espandere la portata dell'enunciato a casi non previsti, assumendo una valenza additiva ed incrementativa”. Così G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 177 il quale tuttavia si dichiara non pienamente convinto di questa tradizionale distinzione operata in sede di teoria generale del diritto in quanto ritiene più corretta al tesi per cui non vi sia distinzione tra le due modalità di interpretazione delle norme.

⁽³⁴²⁾ Cfr. sul punto I. MANZONI-G. VANZ, *Il diritto, cit.*, pagg. 118-119. Tali autori dubitano della possibilità di applicare in via analogica le disposizioni sulle sanzioni amministrative in quanto considerano tali sanzioni, seppure distinte da quelle penali, come aventi la medesima natura affittiva. Di qui il richiamo all'art. 14 delle preleggi che – come è noto – vieta l'applicazione in via analogica delle norme penali.

⁽³⁴³⁾ Art. 13, co. 3 del D.P.R. n. 600/73 il quale rinvia all'art. 21 dello stesso decreto per l'individuazione del contenuto di tali scritture contabili.

⁽³⁴⁴⁾ Art. 4 del D.P.R., 22 luglio 1998, n. 322.

⁽³⁴⁵⁾ Vi è poi l'ulteriore funzione svolta da tali documenti che è quella di verificare la veridicità della situazione reddituale dichiarata dal sostituto. Così M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione, cit.*, pag. 72.

⁽³⁴⁶⁾ Si è consapevoli del fatto che “rivalsa” e “ritenuta” siano due nozione non perfettamente coincidenti. Si affermerà più avanti nel testo però che, laddove la ritenuta sia stata esercitata e non vi sia un “patto di accollo d'imposta”, rivalsa e ritenuta vengono a coincidere.

⁽³⁴⁷⁾ Su tale funzione della sostituzione si veda A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta, cit.*, pagg. 432-433, il quale precisa pure che “Il raggiungimento di tale scopo, però,

Non sembra si possa parlare di rivalsa senza un tale complesso di disposizioni volte a prevedere le modalità di esercizio della rivalsa e gli adempimenti formali (³⁴⁸).

presuppone necessariamente che al sostituto si imponga l'osservanza di taluni obblighi formali finalizzati ad una migliore individuazione e determinazione della materia imponibile”.

L'affermazione per cui la sostituzione è finalizzata ad agevolare l'accertamento e la riscossione del tributo è assolutamente pacifica in dottrina. Si veda, tra gli altri, M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990, pag. 280; P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 162; G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 274; A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 225, nonché, con specifico riferimento al particolare tributo di cui si occupa, F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, pag. 13. Nello stesso senso Corte Cost., sent. 18 maggio 1972, n. 92.

Spiega F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 140 che “il coinvolgimento del terzo, nell'attuazione del tributo, mediante imputazione ad esso di particolari doveri, è per il fisco notevole garanzia che non vi sarà evasione, essendo il terzo in posizione fiscalmente neutrale”. Ancor prima P. BODDA, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 199; nello stesso senso G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 28 il quale osserva pure che, oltre a non avere il sostituto “se non in casi limitati, nessun interesse ad occultare il fatto imponibile”, il “contrasto di interessi tra il sostituto ed il sostituito è accentuato dal legislatore attraverso la previsione delle ... sanzioni amministrative e penali poste a carico del primo soggetto nel caso di omessa effettuazione e/o versamento delle ritenute”. Si veda pure R. LUPI, *Diritto, parte gen., cit.*, pagg. 260-261 il quale aggiunge, in nota 18, che “L'unico caso in cui gli interessi del sostituto e del sostituito convergono verso l'evasione è quello in cui occultare il pagamento delle retribuzioni serve anche al sostituto, che gestisce <<in nero>> una parte dell'attività”.

(³⁴⁸) Un argomento a favore di quanto affermato nel testo sembrerebbe provenire dalla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. Come è noto, ai sensi dell'art. 18, co. 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 il soggetto che cede il bene o presta il servizio deve (in caso si tratti di operazioni imponibili) addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario od al committente. Tale addebito avviene attraverso la fattura, obbligatoria ai sensi dell'art. 21 dello stesso decreto. Diverso è il regime per i soggetti che effettuino commercio al minuto ed “attività assimilate” i quali, ai sensi dell'art. 22, non sono obbligati ad emettere la fattura salvo i casi in cui questa sia richiesta dal cliente. Ebbene, secondo la dottrina che si è occupata *ex professo* del tema, nella fattispecie da ultimo citata non vi è esercizio della rivalsa in quanto “la giuridica esistenza della rivalsa – che si estrinseca nel separato addebito dell'imposta – deve essere collegata con l'emissione della fattura”. L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva, cit.*, pag. 1320 (per la dimostrazione di tale assunto si veda poi pagg. 1302-1303). Significativa è pure l'ulteriore precisazione di L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva, cit.*, pag. 1302, nota 37 per cui “questo collegamento tra rivalsa e fatturazione non può peraltro far ritenere, di per sé, che la fattura sia lo strumento necessario della rivalsa. L'esistenza della rivalsa giuridica va infatti ricollegata all'obbligo di emettere la fattura, e non alla sua emissione effettiva”.

Tali affermazioni sembrano presupporre l'idea in base alla quale, perché possa parlarsi di rivalsa nel diritto tributario, non è sufficiente una regola di carattere generale che ne sancisca l'obbligo (come nel caso dell'art. 18, co. 1, D.P.R. 633/72) od il diritto, ma è anche necessario che il legislatore sancisca poi le modalità di esercizio della rivalsa stessa e ciò, prima ancora che da un punto di vista sostanziale, da un punto di vista formale (come avviene appunto nell'Iva tramite la fattura).

Se tale presupposto è condivisibile e sembra confermare quanto affermato nel testo, non pare potersi condividere – sia detto per inciso – la conclusione per cui nell'Iva la rivalsa vi sia soltanto nell'ipotesi in cui vi è obbligo di emissione della fattura e non anche in quella del commercio al minuto. A tacer d'altro ciò è in contrasto con l'art. 18, co. 2 del D.P.R. n. 633/72 in base al quale nelle operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura *il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta*. È quindi nella considerazione del legislatore che la rivalsa è esercitata mediante addebito anche nelle ipotesi in cui non vi sia obbligo di fattura. Né vale obiettare che in questo caso la rivalsa è “occulta”, in quanto la stessa rimane pur sempre giuridicamente rilevante (*contra* L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva, cit.*, pag. 1302). Del resto, se così non fosse, l'imposta sul valore aggiunto per i commercianti al minuto non sarebbe neutrale, in quanto graverebbe su di essi e non sul consumatore finale. Ciò comporterebbe problemi in termini di costituzionalità e di compatibilità della normativa nazionale con il diritto comunitario. Infine anche partendo dalla premessa che rivalsa ed addebito siano due istituti differenti (si veda *infra* nel testo) non pare vi siano indicazioni dalle quali desumere che l'art. 18, co. 2 si riferisca non alla rivalsa ma all'addebito. Tutti gli altri commi dell'art. 18 sono sicuramente riferiti alla rivalsa, e la stessa rubrica dell'art. 18 fa ritenere che in esso si faccia

In altri termini sembra a chi scrive che la rivalsa nella sostituzione debba essere effettuata nel rispetto di tutto un complesso di obblighi che solo la legge può prevedere ⁽³⁴⁹⁾ – pena il mancato rispetto dell’art. 23 Cost. ⁽³⁵⁰⁾ – e l’inosservanza dei quali, peraltro, comporta l’applicazione di specifiche sanzioni ⁽³⁵¹⁾.

L’art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 non sembra di per sé sufficiente ad imporre un obbligo di rivalsa nei confronti di un soggetto che pure, come nel caso della società controllante, è obbligato a versare all’erario le imposte sui redditi *in luogo di altri* (*id est*, delle singole società controllate). Mancano le norme che stabiliscono come effettuare la rivalsa (sia dal punto di vista sostanziale che per quanto attiene agli adempimenti formali) e manca una norma sanzionatoria in caso di mancata effettuazione della rivalsa stessa.

Se, al contrario di quanto si è affermato, l’art. 64, co. 1 fosse stato di per sé sufficiente a sancire un obbligo di rivalsa, molti dei problemi affrontati con riguardo al consolidato sarebbero venuti meno. In particolare si sarebbe dovuto considerare la controllante obbligata a rivalersi nei confronti delle controllate con conseguente venir

riferimento non all’addebito ma alla rivalsa. Siamo appunto in presenza di un’ipotesi di rivalsa occulta, ma giuridicamente rilevante, come dimostra il comma 4 dell’art. 18 il quale, riferendosi senz’altro anche al comma 2, stabilisce che “È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti”. Su tali questioni ovviamente non si può indugiare oltre; si rinvia soltanto, per l’affermazione che la rivalsa è esercitata anche dai c.d. commercianti al minuto ad F. GALLO, *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, ed. provv., Roma, 1974, pagg. 85 ss. il quale giunge a tale conclusione sulla base di argomenti differenti rispetto a quello sopra utilizzato e fondati in particolare sul richiamo delle norme in tema di adempimenti formali da parte del soggetto Iva che eserciti attività di commercio al minuto. Questo infatti, pur non essendo tenuto ad emettere la fattura, deve assolvere tutta una serie di obblighi dai quali risulti l’imposta addebitata in via di rivalsa. Il che torna a confermare peraltro quanto da noi sostenuto nel testo in ordine alla necessità che gli obblighi di rivalsa siano assistiti dalla previsione di correlativi obblighi formali.

⁽³⁴⁹⁾ Lo stesso art. 4 del D.P.R. n. 322/1998 sopra richiamato e relativo all’obbligo di presentazione di apposita dichiarazione si riferisce – sia nella rubrica che nel testo dell’articolo – ai “sostituti d’imposta” che nel co. 1 individua come quei “soggetti indicati nel titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”. Si tratta degli art. 23 ss. più volte richiamati e che contemplano le ipotesi di “ritenute alla fonte”. La controllante del consolidato non rientra tra tali soggetti. Per essa non vi è quindi l’obbligo di presentare la dichiarazione dei sostituti d’imposta.

⁽³⁵⁰⁾ Volgono in questo senso le parole di A. FEDELE, *Prime osservazioni i tema di Irap*, in Riv. dir. trib., 1998, I, pag. 459 il quale, nell’occuparsi di Irap, osserva: “Se poi si ritiene che i meccanismi della sostituzione tributaria possano configurare imposizioni di prestazioni (anche non patrimoniali) è la riserva di legge ex art. 23 Cost. ad imporre una esplicita individuazione, nella legge, delle prestazioni stesse”. Tale affermazione è utilizzata da Fedele per escludere che, con riguardo all’Irap, si possa parlare di sostituzione di imposta configurando il gestore dell’attività come sostituto anziché come soggetto passivo del tributo.

Nel consolidato però, a differenza che nell’Irap, si è visto come le controllate siano qualificabili come soggetti passivi del tributo con la conseguenza che la controllante versa le imposte per fatti ad esse riferibili. Essendo quindi, nel consolidato, l’esistenza della “sostituzione” la premessa dalla quale partire (e non la tesi da dimostrare), la mancanza di obblighi formali può ben essere utilizzata, seguendo un ordine logico analogo a quello di Fedele, per dimostrare che non vi è obbligo di rivalsa da parte della controllante. Altrimenti si sarebbero dovuti prevedere tramite legge degli appositi adempimenti formali connessi alla rivalsa stessa.

⁽³⁵¹⁾ L’art. 2 del D.Lgs. n. 471 del 1997 prevede appunto l’applicazione di sanzioni amministrative per il caso di “omessa presentazione della dichiarazione del sostituto d’imposta”. Ma l’obbligo di dichiarazione si ha – come si è ricordato nella precedente nota 344 – soltanto per i soggetti e per le fattispecie indicate agli art. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73.

meno del problema di giustificare l'istituto del consolidato alla luce del principio di capacità contributiva ⁽³⁵²⁾.

Va in conclusione ricordato quanto sostenuto in passato da autorevole dottrina secondo la quale, gli artt. 14 e 15 del D.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645 – che oggi ritroviamo quasi interamente trasfusi nell'art. 64 del D.P.R. n. 600/73 – fossero da considerare immediatamente applicabili in quanto norme generali. Per di più la loro portata generale era suscettibile di essere estesa, secondo tale dottrina, anche al di fuori della disciplina delle imposte dirette potendo riguardare ogni altro tributo ⁽³⁵³⁾. Tale assunto potrebbe sembrare in contrasto con quanto da noi affermato in merito all'impossibilità di estendere l'obbligo di rivalsa sancito dall'art. 64, co. 1 ad ogni ipotesi di sostituzione per la quale non sia previsto specificamente un meccanismo di rivalsa e, soprattutto, non siano previste apposite sanzioni. In verità l'apparente contrasto viene meno non appena si consideri che le tesi espresse da tale dottrina furono elaborate, come già detto, con riguardo non all'art. 64 del D.P.R. n. 600/73, ma con riguardo agli artt. 14 e 15 del D.P.R. n. 645/58. Ebbene vi è una differenza, di non poco conto ai nostri fini, tra l'art. 14 (che si riferiva appunto alle ipotesi di sostituzione) e l'art. 64, co. 1. Mentre il primo prevedeva un *diritto* di rivalsa, il secondo – come si è ricordato numerose volte – parla di *obbligo* ⁽³⁵⁴⁾. L'obbligo per essere tale ha bisogno, lo ribadiamo, di norme che prevedano apposite sanzioni in caso di inosservanza dell'obbligo stesso. Vi possono essere ipotesi di sostituzione – come è quella che si ha nel consolidato – in cui le sanzioni non sono previste in caso di mancata effettuazione della rivalsa. Del tutto differente è l'ipotesi che si ha in presenza di una norma che non sancisce un obbligo ma un diritto. In questo caso la norma è, per così dire, autosufficiente. Non avendo bisogno di un apparato sanzionatorio (in quanto appunto non sancisce un obbligo) può ben essere considerata una norma di portata generale. Ben poteva quindi, la citata dottrina, giungere alla conclusione che l'art. 14 (sulla sostituzione) e l'art. 15 (sul responsabile d'imposta), nella parte in cui sancivano il *diritto* di rivalsa, fossero applicabili sempre a tutte le ipotesi riconducibili allo schema della “sostituzione” o della “responsabilità d'imposta” a prescindere dal fatto che anche nella normativa specifica il legislatore ripettesse espressamente l'esistenza di un diritto di rivalsa.

La tesi della “portata generale” delle suddette norme può quindi oggi essere validamente ripresa per le ipotesi di responsabilità d'imposta dato che l'art. 64, co. 3 riconosce un diritto di rivalsa a chi è obbligato al pagamento dell'imposta *insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*. La conclusione cui si giunge è di non poco momento in quanto, come si vedrà nel capitolo successivo, potrebbe portare alla conclusione che vi è la previsione di un diritto di rivalsa normativamente previsto (dall'art. 64, co. 3) nel caso in cui si aderisca alla tesi che

⁽³⁵²⁾ Come si avrà modo di ribadire nell'ultimo capitolo infatti, i dubbi di legittimità costituzionale che nascono per consolidato nazionale, derivano dal fatto che un soggetto (controllante) versa l'imposta per redditi propri di altri soggetti (controllate) senza che vi sia nelle norme alcun meccanismo che assicuri la non incisione dell'obbligo tributario in capo al primo.

⁽³⁵³⁾ Così A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, pag. 110 testo e nota 53.

Per completezza va segnalato che, in senso contrario alla tesi espressa da Fedele sembrerebbe la posizione di A.D. GIANNINI, *Istituzioni, cit.*, pag. 138 secondo cui “la sostituzione dev'essere espressamente autorizzata dalla legge, trattandosi di un istituto che forma eccezione ai principi generali del diritto tributario”.

⁽³⁵⁴⁾ Evidenzia tale distinzione L. SALVINI, voce *Rivalsa, cit.*, pag. 38. Si rinvia inoltre alla citazione di P. RUSSO nella precedente nota 304.

considera la controllante un responsabile d'imposta. Alla stessa conclusione non può tuttavia giungere chi – come chi scrive – considera la controllante un sostituto d'imposta ⁽³⁵⁵⁾.

5.7.2. La tesi in base alla quale è necessario che sia previsto un apposito meccanismo di rivalsa, e che sia insufficiente – in mancanza di ciò – la previsione contenuta nell'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73, sembra poi avvalorata dalla distinzione, operata da parte della dottrina, tra rivalsa da un lato, e singole modalità di esercizio della rivalsa (ritenuta, addebito, versamento da parte del sostituito) dall'altra.

Si è infatti evidenziato che l'istituto della rivalsa non si risolve integralmente negli istituti della ritenuta, dell'addebito, e del versamento da parte del sostituito ⁽³⁵⁶⁾.

Coerentemente con tale premessa si è sostenuto che gli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73, nella parte in cui prevedono al contempo l'obbligo di effettuare la ritenuta e l'obbligo di effettuare la rivalsa ⁽³⁵⁷⁾, non sono affatto tautologici come si potrebbe ritenere ⁽³⁵⁸⁾, ma anzi hanno una loro funzione che è in particolare quella di impedire che si pongano in essere i c.d. "patti di acollo" dell'imposta. Osserva infatti tale dottrina che, l'obbligo di rivalsa consiste "nell'obbligo del soggetto attivo di agire in modo che l'onere economico del tributo gravi definitivamente sul patrimonio del soggetto passivo; la decurtazione di tale patrimonio può però non verificarsi anche qualora il soggetto attivo abbia correttamente adempiuto al proprio obbligo di effettuare la ritenuta, il che accade appunto in presenza di patti diretti a tenere indenne il soggetto passivo dall'onere del tributo mediante acollo da parte del soggetto attivo". Sancendo, accanto all'obbligo di ritenuta, anche l'obbligo di rivalsa, il legislatore stabilisce che chi deve rimanere definitivamente inciso dall'onere del tributo deve essere necessariamente il soggetto passivo della rivalsa, con la conseguenza che sono nulli i patti di acollo d'imposta ⁽³⁵⁹⁾.

Non dobbiamo per ora soffermarci sul tema degli accoli d'imposta il quale peraltro dovrà essere affrontato nel terzo capitolo.

Interessa invece evidenziare come da tale distinzione – la cui correttezza risulta chiaramente dal dettato normativo – si può trarre un ulteriore argomento per sostenere l'insufficienza dell'art. 64, co. 1 a porre un obbligo di rivalsa anche in capo alla controllante. Se la rivalsa attiene al versante del risultato (della non incisione del patrimonio) e la ritenuta, l'addebito, ed il versamento da parte del sostituito attengono al versante delle modalità di effettuazione della rivalsa stessa, se ne deve desumere che la previsione dell'obbligo di rivalsa non è sufficiente, è necessario che il legislatore individui le modalità attraverso le quali la rivalsa deve essere effettuata.

⁽³⁵⁵⁾ Quanto affermato nel testo in ordine alla possibilità di considerare quale norma di portata generale – e quindi sempre applicabile – soltanto quella che sancisce il diritto di rivalsa, e non anche quella che introduce un obbligo, è del resto avvalorata oggi dallo stesso Fedele. Tale Autore, nel riproporre la sua tesi sostenuta in passato (si veda la precedente nota 353) afferma oggi che "anche in mancanza di un'espressa previsione, il credito di rivalsa può essere direttamente desunto dall'art. 64, del D.P.R. n. 600/1973"; Fedele fa un riferimento generico al "credito di rivalsa" ma subito definisce meglio il suo pensiero parlando di "diritto" non di obbligo. Così A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 243.

⁽³⁵⁶⁾ L. SALVINI, voce *Rivalsa, cit.*, pag. 33.

⁽³⁵⁷⁾ Leggendo infatti gli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73 si nota infatti che il legislatore, nel riferirsi ai sostituti d'imposta, utilizza sempre formule come: *devono operare all'atto del pagamento una ritenuta con obbligo di rivalsa*.

⁽³⁵⁸⁾ Parla di "imprecisioni" e "stranezze" del linguaggio legislativo F. BOSELLO, voce *Rivalsa, cit.*, pag. 2.

⁽³⁵⁹⁾ L. SALVINI, voce *Rivalsa, cit.*, pag. 33.

Si potrebbe a questo punto obiettare che, proprio in quanto la rivalsa è un istituto autonomo, l'art. 64, co. 1, se non accompagnato da disposizioni che prevedono una specifica modalità di esercizio della rivalsa, opera nel senso che il sostituto deve fare in modo che l'onere economico gravi definitivamente sul patrimonio del soggetto passivo, e tale risultato dovrà essere raggiunto senza che il sostituto sia vincolato ad utilizzare un particolare meccanismo previsto dalla legge.

In questo caso mancherebbe però, torniamo a ripetere, una specifica sanzione in caso di mancata effettuazione della rivalsa; ed ancor più rispetto a quanto fatto sopra possiamo quindi affermare – ora che abbiamo tracciato questa distinzione tra rivalsa in sé e modalità di esercizio della stessa – che le sanzioni previste per l'omessa ritenuta o per il mancato addebito non sarebbero in questo caso applicabili in via di interpretazione analogica. La stessa dottrina che ha operato la distinzione in parola, ha correttamente osservato come “l'esercizio della rivalsa, di per sé, non è mai sanzionato, anche quando è obbligatorio”. Il legislatore si limita infatti “a sanzionare l'inadempimento dell'obbligo di effettuare la ritenuta, ovvero dell'obbligo di addebitare l'IVA al soggetto passivo”⁽³⁶⁰⁾.

Si conferma quindi l'impossibilità di argomentare dal solo art. 64, co. 1 per sostenere che la controllante sia obbligata dalla legge ad effettuare la rivalsa nei confronti della controllante.

5.7.3. Si è fatto riferimento sopra all'impossibilità di applicare le norme in tema di sostituzione previste dagli art. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73 al consolidato.

La prospettiva potrebbe però cambiare se fosse previsto un qualsiasi meccanismo di rivalsa, autonomo rispetto agli art. 23 ss., nell'ambito delle norme sul consolidato nazionale. Se ciò accadesse si potrebbe ben sostenere che, in base all'art. 64, co. 1, il quale stabilisce che il sostituto *deve esercitare la rivalsa*, la controllante in quanto sostituto è appunto obbligata a ricorrere allo strumento che la legge mette a disposizione perché il peso economico dell'imposta ricada sulle controllate.

Così stando le cose una soluzione potrebbe risiedere nell'art. 118, co. 4 Tuir in base al quale non concorrono alla formazione del reddito imponibile le “somme percepite o versate tra le società ... in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti”.

Emerge da tale disposizione la figura degli accordi di consolidamento della quale torneremo ad occuparci nel capitolo terzo. È attraverso tali accordi che – si potrebbe ritenere – la controllante esercita la rivalsa nei confronti della controllate. Se così fosse si potrebbe sostenere che la rivalsa è prevista dalle norme in tema di consolidato con la conseguenza che verrebbero meno gli ostacoli sopra individuati all'applicazione dell'art. 64, co. 1.

Si dovrebbe in particolare ritenere che gli accordi di consolidamento (in quanto modalità di esercizio della rivalsa) sono obbligatori, e “vincolato” è il loro contenuto dovendo essi provvedere in maniera tale da assicurare la provvista alla controllante per le imposte versate in luogo della controllata.

Senonché, come si avrà modo di dimostrare nel capitolo terzo, gli accordi di consolidamento di cui all'art. 118, co. 4 Tuir non possono essere considerati una modalità di esercizio della rivalsa e non sono finalizzati a garantire la “provvista” alla controllante.

⁽³⁶⁰⁾ L. SALVINI, voce *Rivalsa*, cit., pag. 41.

Si torna in questo modo al punto di partenza. La rivalsa non è prevista dagli artt. 117 ss. del Tuir e non è sufficiente a tal fine l'art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73 per sancirne l'obbligatorietà.

5.7.4. Una conferma del significato da noi attribuito all'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 nella parte in cui fa riferimento all'obbligo di effettuare la rivalsa può derivare dalla disciplina dell'Irap ed, in particolare, dagli studi effettuati dalla dottrina con riguardo a tale imposta.

Ci soffermeremo nel terzo capitolo sui problemi di costituzionalità che la disciplina dell'Irap ha posto in essere, in particolare con riguardo alla nota questione dell'individuazione della capacità contributiva colpita da tale tributo.

La tesi prevalente, avallata dalla stessa sentenza della Corte costituzionale 21 maggio 2001, n. 156 che ha dichiarato l'Irap conforme alla Costituzione, è – come è ben noto – quella secondo cui l'Irap individua, quale indice di attitudine alla contribuzione, il “valore aggiunto della produzione”. Se poi tale indice sia idoneo a soddisfare il principio sancito dall'art. 53, co. 1 Cost. è questione molto dibattuta in dottrina anche se, come appena ricordato, la Corte costituzionale ha fornito una risposta affermativa a tale quesito ⁽³⁶¹⁾.

Ciò che di tale momento del dibattito sull'Irap interessa a noi in questa sede è che, la dottrina che si è occupata *ex professo* dello studio della particolare imposta, ha ritenuto che l'Irap non potesse essere qualificata come imposta sui redditi proprio in ragione della mancata previsione della rivalsa. Solo attraverso la previsione normativa di un credito di rivalsa – afferma tale Autore – “si sarebbe giuridicizzata e resa certa la traslazione del tributo sui soggetti percipienti tale reddito e si sarebbe offerto qualche solido argomento per inquadrare l'Irap tra le imposte sui redditi “a monte” ” ⁽³⁶²⁾.

Una tale affermazione sembra sottendere l'idea che l'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 non è sufficiente a far sì che, tutte le volte che si è in presenza di un'ipotesi per cui un soggetto deve pagare un'imposta in luogo di altri, si debba in via interpretativa considerare esistente un obbligo di rivalsa pur se questo non sia specificamente previsto nella disciplina della particolare imposta o del particolare istituto.

Se invece si considerasse sufficiente l'art. 64, co. 1 a sancire l'obbligo di rivalsa anche laddove questo non sia specificamente previsto, anche per l'Irap – così come si è affermato per il consolidato – i dubbi di costituzionalità avrebbero potuto essere almeno in parte superati agevolmente. Senza ricorrere ad una “nuova lettura” del principio di capacità contributiva in grado di giustificare forme di imposizione non collocabili in alcuna delle tradizionali categorie di reddito-consumo-patrimonio, una lettura costituzionalmente orientata avrebbe potuto indurre a qualificare l'Irap come un'imposta sui redditi in cui parte dell'imposta avrebbe dovuto essere traslata, tramite rivalsa obbligatoria, sui dipendenti e sui prestatori di capitali. Per tale porzione d'imposta poi, le imprese ed i lavoratori autonomi avrebbero dovuto essere considerati “sostituti d'imposta”.

Una simile possibilità non risulta sia stata avanzata da alcuno studioso. Ciò sembrerebbe rivelare la consapevolezza che la rivalsa debba essere prevista espressamente dal legislatore, il quale – lo si ribadisce – deve individuare le modalità di

⁽³⁶¹⁾ Sul tema di rinvia per tutti a R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, 2007, pagg. 461 ss.

⁽³⁶²⁾ F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, pag. 638.

effettuazione, gli adempimenti formali connessi, e deve prevedere specifiche sanzioni in caso di inadempimento da parte del sostituto.

5.7.5. È infine opportuno precisare quanto affermato sin d'ora in ordine alla necessità che la rivalsa sia prevista dalle norme che disciplinano volta per volta le specifiche ipotesi di sostituzione.

Tale affermazione non impedisce però di osservare che, attraverso una interpretazione estensiva delle norme che prevedono le singole ipotesi di sostituzione, si possano individuare le modalità di effettuazione della rivalsa. Si pensi all'art. 25 *bis* del D.P.R. n. 600/73 che – come è noto – disciplina le ipotesi delle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari imponendo l'obbligo di ritenuta. Ebbene è da ritenere che, qualora ci dovessimo trovare di fronte ad un rapporto non qualificabile tra quelli elencati nella rubrica dell'art. 25 *bis*, l'obbligo di effettuare la ritenuta potrebbe essere desunto dall'interprete attraverso una interpretazione estensiva dello stesso art. 25 *bis*.

Una volta che la fattispecie fosse “fatta rientrare” in questo modo nell'art. 25 *bis* da ciò deriverebbe automaticamente l'applicazione alla stessa di tutte le norme collegate all'art. 25 *bis* come quelle relative agli adempimenti formali ed alle sanzioni.

Si vede quindi come, fermo restando che l'esistenza delle rivalsa non può essere desunta dall'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73, non è nemmeno necessario che questa sia prevista espressamente con riguardo ad una singola ipotesi, dovendo farsi ricorso all'interpretazione estensiva laddove ovviamente ne sussistano i presupposti.

Tutto ciò non vale però a risolvere i problemi per quanto riguarda il consolidato. In questo caso, il fatto che non vi sia un passaggio di denaro o di beni dalla controllante (sostituto) alle controllate (sostituite), impedisce di applicare estensivamente al consolidato le norme previste – dagli artt. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73 – per le altre ipotesi di sostituzione.

5.8. *La disciplina dell'accertamento ritraibile dagli artt. 117 ss. del Tuir.*

Vi è infine un ulteriore elemento ritraibile dalla disciplina sul consolidato nazionale che merita attenta considerazione. Il riferimento è all'accertamento che l'amministrazione finanziaria può porre in essere nei confronti delle singole società del consolidato.

Premesso che del tema dell'accertamento non dobbiamo occuparci nel presente lavoro, va precisato che ciò che interessa non è l'accertamento in sé, ma l'atteggiarsi dello stesso nei confronti dell'istituto della sostituzione a titolo d'imposta.

Come è noto, fin da prima dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 645/1958, ci si poneva il problema se l'accertamento potesse essere effettuato, oltre che nei confronti del sostituto, anche nei confronti del sostituito ⁽³⁶³⁾. La dottrina, in contrasto con la giurisprudenza dell'epoca, propendeva per la tesi negativa sulla base della considerazione che il sostituito non aveva alcun obbligo nei confronti del fisco, con la

⁽³⁶³⁾ L'istituto della sostituzione è infatti conosciuto dal nostro ordinamento tributario fin dalla legge sull'imposta di ricchezza mobile del 24 agosto 1877, n. 4021. Cfr. P. BODDA, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 196.

conseguenza che quest'ultimo non avrebbe avuto il titolo per agire nei suoi confronti⁽³⁶⁴⁾.

Che nella sostituzione a titolo d'imposta l'accertamento per omessa dichiarazione, omesso versamento ed omessa ritenuta debba essere indirizzato soltanto al sostituto "giacché i relativi obblighi sono posti solamente a suo diretto carico"⁽³⁶⁵⁾ è un dato che si deduce anche dall'art. 35 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 in base al quale il sostituito assume la veste di obbligato in solido con il sostituto soltanto quando questi non adempia ai propri obblighi tributari e venga conseguentemente iscritto a ruolo⁽³⁶⁶⁾. Alle stesse conclusioni si poteva giungere poi – fin da prima della riforma degli anni settanta – analizzando l'ultimo periodo dell'art. 14 del D.P.R. n. 645/58 in base al quale "Il sostituito ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta". Oggi tale disposizione è stata trasfusa, con un evidente errore di scrittura, nell'art. 64, co. 2 del D.P.R. 600/73 il quale non fa più riferimento al sostituito ma al sostituto. È evidente che si tratta di un errore e non di un cambiamento voluto. Ciò in quanto altrimenti si dovrebbe ritenere che l'accertamento debba essere indirizzato addirittura soltanto nei confronti del sostituito, ma a questo punto non si riuscirebbe a spiegare l'art. 35 del D.P.R. n. 602/73 in base al quale chi viene iscritto a ruolo è il sostituto; è quindi ad esso che deve essere rivolto l'accertamento dal quale scaturisce il titolo per l'iscrizione a ruolo.

Fatte queste premesse dobbiamo ora domandarci – al fine di comprendere se la controllante possa essere qualificata quale sostituto d'imposta – se l'accertamento possa essere indirizzato soltanto alla società controllante od anche alle società controllate.

Non è sufficiente a tal fine richiamare l'art. 17 del decreto attuativo. Tale disposizione prevede che per il controllo e la relativa rettifica della dichiarazione delle società consolidate e della società consolidante, è competente territorialmente l'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione si trova il domicilio delle società stesse. Si tratta però di una fonte subordinata alle disposizioni del Tuir con la conseguenza che la sua legittimità discende dal rispetto di queste ultime.

Si tratta allora di comprendere se dalla normativa ordinaria sia possibile sostenere che l'accertamento può essere indirizzato nei confronti di ciascuno dei soggetti aderenti al consolidato.

A tal proposito va osservato che nell'art. 127 del Tuir, nonché nelle altre disposizioni in tema di consolidato, non vi è un esplicito riferimento al profilo

⁽³⁶⁴⁾ Così A. UCKMAR, *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1940, II, pag. 117 ed ivi per l'indicazione della giurisprudenza contraria. Ancora nello stesso senso A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, pag. 142; ID., *Istituzioni*, cit., pag. 139. B. COCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, cit., pagg. 356-357; E. DE MITA, voce *Sostituzione tributaria*, cit., pagg. 1001-1002; ID., *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, in *Giur. it.*, 1961, IV, pagg. 270-271; F. MAFFEZZONI, *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema <<una tantum>>*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, pag. 284; A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, cit., pagg. 144-145. *Contra* P. BODDA, *Il sostituto d'imposta*, cit., pag. 216 ss. il quale dichiarando espressamente di ricorrere ad un'interpretazione "funzionale" ritiene che "accanto al sostituto d'imposta, il reddituario sia da considerarsi in una posizione di responsabilità per l'adempimento dell'obbligo tributario"; ciò in quanto, secondo l'Autore, "l'istituto del sostituto d'imposta è destinato ad agevolare la percezione di quest'ultima, onde non deve, al contrario, dar luogo a casi, con la sua applicazione, che invece la ostacolano".

⁽³⁶⁵⁾ Si veda in dottrina G. FALSITTA, *Manuale, parte gen.*, cit., pag. 278.

⁽³⁶⁶⁾ F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen.*, cit., pag. 141. Sul punto si veda *infra* nel testo e nota 373.

dell'accertamento ⁽³⁶⁷⁾. Pare tuttavia a chi scrive che una prima indicazione sia offerta dall'art. 127, co. 4 laddove dispone che il soggetto controllante debba trasmettere entro un certo termine alla controllata copia degli atti e dei provvedimenti ricevuti dall'a.f. – pena la perdita di efficacia del diritto di rivalsa – ivi compresi quelli ricevuti (non quale diretta destinataria ma) “*in qualità di domiciliatario*”. È evidente che il riferimento è in questa ipotesi agli atti (di accertamento, per quanto a noi interessa) aventi come destinataria la società controllata la quale deve obbligatoriamente, ai sensi dell'art. 119, co. 1, lett. c), eleggere domicilio “presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione”.

Che l'elezione di domicilio in parola sia strumentale a ricevere gli accertamenti posti in essere nei confronti delle singole controllate emerge poi dallo stesso art. 119, co. 1, lett. c), ult. periodo, laddove si sancisce l'irrevocabilità dell'elezione di domicilio stessa “fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni” relative all'ultimo esercizio di operatività del consolidato. Anche terminata l'opzione per il consolidato quindi, la controllata potrà essere destinataria di una avviso di accertamento il quale però verrà sempre notificato dall'a.f. al domicilio eletto presso la società od ente controllante.

Appurato che l'accertamento può essere indirizzato anche nei confronti delle controllate ⁽³⁶⁸⁾ e non soltanto nei confronti della controllante, non rimarrebbe che riscontrare, sotto questo profilo, un ulteriore fattore di allontanamento rispetto all'istituto della sostituzione ⁽³⁶⁹⁾.

Senonché è bene precisare – come è già stato fatto sopra – che ciò che deve essere valorizzato al fine di considerare la controllante quale sostituto d'imposta, è soltanto la definizione di cui all'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 e non anche la disciplina applicabile ai sostituti d'imposta ⁽³⁷⁰⁾. Se l'accertamento può essere indirizzato esclusivamente nei confronti del sostituto è, nelle ipotesi di sostituzione finora previste, non soltanto conseguenza del fatto che la legge tributaria pone degli obblighi in capo al sostituto e non anche al sostituto, ma deriva pure dall'essere il sostituto il soggetto che eroga al sostituto il reddito ⁽³⁷¹⁾. Il *quid* di ricchezza che costituisce reddito ed è oggetto di accertamento da parte dell'a.f. è detenuto dal sostituto prima di essere trasferito in capo al sostituto.

È questa l'ipotesi “tipica” presa in considerazione dal legislatore dalla quale discende pure la disciplina dell'accertamento. Del resto che la normativa dettata in tema di sostituzione prenda in considerazione soltanto questo schema tipico è dimostrato dal fatto che l'art. 35 del D.P.R. n. 602/73, dal quale abbiamo argomentato sopra per affermare che l'accertamento può essere effettuato soltanto nei confronti del sostituto, nel sancire la responsabilità solidale del sostituto si riferisce espressamente soltanto al

⁽³⁶⁷⁾ Né riferimenti all'accertamento sono contenuti nel D.M. di attuazione del 9 giugno 2004 posto che, se anche ci fosse stato un riferimento in tal senso, ci si sarebbe comunque dovuti domandare se la scelta operata nel decreto fosse compatibile con la normativa ordinaria in tema di consolidato.

⁽³⁶⁸⁾ Conclusione cui peraltro giunge la stessa amministrazione finanziaria nella circolare n. 60/E del 31 ottobre 2007.

⁽³⁶⁹⁾ Ed, al contempo, di avvicinamento alla figura del responsabile d'imposta. Cfr. le riflessioni ancora attuali di F. MAFFEZZONI, *Contributo alla teoria giuridica, cit.*, pag. 284.

⁽³⁷⁰⁾ Si rinvia alla distinzione operata sopra nel testo tra norme definitorie e norme precettive.

⁽³⁷¹⁾ Operando normalmente una ritenuta, salvi i casi analizzati sopra nel testo in cui si ha il versamento al sostituto da parte del sostituto.

caso in cui “il sostituto non ha effettuato *le ritenute* a titolo d’imposta né i relativi versamenti”.

Nel consolidato la ritenuta non può essere effettuata dalla controllante per il semplice fatto che non è questa a corrispondere delle somme che costituiscono reddito per le controllate.

La ritenuta però, come si è cercato di dimostrare sopra, non è un elemento essenziale della sostituzione. La sostituzione si ha semplicemente quando un soggetto è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili. La circostanza per cui la controllante è obbligata a versare l’imposta per presupposti di fatto riferibili alle sole controllate potrebbe essere idonea quindi a qualificarla quale sostituto, anche se saremmo in presenza di una nuova figura di sostituzione in cui il flusso di ricchezza che costituisce reddito per il sostituto non proviene dal sostituto e non può essere, di conseguenza, assoggettato a ritenuta.

Tali peculiarità sono idonee a giustificare il fatto che l’accertamento sia diretto anche alle controllate e impediscono al contempo di argomentare dall’art. 35 del D.P.R. n. 602/73 per negare alla controllante la qualifica di sostituto d’imposta.

Ciò non esclude però, è bene precisarlo, che l’art. 35 del D.P.R. n. 602/73 non sia applicabile anche al consolidato. È da ritenere infatti che, essendo la controllante un sostituto d’imposta, in caso di accertamento effettuato *soltanto* nei confronti della controllante – ed in base al quale dovessero essere accertati maggiori redditi propri di una società controllata – la controllata può essere chiamata a rispondere solidalmente a seguito della iscrizione a ruolo della controllante. Che l’art. 35 sia applicabile soltanto in questo caso dipende dal fatto che, se da un lato nel consolidato l’accertamento può essere effettuato dall’a.f. anche nei confronti del sostituto (controllata) – ipotesi in cui appunto l’art. 35 non si applica perché l’iscrizione a ruolo avverrà in questo caso direttamente nei confronti della controllata stessa – dall’altro nessuno vieta all’a.f. di effettuare l’accertamento nei confronti della sola controllante. In questo caso la controllata potrà essere chiamata, in base all’art. 35 del D.P.R. n. 602/73, a rispondere solidalmente a seguito della iscrizione a ruolo della controllante, ovviamente con riguardo ad imposte riferibili al reddito della controllata.

Anche sotto il profilo della disciplina dell’accertamento per cui non possiamo escludere che la controllante sia un “sostituto”, nonostante ancora una volta si siano registrate delle differenze rispetto alle ipotesi di sostituzione finora previste nel nostro ordinamento.

5.9. Compatibilità della previsione della solidarietà tributaria tanto con la figura del sostituto quanto con la figura del responsabile d’imposta.

L’art. 35 del D.P.R. n. 602/73 appena richiamato prevede appunto una coobbligazione solidale del sostituto nel caso in cui il sostituto venga iscritto a ruolo per imposte, soprattasse e interessi relativi a redditi sui quali non ha effettuato né le ritenute a titolo di imposta né i relativi versamenti ⁽³⁷²⁾.

⁽³⁷²⁾ Lo schema della coobbligazione solidale è applicabile soltanto alle ipotesi di ritenuta a titolo d’imposta e non anche in quella a titolo di acconto. Così G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta*, *cit.*, pag. 11. L’Autore argomenta osservando che, mentre nella ritenuta a titolo d’imposta il sostituto ed il sostituito sono “obbligati alla <<medesima prestazione>> giusta quanto dispone, in tema di obbligazioni solidali, l’art. 1292 c.c.”, nella sostituzione a titolo di acconto “la prestazione del sostituto e quella del sostituito

Nella sostituzione *a titolo d'imposta* – come si è accennato sopra – la coobbligazione può quindi esservi anche se, si afferma in dottrina, essa deve considerarsi un'ipotesi eventuale che scaturisce da una “patologica evoluzione” del rapporto ⁽³⁷³⁾. Ciò induce ad osservare che, per negare che la controllante sia un sostituto d'imposta e sostenere che invece si tratti di un “responsabile”, non varrebbe il semplice richiamo alla responsabilità solidale prevista dall'art. 127 Tuir.

Per di più – e qui si ritorna a prendere in considerazione le riflessioni del paragrafo precedente – si è visto come anche la previsione di una responsabilità che nasca a seguito dell'accertamento, e quindi prima della iscrizione a ruolo di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 602/73, non è di per sé sufficiente ad escludere che si sia in presenza di un'ipotesi di sostituzione in quanto ciò che conta a tal proposito è la rispondenza della disciplina specifica alla nozione di sostituto offerta dall'art. 64, co. 1 del D.P.R. 600/73.

Non è quindi sufficiente richiamare *sic et simpliciter* la solidarietà per risolvere il problema che qui si affronta.

Decisivo a tal fine è invece individuare come nasce la coobbligazione solidale. È su questo punto che la “sostituzione” si differenzia dalla “responsabilità d'imposta”.

In entrambi i casi si è in presenza di una coobbligazione solidale di tipo dipendente ⁽³⁷⁴⁾ essendo tali – come è noto – quelle ipotesi di solidarietà in cui i vincoli facenti capo a ciascun soggetto sono posti tra loro in rapporto di dipendenza nel senso che, l'obbligazione “facente capo al coobbligato in via dipendente esiste solo in quanto esista l'obbligazione principale facente capo ad altro soggetto” ⁽³⁷⁵⁾ ⁽³⁷⁶⁾.

non hanno lo stesso oggetto”; ciò in quanto “l'una, quella del sostituto, consiste nel versamento di una somma di denaro determinata in percentuale del provento erogato; l'altra, quella del sostituito, consiste nel dichiarare il provento percepito e nel versare in base alla dichiarazione medesima una somma priva di qualsiasi relazione con quella dovuta dal sostituito”. Nello stesso senso A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pagg. 240-241. In giurisprudenza si veda, in senso conforme, Cass., sez. trib., 8 marzo 2000, n. 2611 (in www.finanze.it).

Per completezza va segnalato un recente orientamento della S.C. in base al quale, anche nel caso di ritenute a titolo di acconto, il sostituito sarebbe da considerare – contrariamente a quanto affermato nella dottrina sopra citata – coobbligato in solido con il sostituto. Per l'indicazione di tali sentenze, e per una puntuale critica nei confronti delle stesse, I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 180.

In dottrina, favorevole alla riconducibilità della sostituzione a titolo di acconto nello schema della coobbligazione solidale è M. MICCINESI, voce *Solidarietà, cit.*, pag. 452.

⁽³⁷³⁾ F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 141; M. MICCINESI, voce *Solidarietà, cit.*, pag. 452; A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 240; E. DE MITA, *Principi, cit.*, pag. 340. Osservano I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 179 che dalla modalità di funzionamento della sostituzione sembrerebbe derivare, “come logica conseguenza, che all'adempimento dell'obbligazione del sostituto possa essere chiamato, in via solidale, anche il sostituito”. Una tale ricostruzione, continuano gli Autori, è però smentita dall'art. 35 del D.P.R. n. 602/73 dal quale si desume che la coobbligazione si ha *soltanto* nell'ipotesi di inadempimento del sostituto contemplata dall'art. 35. La spiegazione di una tale disciplina, concludono gli Autori, risiede nel fatto che in tanto è possibile procedere nei confronti del sostituito, in quanto sia stato previamente accertato l'inadempimento dell'obbligo della ritenuta da parte del sostituto.

⁽³⁷⁴⁾ Cfr. P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 180; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 183; M. MICCINESI, voce *Solidarietà, cit.*, pag. 452.

⁽³⁷⁵⁾ G. FALSITTA, *Manuale, parte speciale, cit.*, pag. 270.

⁽³⁷⁶⁾ Si è già affermato sopra nel testo che anche quella che si verifica nel consolidato nazionale, è una solidarietà (non paritaria ma) dipendente. Ciò rende appunto possibile interrogarsi – come si sta facendo – se si sia in presenza di “sostituzione” o di “responsabilità d'imposta”.

Senonché mentre nel caso della sostituzione la solidarietà consegue sotto il profilo “dinamico-procedurale” ad un comportamento *contra legem* del sostituto⁽³⁷⁷⁾, nella responsabilità d’imposta l’obbligato principale ed il responsabile sono entrambi coobbligati nei confronti dell’amministrazione finanziaria fin dal momento in cui si verifica il presupposto di fatto e senza che vi sia violazione di norme da parte di alcuno. Per tale motivo si deve ritenere che l’a.f. sia fin da subito legittimata a rivolgersi indifferentemente sia al soggetto passivo del tributo, sia al responsabile d’imposta⁽³⁷⁸⁾. Ciò tanto nel caso in cui si tratti di recuperare un’imposta dichiarata e non versata, quanto nel caso in cui sia posto in essere un accertamento.

Nella responsabilità d’imposta quindi il fenomeno della coobbligazione è un elemento indefettibile⁽³⁷⁹⁾, mentre nella sostituzione è – quantomeno sotto il profilo dinamico-procedimentale – soltanto eventuale⁽³⁸⁰⁾.

Tale differenza tra i due istituti comporta un ulteriore argomento a sfavore della tesi per cui la controllante debba considerarsi un “responsabile d’imposta”.

Nel consolidato infatti, così come nella “sostituzione” (ed a differenza della responsabilità d’imposta), la coobbligazione solidale può venire in essere soltanto in caso di un comportamento patologico qual è quello del mancato versamento dell’imposta dovuta (che sia imposta dichiarata e non versata o che sia “maggiore imposta accertata”) da parte della controllante all’erario.

Ciò discende dal fatto che il soggetto tenuto all’adempimento nei confronti dell’erario è uno soltanto. Il responsabile d’imposta è invece tenuto al pagamento, come si è ricordato più volte, *insieme con altri*, e non pare a chi scrive che questa sia la posizione della società od ente controllante⁽³⁸¹⁾.

⁽³⁷⁷⁾ Sul punto si rinvia alle osservazioni di P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 166 il quale osserva correttamente che, dal fatto che la solidarietà consegua soltanto alle ipotesi patologiche di inadempimento del sostituto, non si può argomentare per negare che nella sostituzione il soggetto passivo del tributo è sempre il sostituito. Secondo Russo l’obbligazione tributaria esiste anche il capo al sostituito. Il fatto che esso non sia “chiamato in causa” dalle norme tributarie se non in un secondo momento, attiene al piano “dinamico-procedurale”, cioè ai profili di attuazione del rapporto obbligatorio, e non anche al piano “statico-sostanziale”, cioè al profilo relativo alla nascita ed imputazione soggettiva dell’obbligazione.

Potremmo quindi affermare che mentre l’obbligazione del sostituito esiste *ab origine*, il suo obbligo di pagamento consegue soltanto all’inadempimento del sostituto.

⁽³⁷⁸⁾ A tali conclusioni sembrano giungere I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 183. In particolare tali Autori, i quali muovendo dalla premessa per cui la figura del responsabile d’imposta è analoga a quella del fideiussore nel diritto civile, osservano che, nella fideiussione, non vi è alcun obbligo di escutere per primo il debitore principale a meno che non sia convenuto diversamente dalle parti.

⁽³⁷⁹⁾ A. PARLATO, voce *Responsabilità d’imposta*, in Enc. giur., vol XXVII, Roma, 1991, pag. 4. Cfr. pure G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 271; F. TESAURO, *Istituzioni, parte gen., cit.*, pag. 126; Nega la natura solidale e ritiene invece che quella del responsabile sia una responsabilità “sussidiaria” C. BAFILE, voce *Responsabile d’imposta*, in Nov.mo Dig. it., App., Torino, 1980, pagg. 631-632.

⁽³⁸⁰⁾ Per utilizzare la distinzione, cui ci sembra si debba aderire, di P. RUSSO (si veda la nota 377).

⁽³⁸¹⁾ Si pensi ad una delle figure tipiche di responsabile d’imposta, quella del pubblico ufficiale che ha redatto, ricevuto o autenticato l’atto. Ai sensi dell’art. 57 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 tale soggetto è appunto obbligato solidalmente con le parti contraenti. Ma la solidarietà nasce insieme all’obbligazione tributaria. L’art. 57, co. 1 stabilisce infatti che, oltre ai pubblici ufficiali, sono “solidalmente obbligati al pagamento dell’imposta le parti contraenti, le parti in causa ...”. Non vi è quindi un soggetto obbligato al pagamento, ed altri che rispondono solo in caso di inadempimento del primo. Tanto il responsabile quanto i soggetti passivi dell’imposta di registro hanno l’obbligo di pagare il

5.10. *Indagine intorno alla compatibilità del nesso di pregiudizialità - dipendenza e dell'esistenza di un'autonoma obbligazione in capo alle controllate con la sostituzione tributaria.*

Un elemento tradizionalmente individuato come caratterizzante la responsabilità d'imposta e non anche la sostituzione è quello del nesso di pregiudizialità-dipendenza che sussiste tra l'obbligazione del responsabile e quella dell'obbligato principale ⁽³⁸²⁾.

Con la locuzione "pregiudizialità-dipendenza" si fa riferimento – come è ben noto – a quel fenomeno in base al quale il legislatore pone tra gli elementi costitutivi di una fattispecie non un fatto, ma un effetto giuridico. Effetto giuridico che scaturisce ovviamente da una differente fattispecie ⁽³⁸³⁾.

Tale ipotesi si verifica appunto nella responsabilità d'imposta in cui l'obbligazione del responsabile è *dipendente* dall'esistenza dell'obbligazione principale, la quale a sua volta può dirsi *pregiudiziale* rispetto alla prima ⁽³⁸⁴⁾. Ciò che è elemento costitutivo dell'obbligazione del responsabile non è quindi un mero fatto della realtà sociale ⁽³⁸⁵⁾ ma è una entità creata dall'ordinamento giuridico, ossia un effetto giuridico.

Ovviamente alla base dell'effetto giuridico deve esservi sempre un fatto che, valutato dall'ordinamento come giuridicamente rilevante, è idoneo a produrre degli effetti giuridici. Si potrebbe quindi obiettare che non vi è nessuna differenza tra la fattispecie che prevede l'obbligazione del responsabile d'imposta e qualsiasi altra fattispecie. Anche nel caso del responsabile d'imposta se manca il presupposto di fatto – quello, per intenderci, che fa nascere anche l'obbligazione principale – non viene in essere l'obbligazione del responsabile. Vi è però una differenza tra il subordinare la

tributo fermo restando ovviamente che il pagamento di uno di essi libera gli altri. Tale schema risponde perfettamente a quello individuato dall'art. 64, co. 3 del D.P.R. n. 600/73 il quale prevede che il responsabile sia tale "insieme con altri".

Va incidentalmente ricordato che in dottrina ritiene – in contrasto con la tesi dominante – che la responsabilità del pubblico ufficiale per il pagamento dell'imposta di registro non configuri un'ipotesi di responsabilità d'imposta A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta, cit.*, pag. 109. Tale Autore argomenta in particolare dalla constatazione che il pubblico ufficiale è obbligato al pagamento dell'imposta per un obbligo ad esso imposto, è obbligato "per fatto proprio" e non per "*fatti o situazioni esclusivamente riferibili ad altri*". A tale argomento sembra potersi obiettare che, quando la norma in tema di responsabilità si riferisce ai "fatti o situazioni" intende riferirsi al presupposto di fatto del tributo (come affermato da A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie, cit.*, pag. 111). Che il notaio sia obbligato *ex lege* al pagamento non esclude che ciò faccia in ragione di un presupposto del tributo riferito ad altri soggetti.

⁽³⁸²⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale, cit.*, pag. 143; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta, cit.*, pagg. 94-95 dove l'Autore spiega che "la combinazione di rapporti giuridici può presentarsi in due sensi: o in quanto più rapporti giuridici *subiscono le medesime vicende*, oppure in quanto un rapporto giuridico *costituisce il presupposto di un altro*". Mentre nel primo senso, continua l'Autore, si raffigurano quelle ipotesi caratterizzate dall'esistenza di un'unica fattispecie causativa, "nel secondo senso trovano sistemazione le ipotesi in cui ha luogo quel meccanismo tipico dei casi del responsabile d'imposta".

⁽³⁸³⁾ E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, (ristampa), Milano, 1992, pag. 69 il quale spiega che pregiudizialità e dipendenza sono termini inversi e correlativi: "In tali casi, si dice che l'un effetto o rapporto giuridico è *pregiudiziale* all'altro rapporto giuridico, e che quest'ultimo è *dipendente* dal primo". Conf. A. PARLATO, *Il sostituto, cit.*, pag. 143, nota 169.

Per l'affermazione, di carattere generale, per cui "Anche l'effetto giuridico può divenire fatto giuridico, cioè elemento di una fattispecie" si veda D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939, pag. 47.

⁽³⁸⁴⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale, cit.*, pag. 143.

⁽³⁸⁵⁾ Per usare un'espressione di A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta, cit.*, pag. 74.

nascita di effetti giuridici quali quelli della solidarietà tributaria direttamente all'esistenza di un mero fatto ed il subordinarla alla esistenza di effetti giuridici che a loro volta scaturiscono dall'esistenza di un fatto. Se l'obbligazione di più soggetti è legata direttamente al "fatto" ogni soggetto sarà obbligato autonomamente, indipendentemente dagli altri soggetti. È ciò che avviene – per quanto attiene il diritto tributario – nell'obbligazione paritaria. Talché se nei confronti di un soggetto dovesse trovare applicazione ad esempio un'esenzione soggettiva, l'obbligazione degli altri rimarrebbe comunque esistente.

Con il meccanismo della pregiudizialità-dipendenza il legislatore invece, individuando come elemento costitutivo dell'obbligazione di un soggetto l'obbligazione di un altro, lega inscindibilmente i due rapporti di modo che, venendo meno l'obbligazione principale, viene meno anche quella dipendente.

È questo in effetti ciò che si verifica nelle ipotesi del responsabile d'imposta. Lo stesso non accade, secondo la concezione tradizionale, per la sostituzione a titolo d'imposta⁽³⁸⁶⁾.

Aderendo a tale tesi dovremmo escludere che la controllante sia assimilabile ad un sostituto d'imposta. Non pare infatti dubbio che nella disciplina del consolidato nazionale si integri perfettamente lo schema della pregiudizialità-dipendenza sopra descritto. L'obbligazione della controllante infatti, in tanto esiste in quanto esista quella della controllata. Si deve considerare a tal proposito che il reddito del consolidato è determinato sommando algebricamente i redditi delle controllate, i quali vengono tra l'altro determinati dalle controllate stesse attraverso la compilazione del modello della dichiarazione dei redditi successivamente trasmesso alla controllante secondo quanto previsto dall'art. 121, co. 1, lett. a). Ad una riflessione superficiale ciò potrebbe già essere considerato sufficiente per dimostrare che l'obbligazione della controllante "dipende" da quella della controllata. Tuttavia una tale conclusione presuppone un ulteriore passaggio che non può essere dato per "scontato" ma deve essere dimostrato. È necessario cioè che si possa affermare che il reddito dichiarato dalla controllata alla controllante è preso in considerazione non come fatto in sé, ma come fatto rivelatore dell'esistenza dell'obbligazione tributaria in capo alla controllata.

Si è ricordato infatti sopra che, nello schema della responsabilità-dipendenza, la pregiudiziale non è data da un semplice fatto, ma da un'obbligazione ulteriore rispetto a quella dipendente.

La domanda che ci dobbiamo porre è allora la seguente: il reddito della controllata che viene comunicato alla controllante è espressione dell'esistenza di un'obbligazione in capo alla controllata stessa? Solo in caso di risposta positiva si potrà considerare dimostrato che l'obbligazione della controllante è un'obbligazione che "dipende" dall'obbligazione della controllata. Invero la risposta in ordine a tale quesito è stata offerta nella parte iniziale del presente capitolo (par. 3) dove si è dimostrato che le società controllate sono titolari dell'obbligazione tributaria che scaturisce dalla realizzazione del presupposto di fatto rappresentato dal possesso del reddito che le stesse hanno prodotto.

Una volta affermata l'esistenza di un'autonoma obbligazione in capo alle controllate, ed il conseguente rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra obbligazione

⁽³⁸⁶⁾ Per l'affermazione che il nesso di pregiudizialità-dipendenza caratterizza la responsabilità e non anche la sostituzione si veda A. PARLATO, *Il sostituto, cit.*, pag. 143; ID., *Il responsabile ed il sostituto, cit.*, pag. 420, nota 16; tale tesi sembra essere accolta anche da A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 226. Si darà conto più avanti nel testo della diversa impostazione di altra parte della dottrina.

della controllante ed obbligazioni delle controllate, sembrerebbe “vacillare” la tesi fino a questo momento sostenuta che vede nella controllante un sostituto d’imposta.

Senonché la tesi che nella sostituzione non sia ravvisabile lo schema della pregiudizialità-dipendenza trova nella stessa dottrina autorevoli voci difformi di cui si deve dar conto. In particolare è lo stesso Russo – il quale, coerentemente, è l’unico Autore ad aver assimilato la controllante al sostituto d’imposta – ad affermare che anche nella sostituzione, così come nella responsabilità d’imposta, sussista un nesso di pregiudizialità-dipendenza. In particolare osserva Russo che “l’obbligazione tributaria del sostituto, quale effetto della fattispecie impositiva, è elemento costitutivo della fattispecie da cui scaturisce l’obbligazione del sostituto”. Gli obblighi del sostituto – prosegue Russo – costituiscono mezzi di attuazione del rapporto obbligatorio d’imposta, rispetto al quale si pongono in funzione strumentale, con la conseguenza che essi vengono meno “ove venga a mancare per qualsiasi motivo l’obbligazione d’imposta”⁽³⁸⁷⁾.

In verità dietro alle contrapposte tesi vi è una diversa concezione di fondo dell’istituto della sostituzione. Mentre per gli Autori che aderiscono alla prima tesi il sostituto non è titolare dell’obbligazione tributaria, Russo sostiene esattamente il contrario⁽³⁸⁸⁾.

Per stabilire quale delle due tesi sia maggiormente condivisibile è necessario comprendere su quali argomenti o presupposti siano esse fondate. Presupposto della tesi della inesistenza dell’obbligazione tributaria in capo al sostituto – nella sostituzione a titolo d’imposta – è la concezione della rivalsa quale strumento di carattere privatistico. È questa infatti un’affermazione ricorrente negli stessi Autori che ritengono che l’obbligazione tributaria faccia capo al sostituto. Senonché la rivalsa deve essere considerata in via generale – salvo quanto si affermerà più avanti – uno strumento di natura pubblicistica ed, in quanto tale, deve essere utilizzata dall’interprete in sede di ricostruzione degli istituti tributari. In altri termini non si può ignorare la previsione normativa della rivalsa ma, al contrario, questa deve essere valorizzata per comprendere in particolare quale è il soggetto su cui il legislatore ha voluto far ricadere l’onere tributario. Nelle ipotesi di sostituzione con rivalsa obbligatoria quindi, il soggetto passivo del tributo, nonché il titolare dell’obbligazione tributaria, è il sostituto.

È pur vero tuttavia che, come si è sostenuto sopra, la rivalsa non è un elemento che connota indefettibilmente la sostituzione. Potrà esservi sostituzione, ai sensi dell’art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73, pur in assenza della previsione di un meccanismo di rivalsa, salvi poi gli eventuali dubbi di costituzionalità che potrà destare una siffatta scelta legislativa. È questa, secondo quanto affermato finora, l’ipotesi che si ha nel consolidato. Pertanto non vale per il consolidato argomentare dalla natura pubblicistica della rivalsa per sostenere che l’obbligazione tributaria fa capo al sostituto e non al sostituto.

⁽³⁸⁷⁾ P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 170.

Lo schema della pregiudizialità-dipendenza sembrerebbe poi sotteso anche alla costruzione di F. MAFFEZZONI, *Contributo alla teoria giuridica, cit.*, pagg. 289 ss. il quale definisce le obbligazioni del sostituto e del sostituto rispettivamente come obbligazione strumentale ed obbligazione finale. Afferma infatti Maffezzoni: “i fatti generatori di obbligazione finale hanno efficacia di per sé stessi e non richiedono il concorso di altri fatti per produrre gli effetti giuridici loro propri, mentre i fatti generatori di obbligazione strumentale, proprio per tale loro qualifica, non possono produrre alcun effetto senza il concorso di un fatto generatore di obbligazione finale” (pagg. 291-292).

⁽³⁸⁸⁾ P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 170.

Pare tuttavia a chi scrive che per affermare che sussista in capo al sostituto l'obbligazione tributaria si possa argomentare – in linea con quanto affermato da autorevole dottrina ⁽³⁸⁹⁾ – almeno da un'ulteriore previsione normativa che è quella contenuta nell'art. 38, co. 2 del D.P.R. n. 602/73 ⁽³⁹⁰⁾. In base a tale disposizione – come è noto – anche il sostituto, ed in particolare il “percipiente delle somme assoggettate a ritenuta”, può presentare entro un termine decadenziale l'istanza di rimborso. Senza pretesa di approfondire in questa sede la questione, pare a chi scrive che il diritto di avanzare istanza di rimborso, implica l'esistenza di un diritto di credito nei confronti dell'a.f. e quindi, in ultima analisi, la titolarità di un'obbligazione tributaria ⁽³⁹¹⁾.

Vi è poi almeno una contraddizione in alcuni autori che negano l'esistenza di un'autonoma obbligazione in capo al sostituto e che, seppure di per sé tale contraddizione non prova nulla, può tuttavia essere assunta in un certo senso quale indice della “debolezza” della tesi stessa.

In particolare si afferma che quando il sostituto sia beneficiario di una “esenzione” verrà meno l'obbligo del sostituto di versare l'imposta in luogo del sostituto ⁽³⁹²⁾. Una tale affermazione è perfettamente condivisibile e sarebbe illogico affermare il contrario. Se il sostituto deve versare le imposte “in luogo di altri” non sembra si possa sostenere che debba versare l'imposta in luogo di chi, in ragione di una norma di esenzione, non è tenuto a concorrere alle spese pubbliche. Se, come si diceva, l'affermazione è perfettamente condivisibile, essa sembra al contempo in contraddizione con la tesi – affermata dagli stessi autori – che nega la “dipendenza” dell'obbligo del sostituto dall'obbligazione tributaria del sostituto. In primo luogo una esenzione in tanto può essere riconosciuta in quanto il soggetto beneficiario sia titolare dell'obbligazione tributaria. Se così non fosse non si vede come la norma sull'esenzione possa essere applicata ⁽³⁹³⁾. Inoltre, affermare che in presenza di un'esenzione in capo al sostituto vengano meno gli obblighi per il sostituto sembra a noi una piena conferma dell'esistenza di un nesso di pregiudizialità-dipendenza nel senso che è l'obbligazione del sostituto, e non un mero fatto, ad essere elemento costitutivo dell'obbligazione del sostituto. L'esenzione infatti opera non sul mero fatto, ma sugli effetti giuridici del fatto e, quindi, sull'obbligazione tributaria.

⁽³⁸⁹⁾ P. RUSSO, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 167.

⁽³⁹⁰⁾ Sulla corretta interpretazione di tale disposizione si veda per tutti M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione, cit.*, pag. 75.

⁽³⁹¹⁾ Sul punto si veda per tutti F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, pagg. 12 ss. il quale afferma che il problema dell'obbligazione di rimborso non è tanto stabilire se sia un'obbligazione avente natura privatistica o pubblicistica, ciò che conta è, secondo l'Autore, determinare quale sia la disciplina di tale rapporto: “se quella del codice civile, o un'altra, speciale disciplina, prevista dalle leggi d'imposta” (pag. 13). Ciò che interessa ai nostri fini è comunque rilevare che, al di là della natura privata o pubblica, si è in presenza di un'obbligazione tributaria.

⁽³⁹²⁾ Così A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 139. Nello stesso senso A. UCKMAR, *Del sostituto, cit.*, pag. 116; P. BODDA, *Il sostituto d'imposta, cit.*, pag. 214.

⁽³⁹³⁾ La stessa affermazione è quindi – al contrario di quanto si può affermare per la dottrina indicata nella precedente nota 392 – perfettamente coerente se fatta da quegli autori i quali riconoscono che l'obbligazione tributaria nella sostituzione fa capo sempre al sostituto. Tra questi – come si vedrà *infra* nota 405 – vi è B. COCIVERA, *Il sostituto, cit.*, pag. 348 il quale appunto, partendo dalla premessa che “l'obbligo del sostituto di pagare l'imposta in luogo del sostituto è legato ed anzi subordinato all'esistenza di un debito d'imposta di quest'ultimo”, trae la conseguenza che se il sostituto gode di un'esenzione “vien meno l'obbligo del sostituto di pagare l'imposta”.

È bene precisare in conclusione che la nostra adesione alla tesi che considera il sostituto titolare di un'autonoma obbligazione tributaria, non è in contraddizione con quanto affermato nel paragrafo precedente in ordine all'art. 35 del D.P.R. n. 602/73 il quale comporta la coobbligazione solidale del sostituto con il sostituito soltanto a seguito della iscrizione a ruolo di quest'ultimo. Tale norma, come osservato in dottrina, attiene al profilo dinamico-procedurale (*id est*, quello relativo all'attuazione del rapporto obbligatorio) e non a quello statico-sostanziale (*id est*, quello relativo alla nascita ed imputazione soggettiva dell'obbligazione) ⁽³⁹⁴⁾.

5.11. (segue) Utilità ai nostri fini dell'individuazione degli effetti prodotti da una fattispecie sostitutiva.

Si è consapevoli del fatto che, l'aver evidenziato nel paragrafo precedente quella che a noi pare essere una contraddizione in cui è incorsa una parte della dottrina ⁽³⁹⁵⁾, non è sufficiente per confutare la tesi sostenuta dalla dottrina stessa. Al di là della contraddizione si deve infatti capire se è vero che il riconoscimento di una esenzione in capo al sostituito è suscettibile di trovare applicazione anche nel caso in cui si sia in presenza di un'ipotesi di sostituzione a titolo d'imposta.

Quel che interessa in questa sede non è ovviamente il caso specifico dell'esenzione (preso come esempio dalla dottrina sopra citata), ma è il quesito di carattere generale che ne deriva. Si tratta in particolare di comprendere quali effetti sia in grado di esplicare un "regime fiscale sostitutivo" in ordine ai rapporti tra la fattispecie sostitutiva e la fattispecie sostituita.

Preliminarmente dobbiamo affermare che la sostituzione a titolo d'imposta deve essere senz'altro annoverata tra i regimi fiscali sostitutivi ⁽³⁹⁶⁾. Come è noto si è in presenza di un regime fiscale sostitutivo quando il legislatore stabilisce "con una norma derogatoria, che talune categorie di fatti siano sottratte all'applicazione d'una imposta, e siano assoggettate ad altro, speciale regime" ⁽³⁹⁷⁾.

Ebbene, secondo autorevole dottrina, il tributo sostitutivo "dovrebbe assoggettare ad imposizione lo stesso <<presupposto di fatto>> dell'imposta sostituita";

⁽³⁹⁴⁾ P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 166.

⁽³⁹⁵⁾ Tra la tesi sostenuta (secondo cui l'obbligazione tributaria fa capo al sostituito) e l'affermazione per cui, in caso di esenzione in capo al sostituito, viene meno l'obbligazione del sostituito.

⁽³⁹⁶⁾ Per tutti F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta, cit.*, pag. 201; G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 16; R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale, cit.*, pag. 103; A. PARLATO, voce *Regimi fiscali sostitutivi*, in *Nov.mo dig. it., app.*, vol. VI, Torino, 1986, pag. 504; M. INGROSSO, voce *Imposte sostitutive*, in *Enc. giur.*, vol. XVI, Roma, 1989, pag. 1; R. LUPI, *Diritto, parte generale, cit.*, pag. 258.

⁽³⁹⁷⁾ F. TESAURO, *Istituzioni, parte generale, cit.*, pag. 107. Sottolinea la natura derogatoria delle norme che introducono forme di imposizione sostitutiva anche G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 16; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 192. Si veda ancora, tra la dottrina che si è occupata specificamente del tema, M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pag. 272; M. INGROSSO, voce *Imposte sostitutive, cit.*, pag. 3. Sul punto si veda pure R. SCHIAVOLIN, voce *Sostitutive (imposte)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. XV, Torino, 1998 pagg. 49 ss. Tale Autore, dopo aver puntualmente rilevato come nella locuzione "regimi sostitutivi" si faccia riferimento ad una molteplicità di fattispecie eterogenee, spiega che l'elemento comune consiste nella "esclusione di determinati tipi di fatti imponibili dalla sfera di applicazione di una o più norme impositrici, in quanto assoggettati ad una disciplina di tassazione configurabile come speciale rispetto ad esse" (pag. 50).

ciò comporta che, in difetto di contraria previsione, gli esoneri, abbuoni, esclusioni ed esenzioni, previsti per l'imposta sostituita, dovrebbero valere automaticamente per l'imposta sostitutiva (³⁹⁸).

Pare a chi scrive che per giungere a queste conclusioni con riferimento specifico alla sostituzione a titolo d'imposta sia sufficiente tener conto delle finalità che tale imposizione sostitutiva persegue e che sono principalmente quelle – come si è detto sopra – di agevolare l'accertamento e la riscossione (³⁹⁹). La fattispecie sostitutiva qui

(³⁹⁸) Così G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 212. Sembra essere questa anche la tesi di M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive, cit.*, pag. 273 il quale sostiene che tra la fattispecie del tributo sostitutivo e quella del tributo sostituito esiste un collegamento “in quanto la seconda rappresenta chiaramente un presupposto rispetto alla prima”. Talché secondo l'Autore, nelle ipotesi in cui vengano meno l'imposta o le imposte sostituite “venendo a mancare uno degli elementi essenziali per la sussistenza del meccanismo della sostituzione, e cioè la fattispecie di riferimento ... dello stesso tributo sostitutivo, questo debba essere disapplicato automaticamente, anche senza un'espressa prescrizione legislativa”. Per esprimere il concetto muovendo da un'angolo visuale differente si possono riportare le chiare parole di R. SCHIAVOLIN, voce *Sostitutive (imposte), cit.*, pag. 52 il quale ritiene che si debba operare una distinzione all'interno dei regimi sostitutivi; secondo l'Autore infatti “quando un <<regime sostitutivo>> si presenta come disciplina bensì speciale, ma riconducibile alla stessa imposta cui si riferisce il regime <<ordinario>>, è ovvio, da un lato, che esso esaurisca la pretesa fiscale collegata a tale tributo, dall'altro, che le sue regole si inseriscano nella trama dei principi propri della disciplina di quell'imposta. Lo stesso non si può dire, invece, quando ad avere carattere sostitutivo o <<surrogatorio>> sia un prelievo avente natura di autonoma imposta...” (corsivo mio). Nella prima categoria di ipotesi cui si riferisce Schiavolin rientra appunto l'istituto della ritenuta a titolo d'imposta. Sul punto si veda pure quanto affermato dallo stesso Schiavolin a pagg. 55-56 dell'opera citata. Per una distinzione analoga a quella operata da Schiavolin, tra imposte sostitutive autonome, ed imposte sostitutive che assumo a presupposto il medesimo presupposto dell'imposta sostituita si veda L. CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, II, pagg. 895-896.

Da non confondere con quanto detto finora è il caso – che pone una problematica esattamente inversa – analizzato da G. TABET, *Reviviscenza dell'Ilor su royalties non assoggettate a ritenuta?*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 3 ss. e riguardante gli effetti, sul tributo sostituito, della esenzione che si applichi al tributo sostitutivo. In particolare nel caso di specie il regime sostitutivo della ritenuta a titolo di imposta non trovava applicazione in forza di un trattato contro la doppia imposizione tra Italia e Stati Uniti. Ciò faceva nascere il dubbio se l'Ilor, che in base all'art. 1, comma 2, lett. c) del D.P.R. n. 599 del 1973 era esclusa per i redditi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, dovesse tornare applicabile proprio in ragione del venir meno della imposizione sostitutiva. Secondo l'Autore citato, nonché secondo le sentenze che in quell'occasione lo stesso ha annotato, il prelievo sostitutivo è autonomo rispetto al tributo originario con la conseguenza che “il tributo originario non ha alcuna possibilità di rivivere nel caso che il tributo derivato non sia applicabile per una specifica causa di esenzione” (pag. 7). In senso conforme si veda G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 19 a cui si rinvia anche per gli opportuni riferimenti bibliografici; L. CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita, cit.*, pag. 907 ss.

Tenendo conto anche di ciò che affermeremo subito dopo nel testo dobbiamo quindi affermare che, seppure – stando a quanto affermato dalla dottrina da ultimo citata e senza voler entrare nel merito della questione – la fattispecie sostituita non risente delle sorti di quella sostitutiva, non è vero il contrario, nel senso che, nella sostituzione a titolo d'imposta, la fattispecie sostitutiva è *dipendente* da quella sostituita.

(³⁹⁹) Le ulteriori finalità perseguite con la ritenuta a titolo d'imposta sono sottolineate da G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 17. Tra queste vanno annoverate senz'altro le finalità agevolative anche se, che tali finalità non siano quelle prioritarie, è dimostrato dal fatto che per alcuni proventi, e per alcuni soggetti, la tassazione alla fonte può risultare addirittura più onerosa rispetto al regime ordinario di imposizione. Si pensi a quelle persone fisiche che, avendo un reddito molto basso, sconterebbero un'aliquota marginale Irpef più bassa di quella che deriva dall'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta. Cfr. per tutti, G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 17.

Per l'affermazione di carattere generale per cui i regimi fiscali sostitutivi possono perseguire “o mere finalità di tecnica tributaria per rendere più agile e comunque più produttiva la fase di accertamento

considerata non ha la funzione, in altri termini, di introdurre nell'ordinamento un tributo autonomo che valuti in maniera diversa la capacità contributiva manifestata da quel determinato presupposto e da quella determinata manifestazione di ricchezza che è il reddito. La *ratio* è semplicemente quella di modificare le modalità di riscossione del tributo per le esigenze sopra ricordate. Stando così le cose non pare che, da una differente modalità di riscossione, si possa arrivare ad affermare l'autonomia della fattispecie sostitutiva dall'obbligazione tributaria originaria che è quella facente capo al sostituito ⁽⁴⁰⁰⁾. Le due obbligazioni sono invece legate da un nesso di pregiudizialità-dipendenza.

Ciò premesso non si può tuttavia tacere che, nella sostituzione, in tanto si può parlare di regime fiscale sostitutivo in quanto operi l'istituto della ritenuta ⁽⁴⁰¹⁾.

Nel consolidato, lo abbiamo ribadito più volte, non vi è né potrebbe esservi, alcuna ritenuta che la controllante opera sui redditi delle controllate. Non si ha quindi alcun regime fiscale sostitutivo.

Si potrebbe allora obiettare che il quesito qui posto – relativamente ai rapporti tra fattispecie sostitutiva e fattispecie sostituita – è privo di utilità ai fini della corretto inquadramento della controllante nell'ambito della figure soggettive previste nel diritto tributario. Riteniamo che, al contrario, il quesito conservi tutta la sua utilità in quanto, se si aderisce alla tesi per cui anche le fattispecie sostitutive risentono degli effetti prodotti dalle fattispecie sostituite, si può di conseguenza affermare che nella sostituzione tributaria va riconosciuto *in via generale* un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra obbligazione del sostituto ed obbligazione del sostituito.

e riscossione, ovvero scopi di agevolazione, ovvero, infine, entrambe le dette finalità” si veda E. ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969, pag. 5.

⁽⁴⁰⁰⁾ Da queste riflessioni ne deriva l'esigenza di distinguere tra l'imposizione sostitutiva da un lato e quei tributi definiti dalla dottrina come tributi “surrogatori”. È questa la natura dell'imposta sulle assicurazioni la quale risponde alla “esigenza, sentita *inizialmente* dal legislatore, all'atto della redazione della prima legge tributaria sulle assicurazioni, di colpire il trasferimento di ricchezza posto in essere col contratto di assicurazione alla stregua di ogni altro trasferimento assoggettato all'imposta di registro, ma nel contempo di fare ciò creando, in luogo della disciplina dettata dalla legge di registro, una apposita ed autonoma regolamentazione...”. Così F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., pag. 17. Nel caso della imposta sulle assicurazioni il legislatore ha introdotto una disciplina completa ed autonoma rispetto a quella sull'imposta di registro per assoggettare ad imposizione determinati presupposti di fatto. Ben diverso ci sembra essere caso della fattispecie sostitutiva che si realizza con la ritenuta a titolo d'imposta la quale, come si è detto nel testo, non risponde all'esigenza di creare un tributo autonomo ma semplicemente di facilitare le modalità di riscossione di uno già esistente. Ciò è reso evidente dal fatto che la normativa sulla ritenuta a titolo d'imposta non contiene in sé disposizioni volte ad individuare i soggetti passivi o il presupposto del tributo come invece avviene nel caso della imposta sulle assicurazioni.

Per distinguere tali fenomeni si dovrebbe parlare nel caso della ritenuta a titolo di imposta non di imposta o tributo sostitutivo (locuzione che invece può essere utilizzata con lo stesso significato di tributo surrogatorio), ma di “imposizione sostitutiva”; le due espressioni vengono invece spesso utilizzate in modo indiscriminato dalla dottrina.

Concorde in ordine alla necessità di porre i fenomeni delle “imposte sostitutive” e della “ritenuta d'imposta” su piani differenti è M. INGROSSO, voce *Imposte sostitutive*, cit., pag. 1, nonché M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione*, cit., pag. 71 il quale ritiene che per la ritenuta d'imposta si dovrebbe parlare non di imposte sostitutive ma di “regimi sostitutivi all'interno del sistema delle imposte sul reddito”.

⁽⁴⁰¹⁾ Ciò che realizza la fattispecie sostitutiva non è la sostituzione in sé ma la ritenuta a titolo d'imposta. Cfr. G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta*, cit., pag. 16.

Ciò significa che la sostituzione tributaria in sé – a prescindere dall’esistenza o meno dell’obbligo di ritenuta – è compatibile con lo schema della pregiudizialità-dipendenza.

Si tratta di una conclusione che ci permette di affermare che se non consolidato – che pure non dà luogo ad una fattispecie sostitutiva – vi è un fenomeno di pregiudizialità-dipendenza, ciò non basta per escludere che si sia in presenza di un’ipotesi di sostituzione e che la controllante agisca nella veste di sostituto d’imposta.

Si aderisce quindi pienamente alla tesi autorevolmente espressa in dottrina⁽⁴⁰²⁾ in ordine all’esistenza di un nesso di pregiudizialità-dipendenza tra obbligazione del sostituto ed obbligazione del sostituto e si torna quindi a ribadire che, la società controllante, agisce nel consolidato in qualità di sostituto.

6. - INDAGINE INTORNO ALL’ESISTENZA DI UN’ESPRESSA PREVISIONE SULLA RIVALSA IDONEA A RISOLVERE IL PROBLEMA DELLA SOGGETTIVITÀ.

6.1. *Natura pubblicistica della rivalsa.*

6.1.1. L’affermazione secondo cui l’obbligazione del sostituto è dipendente da quella del sostituto discende, come si è ricordato sopra, dalla premessa secondo cui l’obbligazione tributaria fa capo al sostituto e non al sostituto essendo quest’ultimo semplicemente chiamato a svolgere una funzione strumentale all’adempimento degli obblighi tributari del sostituto.

A sua volta una tale convinzione (*id est*, quella secondo cui l’obbligazione tributaria fa capo al sostituto) trae fondamento da una particolare concezione dell’istituto della rivalsa.

In particolare intendiamo riferirci alla risalente controversia, a tutt’oggi rimasta tale, relativa alla natura privatistica o pubblicistica della rivalsa.

Secondo parte della dottrina, alla rivalsa prevista dalle norme tributarie, ivi compreso l’art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73 in materia di sostituzione, va riconosciuta natura privatistica, con l’importante conseguenza che la rivalsa stessa non è in grado di incidere sull’istituto tributario nel quale viene inserita; in particolare – in base a tale impostazione – la rivalsa non può essere utilizzata per individuare il soggetto passivo del tributo⁽⁴⁰³⁾.

⁽⁴⁰²⁾ In particolare da P. Russo; si veda la nota 387.

⁽⁴⁰³⁾ E. ALLORIO, *Diritto processuale*, cit., pag. 138 ss., il quale definisce espressamente l’obbligazione di rivalsa come “estranea al diritto tributario” (pag. 141); A. PARLATO, *Il sostituto*, cit., pag. 140 parla di natura “schiettamente privatistica della rivalsa”. Analoga espressione è utilizzata prima ancora da P. BODDA, *Il sostituto d’imposta*, cit., 1941, pag. 214-215; per E. DE MITA, *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, cit., pag. 268, la rivalsa è un rapporto a carattere privatistico che ha la funzione di “ristabilire fra privati l’equilibrio economico alterato dal fatto della sostituzione”; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., pag. 28; F. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, pag. 164 nonché pagg. 189 ss.. Particolare è la posizione di A.D. GIANNINI, *Istituzioni*, cit., pagg. 142 ss. Tale Autore considera addirittura la rivalsa soltanto uno strumento introdotto dal legislatore per facilitare la traslazione economica del tributo. In ogni caso anche per Giannini, le disposizioni che prevedono la rivalsa, “non apportano alcuna modificazione al rapporto d’imposta, né introducono in questo un nuovo soggetto”. Analoga alla posizione di Giannini sembra essere quella di E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, pagg. 67-68, nonché quella di E. CAPACCIOLI, *La tassazione delle redavances*, Milano, 1967, pag. 100.

Esattamente opposte sono le conclusioni di coloro i quali riconoscono alla rivalsa natura pubblicistica. In questo caso, ponendosi la rivalsa sullo stesso piano delle norme tributarie che disciplinano il tributo, è parte integrante delle stesse con la conseguenza che non può essere ignorata dall'interprete nel momento in cui si vanno a ricostruire gli aspetti sostanziali del tributo ed, in particolare, i profili soggetti dello stesso ⁽⁴⁰⁴⁾. Ed allora, posto che la rivalsa risponde all'esigenza di traslare il carico tributario sul soggetto che la subisce, ciò significa che, secondo la previsione normativa, è esso il soggetto passivo del tributo ⁽⁴⁰⁵⁾.

È a questa seconda impostazione che ci sembra si debba aderire ⁽⁴⁰⁶⁾. Non si vede infatti come si possa degradare aprioristicamente un istituto previsto dalle norme tributarie ad istituto di carattere privatistico. Negli autori che considerano la rivalsa quale strumento privatistico manca generalmente l'indicazione di un criterio per

⁽⁴⁰⁴⁾ In ordine alla possibilità di considerare le norme tributarie come norme di diritto pubblico si rinvia alle riflessioni di A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1969, I, pag. 26, nota 20. Da parte nostra possiamo sostenere che, assumendo come criterio discretivo tra norme di diritto pubblico e norme di diritto privato la natura dell'interesse ad esse sotteso, possiamo senz'altro affermare che, in linea generale, le norme di diritto tributario sono norme di diritto pubblico (su tale criterio si veda *infra* testo e nota 430).

⁽⁴⁰⁵⁾ E. VANONI, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, cit., pagg. 319-320; B. COCIVERA, *Il sostituto*, cit., pag. 333 ed *ivi* pag. 336 per la conseguente affermazione che il vero soggetto passivo è il sostituto e non il sostituto; F. MAFFEZZONI, *Contributo alla teoria giuridica*, cit., pagg. 283 ss.; ID., *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969, pagg. 98 ss.; A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, cit., pag. 103 ss. vede la rivalsa come quello strumento che consente di adeguare "l'incidenza soggettiva del prelievo tributario all'attitudine alla contribuzione manifestata dal presupposto" (pag. 114). Nello stesso senso F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., pag. 313 ss. Più recentemente si veda G. FALSITTA, *Manuale, parte generale*, cit., pagg. 305-306.

⁽⁴⁰⁶⁾ Ovviamente si stanno qui analizzando gli effetti della rivalsa in senso giuridico. Quella cioè prevista dallo stesso legislatore. Del tutto diverso è invece il discorso relativamente alla rivalsa in senso economico. Con tale espressione si fa riferimento a quelle ipotesi in cui la rivalsa non è prevista dall'ordinamento ma è di fatto effettuata dal soggetto passivo del tributo, il quale attraverso la traslazione fa gravare il peso del tributo stesso in capo ad altri. In questi casi non vi è alcun dubbio che, non essendo normata, la rivalsa non può essere utilizzata dall'interprete per individuare il soggetto passivo del tributo il quale rimane comunque colui che giuridicamente (anche se non economicamente) è inciso dallo stesso. Per un analogo ordine di considerazioni cfr. A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, cit., pag. 98 note 14 e 16, ed F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., pag. 313, nota 320. Sul punto si veda G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in Rass. trib., 2003, pag. 1873, nota 30 al quale si rinvia anche per l'individuazione della dottrina che sostiene la tesi contraria secondo cui, la traslazione diventa giuridicamente rilevante, anche nei casi in cui è meramente economica.

Ciò premesso in ordine alla distinzione tra rivalsa in senso giuridico e traslazione del peso del tributo dal punto di vista economico si deve dissentire da quanto affermato da E. DE MITA, *Fattispecie legale e rapporti giuridici*, cit., pag. 268 il quale, riferendosi al sostituto, e partendo dalla premessa che la rivalsa "è solo uno strumento diretto a facilitare la traslazione del tributo", afferma che al diritto tributario "non interessa chi alla fine della imposizione avrà sopportato il peso economico del tributo pagato". A tale affermazione si può obiettare che, attraverso lo strumento della rivalsa previsto dal legislatore, il peso del tributo che ricade sul sostituto è "giuridico" e non solo "economico".

Sul fenomeno della traslazione delle imposte in generale si rinvia alla monografia di M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005 ed *ivi* pag. 23 ss. per l'affermazione che i fenomeni economici di traslazione sono irrilevanti dal punto di vista giuridico. Si tratta per la verità di un tema molto risalente nel tempo come è dimostrato dall'opera di M. PANTALEONI, *Teoria della traslazione dei tributi*, Roma, 1882.

stabilire quando, dei diversi istituti ugualmente disciplinati da norme tributarie, alcuni possano considerarsi aventi natura pubblicistica ed in altri natura privatistica ⁽⁴⁰⁷⁾.

In primo luogo non si può ignorare il fatto che un istituto sia collocato in un testo di legge che si occupa esclusivamente della materia tributaria. Da tale “collocazione” – di per sé non sufficiente per qualificare un istituto come avente carattere pubblicistico – discende la necessità di interrogarsi sulla natura dell’istituto stesso.

Al fine di fornire una risposta, con specifico riguardo alla sostituzione, si deve tener conto del fatto che il legislatore stesso elabora intorno all’obbligo di ritenuta – che, come si è ricordato sopra, è la modalità attraverso la quale il sostituto deve normalmente esercitare la rivalsa – una serie di adempimenti formali; si pensi appunto all’obbligo per sostituti d’imposta di redigere un’apposita dichiarazione da cui risultino espressamente le ritenute effettuate in via di rivalsa ⁽⁴⁰⁸⁾. Se la rivalsa avesse rilevanza solo sul piano privatistico non dovrebbe essere causa di adempimenti formali ma dovrebbe rimanere circoscritta alla sfera privata dei soggetti interessati con completo disinteresse per essa da parte dell’ordinamento e, da ultimo, dell’amministrazione finanziaria. Ancor di più, non dovrebbero essere previste sanzioni amministrative in caso di mancato esercizio della ritenuta. Ci sembra infatti, anche se il tema non può qui essere analizzato approfonditamente, che il tipo di sanzione previsto sia idoneo ad incidere sulla natura della norma cui la sanzione stessa è collegata ⁽⁴⁰⁹⁾. A tacer d’altro valga la constatazione che la sanzione in tanto è amministrativa in quanto sia applicata in esito ad un procedimento amministrativo ⁽⁴¹⁰⁾. L’esistenza di un procedimento

⁽⁴⁰⁷⁾ Per un analogo ordine di considerazione cfr. P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, cit., pagg. 214-215. L’unico criterio, talvolta enunciato, talvolta implicito negli scritti di questa parte della dottrina, è quello di considerare tributari solo i rapporti in cui una delle due parti sia l’ente impositore. Così, esplicitamente, P. BODDA, *Il sostituto d’imposta*, cit., 1941, pag. 215, nota 1. Esprime dissenso in ordine alla validità di un tale criterio A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, cit., pag. 106.

Che la natura dei soggetti non possa essere considerata decisiva per individuare la natura del rapporto che intercorre tra gli stessi è del resto evidente non appena si consideri che ben può esservi un rapporto di natura privatistica tra pubblica amministrazione e privati (cfr. per tutti, A. BARETTONI ARLERI, voce *Obbligazioni pubbliche*, in Enc. dir., vol. XXIX, Milano, 1979, pagg. 384 ss.).

⁽⁴⁰⁸⁾ Art. 4, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

⁽⁴⁰⁹⁾ Qualsiasi norma giuridica – è stato osservato da autorevole dottrina – per essere tale deve essere garantita da sanzioni. La sanzione di per sé è un istituto che si collega tanto al diritto privato quanto al diritto pubblico. Sanzioni tipiche del diritto civile sono ad es. le sanzioni *risarcitorie*, che tendono a reintegrare il danno provocato dalla violazione della norma, e le sanzioni *invalidatorie* che tendono a privare di efficacia l’atto compiuto in violazione della norma (sul punto si veda M. BIANCA, *Diritto civile. La norma giuridica – i soggetti*, vol. I, Milano, 2002, pagg. 8-9). Le sanzioni previste in tema di omessa effettuazione della rivalsa non sono però funzionali – a differenza di quelle appena richiamate – a tutelare la posizione di un privato, ma tutelano l’interesse dello Stato alla percezione del tributo.

È appena il caso di osservare incidentalmente che l’affermazione di Bianca secondo cui qualsiasi norma giuridica deve essere garantita da sanzioni non è pienamente corretta. Si è ricordato sopra nel testo come le norme possono dividersi in norme “definitorie” e norme “preceptive”. Solo queste ultime, e non le prime, devono essere garantite da apposite sanzioni.

⁽⁴¹⁰⁾ Per tutti, P. CERBO, voce *Sanzioni amministrative*, in Diz. dir. pubblico (diretto da S. Cassese), vol. VI, Milano, 2006, pag. 5425. Afferma E. CASETTA, voce *Sanzione amministrativa*, in Dig. disc. pubbl., vol. XIII, Torino, 1997, pag. 601 che “la sanzione amministrativa è pur sempre irrogata mediante un provvedimento espressione di un potere amministrativo”. Tale considerazione non è inficiata – secondo l’Autore – dal fatto che sotto il profilo soggettivo anche figura esterne all’organizzazione amministrativa possano comminare sanzioni. Il caso citato da Casetta è quello dell’art. 24 della legge 24 novembre 1981, n. 689, il quale contempla della ipotesi in cui la sanzione viene applicata dal giudice

amministrativo, a sua volta, sembra poter essere assunta ad indice della esistenza di un rapporto che non è di natura privatistica.

Adempimenti formali da un lato, e sanzioni (sia per la mancata effettuazione degli adempimenti formali, che per la mancata effettuazione delle rivalsa), sono a parere di chi scrive gli elementi che fanno “fuoriuscire” la rivalsa dal mero rapporto di diritto privato per ricomprenderla invece nell’ambito del diritto pubblico ⁽⁴¹¹⁾.

6.1.2. Si potrebbe a questo punto obiettare che tali affermazioni non tengono conto di quanto affermato sopra in ordine alla distinzione tra rivalsa da un lato, e ritenuta (o addebito) dall’altro. Le sanzioni amministrative e gli obblighi formali sono infatti relativi alla “ritenuta” e non alla “rivalsa”.

A tale obiezione possiamo rispondere con delle precisazioni in ordine alla distinzione tra ritenuta e rivalsa. Vero è che si tratta di istituti tra loro non pienamente coincidenti. Si è osservato sopra come potrebbe aversi esercizio della ritenuta, ma non della rivalsa, nei casi in cui vi fosse un patto di accollo d’imposta. Patto che vanificherebbe appunto la ritenuta facendo sì che colui che l’ha subita, non rimanga inciso dal tributo ⁽⁴¹²⁾.

Nei casi in cui però non vi sia un simile accordo è innegabile che la rivalsa *si risolve nella ritenuta*. Si avrà modo di ribadire nel terzo capitolo che l’obbligatorietà della rivalsa ha come effetto quello di rendere nulli i patti di accollo d’imposta. Se così è ciò significa che nei casi in cui la rivalsa sia obbligatoria essa *deve* coincidere con la ritenuta perché appunto non vi è possibilità di vanificare l’effetto della ritenuta obbligatoria, attraverso un patto di accollo d’imposta. In questi casi pertanto, quanto affermato per la ritenuta, vale anche per la rivalsa. Se la ritenuta è obbligatoria ed il mancato rispetto dell’obbligo è espressamente sanzionato, il fatto che all’obbligo di rivalsa non corrispondano direttamente sanzioni non rileva, proprio perché in questo caso ritenuta e rivalsa – sebbene concettualmente siano istituti differenti – coincidono.

Si tratta di affermazioni che – come si vedrà – non sono prive di conseguenze relativamente all’oggetto del presente lavoro in quanto ci permetteranno di individuare la natura della rivalsa prevista dall’art. 127, co. 4 Tuir e, di conseguenza, di affermarne la rilevanza o meno al fine di individuare la soggettività passiva delle società controllate.

penale. Al riguardo – continua l’Autore – “si deve osservare che la nozione di amministrazione, almeno dal punto di vista formale, pare ormai trascendere i limiti di una definizione in senso puramente soggettivo, per comprendere al suo interno anche l’attività di soggetti diversi che esercitano in vario modo funzioni pubbliche” (pag. 602). Naturalmente soltanto i soggetti cui è riservata la tutela degli interessi pubblici possono esercitare poteri discrezionali, ma tale rilievo è secondo Casetta compatibile con quanto affermato in tema di sanzioni amministrative visto che queste non sembrano comportare l’esercizio di poteri discrezionali in senso proprio.

⁽⁴¹¹⁾ Tali affermazioni sembrano ricevere un’importante conferma nelle parole di M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, pag. 10, il quale sosteneva che i rapporti fra il debitore dell’imposte e colui o coloro che in tutto o in parte hanno assolto in sua vece il debito fiscale “hanno in certi casi anch’essi il carattere di rapporti di diritto pubblico, *in quanto la legge fiscale regola imperativamente le modalità ed i limiti dell’esercizio del diritto di regresso verso il debitore del tributo*” (corsivo mio).

⁽⁴¹²⁾ Si rinvia alla nota 356.

6.2. (segue) ulteriore dimostrazione della natura pubblicistica della rivalsa: la disciplina dell'Iva.

Abbandonando per un momento il tema della sostituzione intendiamo spostare la nostra attenzione su ciò che rappresenta per certi versi il miglior terreno d'indagine per ragionare intorno alla natura privatistica o pubblicistica della rivalsa. Ci riferiamo alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto. In questo ambito – è stato osservato da autorevole dottrina – “il ruolo della rivalsa riveste, se possibile, un'importanza ancora maggiore che negli altri tributi, perché da esso dipende, in larga parte, la ricostruzione giuridica dell'imposta e la conseguente individuazione del presupposto e dei soggetti che manifestano la capacità contributiva da essa colpita”⁽⁴¹³⁾.

Pare a chi scrive che la rilevanza della rivalsa risieda soprattutto nel fatto che, a differenza di quanto avviene per altri tributi, nell'Iva la rivalsa non è un istituto autonomo, ma in tanto riesce a raggiungere la finalità che si propone, in quanto è affiancata da un altro istituto, quello della detrazione.

È ben noto che per l'imposta in parola non vi è concordia in dottrina in ordine all'individuazione della capacità contributiva colpita e, conseguentemente, in relazione all'individuazione dei soggetti passivi del tributo⁽⁴¹⁴⁾. Senza pretesa di analizzare il tema approfonditamente diciamo che, la tesi di gran lunga preferibile (compatibile con quanto detto sopra in ordine alla natura pubblicistica della rivalsa che sia prevista dal legislatore tributario, e che sia oggetto di norme in tema di adempimenti formali e di norme sanzionatorie) è quella che ritiene che la capacità contributiva colpita dall'Iva sia il consumo, e che il soggetto passivo del tributo sia il consumatore finale. È questo l'unico soggetto che rimane inciso dal tributo, ma non in forza di meccanismi di tipo economico, bensì in forza di puntuali previsioni normative che, in quanto tali, non si vede come possano essere ignorate in sede di ricostruzione della natura del tributo⁽⁴¹⁵⁾.

Ciò premesso, per avvicinarci di nuovo agli aspetti che qui più interessano, diciamo che per sostenere la natura pubblicistica della rivalsa, oltre agli argomenti già addotti per la rivalsa nella sostituzione (ed a quelli che utilizzeremo nella parte finale del capitolo relativi alla definizione – di teoria generale – di “istituto di diritto pubblico” ed “istituto di diritto privato”) vi è nell'Iva almeno un ulteriore ordine di argomentazione che può essere svolto.

Ci riferiamo in particolare a quanto si è accennato sopra in ordine alla non autonomia della rivalsa. Se è vero – come è vero – che la rivalsa nell'Iva è finalizzata a traslare in avanti l'imposta fino a che questa non arrivi al consumatore finale, è anche vero che, se la rivalsa non fosse affiancata dal diritto di detrazione, tale scopo non potrebbe essere raggiunto pienamente. Ciò in quanto il soggetto Iva (imprenditore o lavoratore autonomo), per esercitare la sua attività deve a sua volta – come è ben noto – acquistare beni o fruire di servizi per i quali ovviamente dovrà corrispondere l'Iva. Si potrebbe però obiettare che, anche in mancanza del diritto di detrazione, il soggetto Iva recupererebbe comunque l'Iva assolta proprio grazie a quella addebitata in via di rivalsa. Ma è fin troppo agevole obiettare che non necessariamente l'Iva “recuperata”

⁽⁴¹³⁾ L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, pag. 38.

⁽⁴¹⁴⁾ Per un *excursus* delle varie tesi si rinvia a L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, *cit.*, pagg. 1290 ss.

⁽⁴¹⁵⁾ F. GALLO, *Profili*, *cit.*, *passim*; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, *cit.*, pagg. 1287 ss.; G. FALSITTA, *Manuale, parte spec.*, *cit.*, pagg. 566 ss. Tale Autore qualifica espressamente il soggetto Iva come un sostituto d'imposta che riscuote il tributo per conto dell'erario.

attraverso la rivalsa sarà maggiore (tanto da assorbirla) dell'Iva pagata ai propri fornitori. La casistica in questo senso può derivare sia dalla stessa disciplina dell'Iva (si pensi alle operazioni non imponibili dove l'Iva non può essere addebitata), ma anche dal mercato. Si pensi al soggetto che abbia acquistato beni e poi non riesca per qualsiasi motivo a cederli sul mercato. In questo caso la neutralità dell'Iva nei confronti di questo soggetto sarà assicurata non dalla rivalsa, che non può o non riesce ad effettuare, ma dal diritto di detrazione che, a sua volta, gli dà diritto ad ottenere il rimborso del tributo versato ⁽⁴¹⁶⁾.

Si può ben dire allora che rivalsa e detrazione sono due istituti che si completano a vicenda. Entrambi sono finalizzati al raggiungimento di un obiettivo comune: far sì che colui che non manifesta la capacità contributiva rappresentata dal consumo, non rimanga inciso dal tributo. La rivalsa ha una poi una finalità ulteriore: raggiungere il soggetto che manifesta la capacità contributiva (*id est*, il consumatore finale). Ma questa finalità, come abbiamo visto, potrebbe non essere mai raggiunta; il consumo finale potrebbe non esserci con la conseguenza che l'imposta non dovrà gravare su alcun soggetto ⁽⁴¹⁷⁾.

Se i due istituti sono tra loro complementari potremmo, prima ancora di interrogarci sulla natura della rivalsa, chiederci quale natura vada attribuita alla detrazione. Le conclusioni raggiunte saranno, in ragione della complementarità tra i due istituti, valide anche per la rivalsa.

Ebbene non pare a tal proposito che si possano nutrire dubbi in relazione al fatto che la detrazione sia uno strumento di carattere pubblicistico ⁽⁴¹⁸⁾. Manca – per poco che si mediti – il maggior argomento utilizzato dai sostenitori della natura privatistica della rivalsa: l'essere entrambe le parti del rapporto soggetti privati ⁽⁴¹⁹⁾. La detrazione non viene effettuata nei confronti di un "privato", ma ha come referente direttamente l'erario nel senso che, se da essa nasce un credito, debitore è l'erario e non un altro soggetto privato. Alla stessa stregua se da essa deriva più semplicemente una riduzione dell'imposta rispetto a quella addebitata in via di rivalsa, tale riduzione riguarda un debito che il soggetto Iva ha verso l'erario.

Stando così le cose riesce molto difficile immaginare che, due istituti tra loro complementari in quanto aventi una finalità comune, possano essere considerati uno di natura pubblicistica e l'altro di natura privatistica ⁽⁴²⁰⁾. La natura è la medesima, perché uguali sono gli interessi sottesi ⁽⁴²¹⁾.

⁽⁴¹⁶⁾ Ovviamente non solo il rimborso ma anche tutti gli strumenti alternativi quali la compensazione o la cessione del credito Iva ecc.

⁽⁴¹⁷⁾ Ciò ad ulteriore riprova che il soggetto passivo del tributo è soltanto il consumatore finale.

⁽⁴¹⁸⁾ Cfr. sul punto L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit., pag. 1294.

⁽⁴¹⁹⁾ È l'argomento implicito negli autori che sostengono la natura privatistica della rivalsa, ed affermato espressamente da Bodda (si veda *retro* nota 407).

⁽⁴²⁰⁾ Un ragionamento analogo sembra sotteso all'affermazione di L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit., pag. 1299 secondo cui "il riconoscimento della funzione giuridica della detrazione nella struttura dell'Iva non può non comportare anche l'attribuzione di una piena efficacia giuridica alla rivalsa e la conseguente valorizzazione della traslazione del tributo".

⁽⁴²¹⁾ Sulla considerazione per cui è la natura dell'"interesse" a distinguere ciò che appartiene al diritto pubblico da ciò che appartiene al diritto privato si veda *infra* nel testo.

6.3. La particolarità del diritto di rivalsa previsto dall'art. 127, co. 4 Tuir.

Si è voluto fin qui dimostrare che la natura della rivalsa può ben essere pubblicistica; tanto nell'istituto della sostituzione quanto nell'Iva, la stessa è volta a far sì che il peso del tributo gravi non sul soggetto che deve versarlo all'erario, ma sul soggetto che manifesta la capacità contributiva costituita dal possesso del reddito in un caso, e dal consumo dall'altro. Per quanto attiene all'Iva, si è poi potuto utilizzare un ulteriore argomento rispetto a quelli spendibili anche per la sostituzione. In particolare si è fatto leva sulla detrazione, istituto complementare alla rivalsa e dal sicuro carattere pubblicistico.

È quindi corretto in taluni casi ricorrere alla rivalsa per argomentare in ordine alla soggettività tributaria. Al contempo si è visto però come la natura pubblicistica della rivalsa non è un requisito indefettibile della stessa. Per sostenere la rilevanza giuridica di tale meccanismo si è infatti dovuto tener conto di altri elementi (adempimenti formali, sanzioni e, per l'Iva, istituto della detrazione).

Sull'argomento si tornerà nella parte finale del presente capitolo. Con questa premessa dobbiamo tornare ora al consolidato nazionale osservando che, proprio dalla rivalsa, la dottrina ha argomentato all'indomani dell'entrata in vigore della riforma, per affermare la soggettività passiva delle società controllate⁽⁴²²⁾. Si tratta ora di verificare a validità di questa tesi.

Il comma 4 dell'art. 127 prevede – come è già stato ricordato sopra – una rivalsa “eventuale” la cui esperibilità è condizionata dalla previa trasmissione da parte della società controllante alle società controllate di una “copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica”.

Seppure si concorda con tale dottrina in ordine alla sussistenza della soggettività passiva delle controllate, si ritiene che l'art. 127, comma 4 non possa essere validamente utilizzato per raggiungere tali conclusioni.

Ciò in quanto tale disposizione si riferisce ad una rivalsa che può essere esercitata solo con riguardo alle maggiori imposte accertate. Si tratta delle somme che la controllante si trovi ad aver versato all'Erario in conseguenza della responsabilità solidale prevista per le maggiori imposte accertate o per le imposte non versate⁽⁴²³⁾. Non si spiegherebbe altrimenti la previsione che condiziona la rivalsa alla previa comunicazione dei provvedimenti dell'a.f. notificati alla controllante.

Per argomentare in ordine ad una soggettività “sostanziale” si sarebbe dovuto trattare quantomeno di una rivalsa relativa alle imposte che ordinariamente – e non a seguito di accertamento – la controllante versa all'erario per i redditi prodotti e posseduti dalle società controllate.

Solo così si sarebbe potuta fornire, anche sotto questo profilo, una risposta a quelle tesi contrarie – qui non condivise – in base alle quali la soggettività delle controllate è una mera soggettività d'accertamento, una soggettività cioè che “rivive” solo a seguito dell'eventuale accertamento da parte dell'amministrazione.

⁽⁴²²⁾ P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pag. 333.

⁽⁴²³⁾ Così lo stesso P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires*, cit., pag. 333 testo e nota 16. Per quanto riguarda le imposte indicate in dichiarazione e non versate si è detto sopra nel testo che, nonostante l'abrogazione del comma 3 dell'art. 127, la responsabilità solidale debba ritenersi ancora sussistente, dovendo invece considerarsi venuta meno la responsabilità prioritaria della controllante stessa in ordine a dette somme.

L'art. 127, co. 4 ci sembra anzi che avrebbe potuto essere utilizzato proprio dai sostenitori di questa tesi in senso rafforzativo della stessa. Riferirsi alla rivalsa – come fa il legislatore per il consolidato – solo per le maggiori imposte accertate e non anche per le imposte ordinariamente versate all'erario dalla controllante in luogo delle controllate sembrerebbe proprio confermare l'idea per cui il soggetto passivo è solo la controllante ma, a seguito dell'accertamento, tale qualifica torna attribuibile anche alle controllate.

Invero, il motivo per cui tali autori non hanno utilizzato a favore della propria tesi la rivalsa prevista dall'art. 127, co. 4 dipende forse da quanto si diceva sopra in ordine alla mancanza di qualsiasi obbligo di tipo formale connesso alla rivalsa, nonché delle correlative sanzioni⁽⁴²⁴⁾; elementi che fanno pensare ad una rivalsa, questa volta sì, di carattere privatistico. La rivalsa eventuale di cui all'art. 127, co. 4 rientra nei rapporti privati tra controllante e controllate, ed è disciplinata al solo fine di condizionarla alla previa trasmissione alla società controllata degli atti e dei provvedimenti ricevuti dalla controllante⁽⁴²⁵⁾.

Per concludere riteniamo che l'art. 127, co. 4 non possa essere utilizzato né a favore della tesi qui condivisa (soggettività passiva del tributo delle controllate), né a favore della tesi avversata (soggettività passiva “d'accertamento”). In questo secondo caso non può essere utilizzata perché la rivalsa non sembra avere quei caratteri minimi per essere considerata di tipo pubblicistico e quindi non è idonea di per sé a dimostrare la soggettività tributaria del soggetto che la subisce, neppure soltanto con riguardo alla fase dell'accertamento.

La soggettività passiva della controllate va invece riconosciuta in base a tutte le altre considerazioni svolte nel presente capitolo dalle quali è emerso come la obbligazione tributaria faccia capo alla controllata e non alla controllante la quale è soltanto chiamata, alla stessa stregua dei sostituti d'imposta, a versare il tributo *in luogo di altri*⁽⁴²⁶⁾.

Certamente si tratterà a questo punto – ed è ciò che faremo subito nel capitolo terzo – di interrogarsi in ordine alla costituzionalità di una simile disciplina.

6.4. *Precisazioni finali: la diversa natura della rivalsa e dell'azione di regresso (c.d. rivalsa successiva) esercitata dal sostituto.*

Prima di abbandonare il presente capitolo è opportuna una precisazione relativamente a quanto affermato sopra nel testo in ordine alla natura pubblicistica della rivalsa nella “sostituzione”. Sembra infatti a chi scrive che debba essere operata una differenziazione, tra la rivalsa prevista dall'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73, e l'azione

⁽⁴²⁴⁾ Ci riferiamo appunto alle sanzioni previste per l'inadempimento degli obblighi formali e non anche alle sanzioni previste per la mancata effettuazione della rivalsa. Quella dell'art. 127, co. 4 è infatti una rivalsa facoltativa e pertanto, anche a considerarla “pubblicistica”, non avrebbe comunque dovuto essere oggetto di sanzioni per mancata effettuazione.

⁽⁴²⁵⁾ Così impostata la questione bisogna concludere che tale rivalsa non risponde all'esigenza di rispetto dell'art. 53 Cost, ma trova fondamento esclusivamente in ragioni di tutela del diritto di difesa (art. 24 Cost.) che sarebbe altrimenti leso dalla disposizione – sopra richiamata nel testo – che impone la domiciliazione delle controllate presso la controllante.

⁽⁴²⁶⁾ Salvo ovviamente, come si è già osservato, per quella parte del tributo relativo al reddito della controllante stessa.

di regresso che è da riconoscere sempre in capo a chi doveva esercitare la rivalsa con gli strumenti previsti dalla legge (*id est*, la ritenuta), ma non lo ha fatto ⁽⁴²⁷⁾).

Mentre la prima è – per le ragioni indicate nel testo – un istituto pubblicistico, non così ci pare si possa sostenere – per le stesse ragioni – quanto all’azione di regresso che il soggetto esperisca a seguito del mancato esercizio della rivalsa tramite ritenuta. Di questa ipotesi il legislatore tributario si disinteressa non ricollegando ad essa alcun obbligo formale, né prevedendo relativamente ad essa alcuna sanzione per il suo mancato esercizio.

È pur vero, si potrebbe obiettare, che il diritto all’azione di regresso nasce dal fatto che il soggetto che non ha adempiuto all’obbligo di rivalsa non è il soggetto passivo del tributo e non è quindi su lui che deve gravare l’obbligazione tributaria. L’origine “pubblicistica” del diritto all’azione di regresso è innegabile in quanto trova fondamento in una norma tributaria (l’art. 64, co. 1). Tale origine non ci pare però sufficiente per porre l’azione di regresso sullo stesso piano della rivalsa che il soggetto avrebbe dovuto esercitare ⁽⁴²⁸⁾.

La natura pubblicistica della rivalsa e privatistica dell’azione di regresso può essere dedotta muovendo dal seguente ordine di considerazioni. Si è ricordato più volte che, nei casi di sostituzione a titolo d’imposta con rivalsa obbligatoria, se questa non viene esercitata (*rectius*, se non viene esercitata la ritenuta che normalmente è la modalità di esercizio obbligatorio della rivalsa) vi sarà l’applicazione di sanzioni. Tali sanzioni verranno applicate – come è noto – a prescindere dal fatto che, successivamente, il sostituto eserciti l’azione di regresso. Quest’ultima serve soltanto a reintegrarlo di quanto pagato in luogo del sostituito ma non è più di alcun interesse per l’ordinamento tributario. Altrimenti dovrebbero essere previste ulteriori sanzioni anche per il mancato esercizio di tale azione ⁽⁴²⁹⁾. L’interesse che l’ordinamento dimostra per la rivalsa attraverso la previsione di sanzioni può essere considerato quale interesse

⁽⁴²⁷⁾ In questo caso si ritiene che l’azione di regresso possa essere esercitata “nell’ordinario termine decennale dal pagamento”. Così per tutti L. SALVINI, voce *Rivalsa*, *cit.*, pag. 36.

Va precisato che il riferimento generalmente operato dalla dottrina tributaria all’azione di regresso potrebbe ad una prima analisi risultare improprio. Tradizionalmente infatti il diritto di regresso è definito come “il diritto, da parte di chi abbia adempiuto una obbligazione, all’adempimento della quale era tenuto con vincolo solidale assieme ad altri, di ottenere in tutto o in parte, il rimborso nei confronti di colui sul quale, nei rapporti interni, gravi il debito” (così A. RAVAZZONI, voce *Regresso*, in *Nov.mo dig. it.*, vol. XV, Torino, 1968, pag. 356). Il comune riferimento alla sfera delle obbligazioni solidali nasce dal fatto che prevalentemente, anche se non costantemente, è in questo campo che viene impiegato il termine (così G.F. CAMPOBASSO, voce *Regresso (azione di)*, in *Enc. giur.*, vol. XXVI, Roma, 1991, pag. 1). Talvolta però il codice civile utilizza il lemma “regresso” al di fuori dello schema del regresso fra coobbligati. È questo il caso del diritto di regresso riconosciuto al terzo datore di ipoteca dall’art. 2871 c.c. “posto che questi non può essere qualificato come obbligato personalmente all’adempimento” (G.F. CAMPOBASSO, voce *Regresso*, *cit.*, pag. 2). L’esistenza di ipotesi di “scostamento” dall’utilizzo comune del termine ci consente di parlare di azione di regresso anche per il caso del sostituto d’imposta. Nella sostituzione infatti, come si è detto sopra nel testo, non può parlarsi di coobbligazione solidale se non nella fase eventuale della riscossione.

⁽⁴²⁸⁾ Da un rapporto di diritto pubblico infatti, possono ben nascere diritti di carattere privatistico. Si pensi, solo per fare un esempio, al tema del risarcimento del danno per responsabilità della pubblica amministrazione, ricondotto oggi pacificamente nell’ambito dell’art. 2043 c.c..

⁽⁴²⁹⁾ È interessante rilevare come la Corte Costituzionale ha affermato la natura tributaria del rapporto tra sostituto e sostituito nei casi in cui è previsto l’obbligo di ritenuta, proprio argomentando dall’essere tali obblighi autonomamente sanzionati. Si tratta della nota sentenza 12 gennaio 1995, n. 11 che ha dichiarato l’inammissibilità del referendum abrogativo riguardante gli artt. 23 e 25, co. 1 del D.P.R. n. 600/73.

pubblico, inteso come “interesse proprio di una pluralità di soggetti, considerata come unità che trascende i singoli componenti in una superiore sintesi”. A tale interesse pubblico si contrappone invece l’interesse privato sotteso all’azione di regresso. Ebbene l’“interesse”, e più precisamente la natura dell’interesse (che può essere pubblica o privata), è assunta dalla dottrina che si è occupata *ex professo* del tema della distinzione tra diritto pubblico e privato, quale elemento discretivo tra i due rami dell’ordinamento⁽⁴³⁰⁾.

Né varrebbe obiettare che l’interesse è, anche per l’azione di regresso, quello che ha l’ordinamento a ripartire correttamente il carico tributario in base alla capacità contributiva. Prescindendo dall’analizzare la correttezza di una tale affermazione⁽⁴³¹⁾, interessa invece rilevare che, come osservato dalla dottrina, il criterio di distinzione, “deve tenere conto dell’interesse immediato, che può essere pubblico o privato ... indipendentemente dall’interesse (o scopo) mediato che sta alla base dell’ordinamento giuridico”⁽⁴³²⁾. Indubbiamente nell’azione di regresso l’interesse immediato che viene ad essere tutelato è quello privato, come è dimostrato – lo si ribadisce – dall’irrelevanza di tal azione per il diritto tributario⁽⁴³³⁾.

⁽⁴³⁰⁾ S. PUGLIATTI, voce *Diritto pubblico e privato*, in Enc. dir., vol. XII, Milano, 1964, pag. 739.

⁽⁴³¹⁾ Riprendendo in parte la tesi espressa da autorevole dottrina con riguardo al tema dell’accollo d’imposta (G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 154) si potrebbe infatti obiettare che, essendo il principio di capacità contributiva rivolto soltanto al legislatore, l’interesse pubblico al rispetto del principio stesso sarebbe soddisfatto soltanto con la previsione di un idoneo meccanismo di rivalsa che permetta al sostituto di non rimanere inciso dal tributo. Tutto ciò che va oltre tale previsione non è più riguardato dall’art. 53, co. 1 Cost., talché il fondamento dell’azione di regresso andrebbe ricercato non in una norma costituzionale quale quella in parola, ma eventualmente nei principi di diritto civile (es. quelli sull’indebito arricchimento).

⁽⁴³²⁾ S. PUGLIATTI, voce *Diritto pubblico e privato, cit.*, pag. 739.

⁽⁴³³⁾ Per la natura privatistica dell’azione di regresso posta in essere dal sostituto che non abbia effettuato la ritenuta si veda P. RUSSO, *Il nuovo processo, cit.*, pagg. 274-275.

Preme incidentalmente rilevare che, la conseguenza di tale impostazione, è che sul piano giurisdizionale l’azione di regresso va esercitata dinanzi al giudice civile e non a quello tributario. È quindi da condividere l’orientamento giurisprudenziale espresso (seppure con argomentazioni differenti sulle quali non è possibile soffermarsi) da Cass., sez. trib., ord. n. 3343/03 in www.finanze.it, che affermano la giurisdizione del giudice ordinario.

Né è da condividere l’affermazione (di A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 242-243) per cui tale conclusione risulterebbe “difficilmente conciliabile” con l’attribuzione da parte delle stesse SS.UU. (sent. del 17 novembre 1999, n. 789; sent. 15 novembre 2005, n. 23019 in www.finanze.it) della giurisdizione del giudice tributario per la diversa questione delle controversie in tema di ritenuta considerata indebita dal sostituto (per cui si veda su tutti R. LUPI, *Diritto, parte generale, cit.*, pag. 260 ss.). La differente giurisdizione si giustifica, ad avviso di chi scrive, proprio in ragione della diversa natura dell’azione di rivalsa (pubblicistica) rispetto all’azione di regresso (privatistica).

Con lo stesso criterio ci pare debba essere affrontata la questione relativa all’azione esercitata dal responsabile d’imposta che abbia adempiuto nei confronti dell’erario e che successivamente agisca in regresso nei confronti del contribuente. Nelle ipotesi di responsabilità d’imposta siamo in presenza di una obbligazione solidale tra responsabile e contribuente. Tale solidarietà fa sì che, una volta che uno dei soggetti abbia versato l’imposta all’erario, l’obbligazione tributaria si estingue. Talché l’eventuale regresso esercitato dal coobbligato adempiente non è oggetto di interesse da parte dell’ordinamento tributario. Per utilizzare le parole di P. RUSSO, *Il nuovo processo, cit.*, pag. 235 “Il diritto di regresso del coobbligato che ha soddisfatto la pretesa dell’ente impositore è un’entità distinta dall’obbligazione d’imposta” anche se è, al tempo stesso, “da questa dipendente”. Muovendo da tale premessa Russo giungeva a ritenere sussistente la giurisdizione ordinaria e non quella tributaria.

In conclusione si deve affermare che con riguardo al tema della rivalsa non è corretto operare delle generalizzazioni. La rivalsa non è sempre strumento privatistico o sempre strumento pubblicistico in quanto può avere, volta per volta, natura differente.

Alla stessa stregua non si può considerare unitariamente la rivalsa prevista dalle norme tributarie e l'azione di regresso esercitata successivamente. Diversa è la natura delle due azioni, in quanto diversi sono gli interessi ad esse sottesi.

CAPITOLO TERZO

CONSOLIDATO NAZIONALE E PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: *Sezione prima. Nostra ricostruzione in ordine alla costituzionalità del consolidato nazionale* - 1. La particolarità del consolidato nazionale rispetto agli altri istituti ad esso affini: trasparenza delle società di capitali e consolidato mondiale - 2. Impossibilità di invocare il passaggio ad un sistema reale per considerare il consolidato nazionale costituzionalmente legittimo - 3. Impossibilità di invocare la ratio agevolativa - 4. Precisazioni in ordine alla figura della controllante quale sostituto d'imposta - 5. L'istituto della sostituzione nella giurisprudenza della Corte costituzionale - 5.1. (segue) la sentenza della Corte costituzionale 6 luglio 1972, n. 120 e la applicabilità del principio in essa espresso anche alle ipotesi di sostituzione - 6. Gli "accordi di consolidamento" e la disciplina di cui all'art. 118 co. 4 Tuir - 7. Indagine relativa all'esistenza di possibili forme di rivalsa privatistica. - 7.1. Il potere della controllante di farsi rilasciare la "provvista" dalla controllata - 7.2. (segue) l'inidoneità, del meccanismo di rivalsa individuato, a risolvere i problemi di costituzionalità in assenza di un'espressa previsione di un diritto di rivalsa. - 8. L'accollo di imposta che consegue alla scelta della controllante di non farsi rilasciare la provvista. - 8.1. Inidoneità a risolvere il contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. - 8.2. Precisazioni intorno alla dichiarata impossibilità di considerare esistente un obbligo di rivalsa per la controllante - 9. Prosecuzione dell'indagine: l'accollo di imposta che consegue alla scelta di optare per il consolidato - 9.1. Premessa - 9.2. Nostra posizione riguardo alla conformità all'art. 53, co. 1 Cost. della rivalsa facoltativa e dell'accollo d'imposta in generale - 10. Conclusioni: nessuna delle ipotesi ricostruttive si rivela idonea, in mancanza di un'espressa previsione sulla rivalsa, a risolvere i problemi di costituzionalità - *Sezione seconda. Possibili ulteriori ricostruzioni: dalle sentenze della Corte costituzionale sulla capacità contributiva "in senso oggettivo", alle nuove letture dell'art. 53, co. 1 Cost. teorizzate dalla dottrina* - 11. L'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in tema di responsabilità d'imposta quale punto di partenza per valutare ulteriori possibili spiegazioni del consolidato alla luce del principio di capacità contributiva - 11.1. Il primo "passo" rappresentato dalla sentenza 10 novembre 1982, n. 178 - 11.2. (segue) il "collegamento con il presupposto" quale criterio assunto dalla Corte costituzionale per giustificare ipotesi di responsabilità solidale - 11.3. (segue) necessità di conciliare le sentenze che ravvisano la giustificazione dell'obbligo del responsabile nel "collegamento con il presupposto", con le sentenze che intendono la capacità contributiva come "idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta" - 11.4. Possibilità di estendere la giurisprudenza in tema di responsabilità anche alla sostituzione d'imposta - 12. Possibile "rilettura" delle sentenze sul responsabile d'imposta - 12.1. Premessa - 12.2. La tesi della capacità contributiva come "limite relativo" - 12.3. Prime riflessioni in ordine alla possibilità di giustificare il consolidato nazionale alla luce delle nuove concezioni della capacità contributiva - 13. Il potere di gestione dell'attività sociale come possibile indice di riparto: critiche - 13.2. Il "potere di gestione" assunto ad indice di riparto non soddisfa il principio di capacità

contributiva inteso in senso relativo. - 13.2. Raffronto tra la tesi sul “potere di gestione” per il consolidato, e le tesi sul “potere di comando” nell’Irap. La necessaria coerenza tra indice di capacità contributiva ed elementi che compongono la base imponibile ed i conseguenti dubbi di costituzionalità dell’Irap superati dalla finanziaria per il 2008 - 14. Ulteriori ricostruzioni del principio di capacità contributiva - 14.1. Lo *status* di un soggetto quale indice di capacità contributiva. - 14.2. (segue) verifica in merito alla possibile applicazione, della ricostruzione sopra ipotizzata, al consolidato nazionale. - 15. Conclusioni.

SEZIONE PRIMA

NOSTRA RICOSTRUZIONE IN ORDINE ALLA COSTITUZIONALITÀ DEL CONSOLIDATO NAZIONALE.

1. LA PARTICOLARITÀ DEL CONSOLIDATO NAZIONALE RISPETTO AGLI ALTRI ISTITUTI AD ESSO AFFINI: TRASPARENZA DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI E CONSOLIDATO MONDIALE.

Si è sottolineato più volte nel corso dei capitoli precedenti come gli stessi fossero propedeutici ad affrontare la questione del principio di capacità contributiva.

Si tratta ora di esaminare i problemi che, sotto tale profilo, l’istituto del consolidato pone in essere. Problemi che nascono dal fatto che vi è un soggetto, la controllante, tenuto a versare le imposte all’erario per una capacità contributiva che, secondo quanto affermato nel capitolo precedente, è manifestata da altri soggetti (*id est*, le controllate).

La questione si atteggia in maniera del tutto differente rispetto all’altro istituto introdotto con la riforma del Tuir del 2004 che si presenta per certi versi complementare al consolidato.

Il riferimento è all’istituto della trasparenza per le società di capitali partecipate da altre società di capitali (⁴³⁴). L’art. 115 del Tuir, nell’estendere anche a tali ipotesi un regime opzionale di trasparenza analogo a quello precedentemente riconosciuto soltanto per le società di persone, prevede che il reddito “è imputato a ciascun socio, indipendentemente dall’effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”. In questo caso i dubbi ruotano tutti intorno al concetto di possesso del reddito nonché intorno al significato da attribuire al requisito della effettività della capacità contributiva. Ci si deve chiedere in altri termini fino a che

⁽⁴³⁴⁾ Di seguito quando si parlerà di “trasparenza” senza null’altro specificare si farà riferimento a tale ipotesi di trasparenza, disciplinata dall’art. 115 Tuir, e non alla trasparenza delle società a ristretta base proprietaria di cui all’art. 116 Tuir. Quest’ultima interessa meno ai nostri fini in quanto sicuramente non risponde – a differenza di quanto si potrebbe affermare per la trasparenza per le società di capitali partecipate da altre società di capitali – ad una *ratio* comune rispetto a quella del consolidato essendo volta semplicemente ad assimilare il regime impositivo a quello delle società delle società di persone. Così A. FANTOZZI - A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza*, cit., pag. 689; L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., pag. 1505. Per la differente *ratio* della trasparenza di cui all’art. 115 Tuir si veda la successiva nota 435.

punto – tenendo conto che la percentuale dei diritti di voto che possono essere esercitati nell’assemblea generale non può essere superiore al 50 per cento – si possa considerare esistente un potere di disporre degli utili da parte della società partecipante, tale da giustificare che sia essa, a prescindere dall’*effettiva percezione* del reddito, a corrispondere le imposte all’erario (⁴³⁵).

Nella trasparenza tuttavia chi versa le imposte è il titolare della capacità contributiva che il legislatore intende assoggettare all’obbligazione di riparto. Il meccanismo è costruito in maniera tale da tassare direttamente il socio, senza “passare” dapprima per l’utile prodotto dalla società (⁴³⁶). Pertanto, al di là del fatto che il socio potrebbe non avere – in caso di mancata distribuzione – la disponibilità della sua quota di partecipazione agli utili che costituisce la base imponibile su cui calcolare l’imposta, è innegabile che la capacità contributiva che si intende assoggettare ad imposizione non è quella della società partecipata, ma quella dei soci i quali rispondono in particolare per l’imposta dovuta in relazione alla quota di reddito corrispondente alla loro quota di partecipazione all’utile.

(⁴³⁵) Le questione di costituzionalità posta dall’istituto della trasparenza delle società di capitali partecipate da altre società di capitali (art. 115 Tuir), ma anche dalla trasparenza delle piccole società di capitali (art. 116 Tuir) si pone – come è ben noto – in termini parzialmente differenti rispetto a quanto accade per la trasparenza delle società di persone. In queste infatti, a differenza che nelle società di capitali, la disciplina civilistica è tale per cui si può parlare di una pressoché automatica distribuzione di utili (arg. ex art. 2262 c.c. nonché artt. 2293 e 2315); la disponibilità materiale della ricchezza data dal dividendo è, per i soci delle società di persone, maggiormente garantita rispetto a quanto avviene per le società di capitali perché non è condizionata ad una delibera assembleare ma consegue soltanto all’approvazione del rendiconto. Ciò ha fatto sì che il legislatore fiscale potesse prevedere un’imputazione del reddito per trasparenza nel caso delle società di persone, senza timore di porsi in contrasto con il principio sancito dall’art. 53, co. 1 Cost.. Anche nel caso in cui venga disposto dai soci l’accantonamento degli utili, e non si dia quindi luogo a distribuzione degli stessi il rispetto del principio di capacità contributiva è salvaguardato. Se infatti la regola è che, in assenza di patto contrario, vi sia ripartizione degli utili, ciò equivale a dire che i soci ne hanno la piena disponibilità e, quando dovessero decidere di imputarli a riserva facoltativa, ciò equivarrà ad un atto di disposizione del reddito proprio di ciascun socio. Gli unici problemi che si possono porre sono, in questo caso, quelli relativi ai soci dissenzienti che siano in posizione minoritaria e siano contrari alla decisione di non distribuire gli utili. Si tratta tuttavia di una questione sulla quale non possiamo soffermarci in questa sede. Si rinvia comunque a quanto già osservato nel capitolo primo in nota 86 ed alla bibliografia in essa indicata.

Al contrario di quanto avviene per le società di persone, in quelle di capitali invece, perché vi sia distribuzione degli utili è necessaria una delibera assembleare. La percezione del dividendo è quindi, per il socio che non detenga una partecipazione al diritto di voto nell’assemblea generale – come si verifica appunto nel caso della trasparenza prevista dagli artt. 115 e 116 Tuir dove la soglia massima di partecipazione è del 50 per cento – un evento tutt’altro che certo. Il problema della capacità contributiva emerge quindi con maggiore forza rispetto alle società di persone dato che, anche nella trasparenza delle società di capitali, chi è obbligato nei confronti dell’erario è il socio.

Il tema (per il quale si rinvia a P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’Ires*, cit., pagg. 323 ss.) non può essere affrontato. Basti rilevare che la giustificazione costituzionale dovrebbe essere diversa tra l’ipotesi dell’art. 115 Tuir (società di capitali partecipate da altre società di capitali) e quella dell’art. 116 (società di capitali a ristretta base proprietaria). Nel caso dell’art. 116 le “limitate” dimensioni della società – assicurate dal numero massimo di soci e dal limite al volume dei ricavi previsto dalla norma – sarebbero in grado di assicurare un sostanziale accordo tra i soci nella ripartizione degli utili. Maggiori problemi possono derivare dall’analisi dell’art. 115 Tuir. Qui in effetti la possibilità che un singolo socio-società detenga una partecipazione del 10 per cento rende lo stesso “in balia” dell’assemblea e non gli consente di prevedere, nel momento in cui opta per la trasparenza, se vi sarà o meno la distribuzione degli utili.

(⁴³⁶) Con l’effetto di eliminare completamente il problema della doppia imposizione nella tassazione della società e dei soci di cui si è parlato approfonditamente nel primo capitolo.

Non si pone quindi per la trasparenza di cui all'art. 115 del Tuir neanche il problema, affrontato per il consolidato nel capitolo precedente, di qualificare il soggetto tenuto al pagamento dell'imposta come sostituto o come responsabile. Esso è il soggetto passivo del tributo.

Del tutto differente è il modo in cui il consolidato si pone nei confronti del principio di capacità contributiva. Qui chi è tenuto al pagamento dell'imposta è un soggetto (*id est*, la controllante) diverso rispetto a quelli che manifestano la capacità contributiva (*id est*, le controllate). Si è detto nel capitolo precedente che la controllante assolve tale obbligo in qualità di sostituto d'imposta. È questa un'affermazione che non è certo in grado di risolvere i dubbi di costituzionalità che tale istituto fa nascere.

Si tratta di dubbi che verrebbero meno se per il consolidato nazionale fosse stata prevista una modalità di imputazione del reddito analoga a quella che si ha nel consolidato mondiale. In questo – come è ben noto – la società controllante non risponde per l'intero reddito prodotto dalle controllate, ma soltanto con riferimento alla “quota parte corrispondente alla quota di partecipazione agli utili dello stesso soggetto controllante e delle società controllate residenti... tenendo conto della demoltiplicazione determinata dalla catena societaria di controllo” (art. 131, co. 1 Tuir).

Il consolidato mondiale viene quindi ad avere, sotto il profilo della capacità contributiva, maggiori similitudini con la trasparenza che non con il consolidato nazionale ⁽⁴³⁷⁾. Anche nel consolidato mondiale infatti, l'unico problema che si potrebbe porre è connesso all'obbligo per la controllante di versare le imposte a prescindere dalla distribuzione degli utili. Problema però che sembra venire del tutto meno quando si consideri che, ai sensi del combinato disposto degli artt. 130, co. 1 e 133, co. 1, la società controllante deve detenere – in proprio o per il tramite di proprie società controllate residenti – azioni che attribuiscono a questa diritti di voto (oltreché di partecipazione agli utili) per una percentuale superiore al 50 per cento ⁽⁴³⁸⁾. La possibilità di deliberare la distribuzione degli utili al fine di avere la materiale disponibilità della ricchezza colpita dal tributo esonera in questo caso l'interprete dal domandarsi se sia rispettato o meno il principio di effettività della capacità contributiva.

Nel consolidato nazionale invece, la controllante deve versare l'imposta sull'intero reddito prodotto dalle controllate anche se non necessariamente avrà una partecipazione agli utili pari al 100 per cento. Avrà anche in questo caso, al pari che nel consolidato mondiale, una percentuale di diritti di voto superiore al 50 per cento (art. 120, co.1, lett. a). Ciò consentirà alla controllante di ottenere nell'assemblea generale una deliberazione favorevole alla ripartizione degli utili. Ma la distribuzione non risolverà il problema nella sua interezza in tutti i casi in cui la controllante non partecipi all'utile di bilancio per una percentuale pari al 100 per cento.

⁽⁴³⁷⁾ Cfr. A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires*, cit., pag. 507.

⁽⁴³⁸⁾ Cfr. sul punto, per tutti, G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, cit., pag. 447.

2. IMPOSSIBILITÀ DI INVOCARE IL PASSAGGIO AD UN SISTEMA REALE PER CONSIDERARE IL CONSOLIDATO NAZIONALE COSTITUZIONALMENTE LEGITTIMO.

Si è ricordato nel capitolo primo come, secondo parte della dottrina, i problemi di costituzionalità potrebbero considerarsi superati in un sistema di tassazione a base reale come voleva essere quello costruito con la riforma del 2004 ⁽⁴³⁹⁾.

Si è visto però come, il disegno del passaggio da un sistema di tipo personale ad un sistema di tipo reale, non può dirsi veramente realizzato. Le elaborazioni teoriche che hanno ispirato la riforma sono servite soltanto ad indirizzare la stessa ma non si può dire che in essa abbiano trovato concreto fondamento ⁽⁴⁴⁰⁾.

Ciò in particolare può essere affermato sulla base di un duplice ordine di considerazioni. Da un lato non può dirsi che con la riforma dell'Ires si colpisca pienamente la ricchezza laddove è prodotta lasciando "indenni" gli ulteriori passaggi della stessa. Tale affermazione è vera in particolare con riguardo all'imposizione sulle persone fisiche le quali vedono assoggettarsi a tassazione gli utili e le plusvalenze da cessione di partecipazione che sono già state tassate in capo alla società.

Dall'altro lato non può dirsi nemmeno che nella vigenza dell'Irpeg le società erano destinatarie di un'imposta sul reddito a carattere pienamente "personale". Elementi di "realità" vi erano già nell'Irpeg, come si è tentato di dimostrare nel capitolo primo al quale si rinvia.

Da questo duplice rilievo deriva che non può giustificarsi la costituzionalità del consolidato nazionale muovendo dalla natura "reale" del sistema in cui tale istituto è stato introdotto.

Fin qui quanto osservato già nel primo capitolo. Si tratta ora di fare un'ulteriore considerazione. Si tratta cioè di chiedersi se sia corretto invocare la realtà di un sistema impositivo per giustificare la costituzionalità di una norma che impone ad un soggetto di concorrere alle pubbliche spese per una capacità contributiva propria di altri soggetti.

È vero che un'imposta reale è un'imposta che, per definizione, non è commisurata alla persona. Non "guarda" alla situazione reddituale (nel caso in cui si tratti di un'imposta sui redditi) complessiva del soggetto, e non tiene conto di elementi diversi da quelli inerenti alla produzione del reddito ma idonei comunque a diminuire la ricchezza complessiva del soggetto stesso. Ma se è questa la nozione di imposta reale, va forse oltre tale nozione la considerazione per cui l'imposta reale sia anche quella che prescinde dall'individuazione del soggetto che manifesta la capacità contributiva.

In ogni caso se anche questa fosse la nozione di imposta reale ciò non significa anche che sia una nozione conforme al dettato costituzionale. Il principio di capacità contributiva è espresso dall'art. 53, co. 1 Cost. attraverso una formulazione che rende chiaro il collegamento tra chi manifesta la capacità contributiva stessa e chi è tenuto a concorrere alle spese pubbliche ⁽⁴⁴¹⁾.

⁽⁴³⁹⁾ M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, cit., pag. 486. Si rinvia inoltre, per ulteriori riferimenti bibliografici, alla nota 220 del primo capitolo.

⁽⁴⁴⁰⁾ Il riferimento è agli scritti di Tremonti il quale, molti anni prima della riforma che lo ha visto impegnato in qualità di Ministro delle finanze, aveva teorizzato un sistema la cui essenza veniva sintetizzata con la formula "dalle persone alle cose". Si è detto peraltro nel capitolo primo – al quale si rinvia – che in realtà Tremonti intendeva con tale formula riferirsi a qualcosa di ben più radicale rispetto al "semplice" passaggio ad un sistema di tassazione reale. Concretamente però, si deve prendere atto che nemmeno il passaggio ad un sistema reale è stato pienamente realizzato.

⁽⁴⁴¹⁾ In particolare l'art. 53 stabilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della "loro" capacità contributiva. Il significato del lemma "loro" non può essere altrimenti

Se si tiene fermo il collegamento soggettivo che deve esserci tra presupposto dell'imposta e soggetto che deve rimanere inciso dal tributo si vede bene come, il fatto che astrattamente siano teorizzabili i più svariati modelli di imposizione, non significa anche che tutti possano essere calati all'interno dell'ordinamento giuridico. Le teorizzazioni degli economisti possono essere utilizzate dal legislatore nella misura in cui esse siano compatibili con il sistema il quale, prima di tutto, è formato da norme costituzionali che limitano la discrezionalità del legislatore ⁽⁴⁴²⁾.

Quanto affermato dalla dottrina che ha argomentato dall'ottica reale della riforma per superare i dubbi di costituzionalità posti dal consolidato nazionale va quindi attentamente valutato. Da un lato si potrebbe anche condividere l'assunto in base al quale, in un'ottica reale e non personale, non è necessario "assicurare la stretta coerenza tra titolarità della fonte produttiva del reddito e titolarità dell'obbligazione tributaria" ⁽⁴⁴³⁾.

Anche a condividere tale assunto – sulla cui validità torneremo subito dopo – non pare che da esso discenda come conseguenza il venir meno dei dubbi di costituzionalità. Sembra infatti a chi scrive che si debba distinguere tra titolarità della fonte produttiva del reddito, ed esistenza di una particolare relazione con il reddito – quale può essere il "possesso" – che rivela l'attitudine alla contribuzione.

Senz'altro il legislatore non è vincolato ad assoggettare a tassazione il soggetto titolare della fonte produttiva. Può anche rinunciare ad assoggettare ad imposizione tale soggetto per colpire un altro soggetto, il quale potrebbe essere a sua volta titolare di un'altra fonte produttiva oppure no ⁽⁴⁴⁴⁾. Dalla scelta di non assoggettare ad imposizione il titolare della fonte non discende l'incostituzionalità perché il legislatore – salvo il limite del principio di uguaglianza che gli vieta di trattare in modo differente situazioni uguali – non è obbligato a colpire qualsiasi forma di capacità contributiva ⁽⁴⁴⁵⁾. Ciò che è necessario è che il soggetto passivo di un tributo realizzi un presupposto di fatto idoneo a rivelare capacità contributiva. Per tornare alle imposte sui redditi, tale soggetto deve quindi avere con il reddito una certa relazione che, come si dirà più avanti, potrà anche essere diversa dal "possesso", ma che dovrà essere comunque idonea a svelarne l'attitudine alla contribuzione.

Se si condividono tali affermazioni si vede come nel consolidato il problema non risiede nella circostanza che chi è tenuto a concorrere alle spese pubbliche (controllante) non sia al contempo il titolare della fonte produttiva del reddito. Il problema risiede nel fatto che la controllante deve pagare le imposte per una capacità contributiva non

inteso se non nel senso di impedire al legislatore di imporre il concorso alle spese pubbliche per una capacità contributiva in tutto od in parte altrui. F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, cit., pagg. 11-12; R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva – il collegamento soggettivo*, cit., pag. 273.

⁽⁴⁴²⁾ Per la considerazione delle norme costituzionali in generale, e dell'art. 53 Cost. in particolare, come limite alla discrezionalità del legislatore si veda I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pagg. 115 ss.

In generale sul tema si veda per tutti P. COSTANZO, *Uno sguardo d'insieme sulla giurisprudenza costituzionale in materia di discrezionalità legislativa dopo cinquant'anni di attività*, in www.giurcost.org/studi.

⁽⁴⁴³⁾ M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, cit., pag. 486.

⁽⁴⁴⁴⁾ In quest'ultimo caso si sarà in presenza di un'ipotesi di reddito-entrata e non reddito prodotto.

⁽⁴⁴⁵⁾ È quanto avviene del resto nella tassazione delle società e dei soci. Per evitare la doppia imposizione economica il legislatore rinuncia ad assoggettare ad imposizione il socio (ad es. attraverso il metodo della esenzione), o la società (metodo della trasparenza). Dal punto di vista giuridico però, entrambi possono essere considerati come soggetti che manifestano capacità contributiva.

propria. Sostenere che in un sistema reale il titolare della fonte produttiva può anche essere un soggetto diverso dal titolare dell'obbligazione non risolve quindi nulla dal punto di vista del principio di capacità contributiva.

Da ultimo va detto che non convince appieno nemmeno la premessa da cui muove la dottrina qui analizzata. L'ottica reale, perlomeno nel senso in cui è stata intesa nella riforma Ires, non va nel senso di separare il soggetto obbligato a corrispondere l'imposta dal titolare della fonte. Va anzi proprio nella direzione contraria. Si può affermare che la riforma sposta il sistema dell'imposizione reddituale verso un modello maggiormente reale nella misura in cui colpisce il reddito alla fonte, laddove esso è prodotto. È questo il principio cui si ispira la tassazione dei dividendi e delle plusvalenze derivanti da cessione di partecipazioni. Essendo la ricchezza colpita laddove è stata prodotta, e cioè in capo alla società che è il titolare della relativa fonte produttiva del reddito, essa non viene più assoggettata ad imposizione quando si trasferisce ad altri soggetti.

A sua volta il consolidato potrebbe essere visto come un istituto che, analogamente a quanto accade per la trasparenza delle società di capitali, va esattamente nel senso opposto rispetto all'ottica reale della riforma assoggettando ad imposizione il reddito non laddove esso è prodotto, ma in capo ad un altro soggetto⁽⁴⁴⁶⁾.

Se così fosse la conseguenza sarebbe che, anche sotto questo profilo, verrebbe meno la premessa del ragionamento in base alla quale il consolidato in tanto può essere conforme alla Costituzione, in quanto sia espressione di un'ottica di tipo reale. Invero tale obiezione non può essere mossa da chi scrive perché, se la controllante è vista come un sostituto d'imposta, ciò significa (salvo quanto si dirà nella seconda parte del presente capitolo) che la capacità contributiva colpita dovrebbe essere quella propria delle società controllate a nulla rilevando il fatto che sia la controllante a versare le imposte all'erario. Non si può quindi negare che il consolidato sia espressione di un sistema impositivo volto a colpire la ricchezza laddove essa è prodotta.

Rimangono però le obiezioni mosse sopra in ordine alla impossibilità di invocare la "realità" del sistema per giustificare la mancanza di "collegamento" tra chi paga le imposte, ed il titolare della capacità contributiva.

3. IMPOSSIBILITÀ DI INVOCARE LA RATIO AGEVOLATIVA.

Un altro tentativo di giustificare le "anomalie" che il consolidato presenta sotto il profilo della capacità contributiva è stato fatto invocando la *ratio* agevolativa dell'istituto.

Si è ricordato nel primo capitolo come, secondo alcuni studiosi, sarebbe proprio quella agevolativa la finalità (od una delle finalità) sottesa al consolidato. Le agevolazioni, come pure si è ricordato, si risolvono in un contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. il quale, letto alla luce dell'art. 3 Cost., è volto tra l'altro ad assicurare che ad una uguale manifestazione di contributiva, corrisponda un uguale livello di imposizione.

Tale principio non è rispettato allorché vi sia agevolazione in quanto tramite essa, al realizzarsi di un presupposto di fatto dal quale deriverebbe una determinata obbligazione tributaria, il credito nei confronti dell'erario viene ad essere ridotto od

⁽⁴⁴⁶⁾ Per tale affermazione relativamente all'istituto della trasparenza delle società di capitali si veda A. FANTOZZI - A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza*, cit., pag. 687; L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, cit., pag. 1505.

addirittura azzerato. Si è detto pure che, tale contrasto con il principio di capacità contributiva, può essere risolto in base ad un giudizio di bilanciamento con altre norme costituzionali nelle quali l'agevolazione – pena appunto l'incostituzionalità della norma che la pone in essere – deve trovare necessariamente fondamento.

È vero quindi che, quando si è in presenza di un contrasto di una norma ordinaria con l'art. 53 Cost., bisogna chiedersi se tale contrasto non trovi giustificazione nell'esigenza di tutelare altri valori costituzionali. In caso di risposta positiva si deve prendere atto che si è in presenza di una norma agevolativa legittima dal punto di vista costituzionale⁽⁴⁴⁷⁾.

È forse sulla base di tali premesse che autorevole dottrina, nell'affrontare il tema del principio di capacità contributiva con riferimento al consolidato nazionale, ha affermato che, la natura di “norma di incentivazione”, milita “a favore di una più benevola valutazione dei criteri di costituzionalità”⁽⁴⁴⁸⁾.

Una prima obiezione va mossa anzitutto alla premessa di tale affermazione. Si è tentato di dimostrare nel primo capitolo come il consolidato non possa considerarsi un istituto di carattere agevolativo. Sul punto non è certo il caso di tornare. Basti osservare che una tale affermazione sarebbe sufficiente per esimerci dal proseguire l'indagine in ordine alla possibilità di giustificare le “anomalie” del consolidato sotto il profilo della capacità contributiva muovendo dalla *ratio* agevolativa dell'istituto.

È appena il caso di osservare però che, anche prestando consenso alla tesi della natura agevolativa, non pare che questa possa essere invocata per risolvere i problemi di costituzionalità. Questi si pongono infatti nel consolidato in modo esattamente contrario a quanto accade per le norme agevolative. Se per le agevolazioni infatti, come si è poc'anzi ricordato, il contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. deriva da un trattamento di favore (rispetto al trattamento che sarebbe ordinariamente applicabile) che viene riservato al soggetto destinatario della norma agevolativa, nel consolidato il problema del contrasto con l'art. 53 Cost. deriva dal fatto che un soggetto (*id est*, la controllante) può trovarsi nella situazione di dover versare le imposte *in misura maggiore* rispetto alla propria capacità contributiva⁽⁴⁴⁹⁾.

Ciò viene fatto dalla controllante in qualità di sostituto d'imposta. Ma anche così ricostruito l'istituto, deve essere giustificato – lo si ripete ancora una volta – il fatto che per il sostituto non è prevista la rivalsa. Tale indagine non pare possa in alcun modo avvalersi della tesi – peraltro non condivisa da chi scrive – della natura agevolativa dell'istituto.

4. PRECISAZIONI IN ORDINE ALLA FIGURA DELLA CONTROLLANTE QUALE SOSTITUTO D'IMPOSTA.

Deve preliminarmente essere svolta una precisazione circa un possibile equivoco che potrebbe nascere dall'aver considerato la controllante quale sostituto d'imposta. In

⁽⁴⁴⁷⁾ Più precisamente la legittimità potrà essere affermata solo nel caso in cui la norma costituzionale sulla quale l'agevolazione si fonda sia in grado, a seguito di un “giudizio di bilanciamento”, di prevalere sull'art. 53, co. 1 Cost.

⁽⁴⁴⁸⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires*, cit., pag. 511. L'altro profilo richiamato da Fantozzi a tal proposito, oltre alla natura di norma di incentivazione, è quello della opzionalità della disciplina del consolidato. Su tale profilo si tornerà più avanti nel testo.

⁽⁴⁴⁹⁾ Questo nel caso in cui le controllate abbiano trasmesso un risultato reddituale e quindi una base imponibile complessivamente positiva.

particolare il problema del rispetto del principio di capacità contributiva, potrebbe essere affrontato scindendo idealmente il reddito delle società controllate in due parti. Una parte è quella corrispondente alla quota di partecipazione agli utili detenuta dalla controllante. Per questa quota potrebbero non porsi problemi essendo valido quanto detto sopra in relazione al consolidato mondiale. Avendo la controllante una percentuale di diritto di voto superiore al 50 per cento avrà sempre la possibilità di far sì che gli utili vengano distribuiti. Ovviamente percepirà gli utili in misura corrispondente alla propria percentuale di partecipazione. Per tale quota – si potrebbe quindi ritenere – la controllante risponderà per una capacità contributiva propria e non altrui. Se poi la distribuzione degli utili non viene deliberata dall'assemblea generale ciò non varrebbe a mettere in dubbio il mancato rispetto dell'art. 53, co. 1 Cost. in quanto alla controllante è comunque data la possibilità di scegliere se avere o meno la materiale disponibilità del reddito e ciò è a tal fine sufficiente.

È senz'altro una capacità contributiva effettiva anche quella di chi, pur non avendo immediata disponibilità del reddito, può averla semplicemente attraverso l'esercizio del diritto di voto nell'assemblea generale.

Secondario diventerebbe a questo punto anche chiedersi se vi sia in capo alla controllante il requisito del “possesso del reddito” previsto dal Tuir come presupposto di fatto dell'Ires (nonché dell'Irpef).

Si potrebbe anche interpretare il concetto di “possesso del reddito” in maniera talmente restrittiva da non includervi gli utili non distribuiti in capo ad una socio che pure abbia una percentuale maggioritaria di diritti di voto. Il possesso dovrebbe essere inteso in questo caso soltanto come disponibilità materiale *immediata* del reddito. Anche aderendo ad una tale interpretazione – che, sia detto per inciso, non pare fondata⁽⁴⁵⁰⁾ – si dovrebbe comunque ritenere che, per il consolidato, il legislatore ha inteso

⁽⁴⁵⁰⁾ Come è ben noto, mentre per parte della dottrina l'espressione “possesso” non è altro che “una formula breviloquente per individuare la relazione giuridica che deve sussistere tra reddito e soggetto al quale esso va ascritto”, con la conseguenza che sarebbe errato andare alla ricerca di un concetto di possesso diverso da quello civilistico ma altrettanto unitario (così G. FALSITTA, *Manuale, parte spec., cit.*, pagg. 36-37; nello stesso senso F. TESAURO, *Istituzioni, vol. II, cit.*, pag. 18. Per una svalutazione del valore sistematico da attribuire all'espressione “possesso di redditi” R. LUPI, *Diritto, parte spec., cit.*, pag. 40, nota 12), per altri il “possesso” andrebbe ravvisato nella titolarità giuridica della fonte dalla quale il reddito scaturisce (così M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento, cit.*, pag. 66 ss., spec. pag. 93; L. TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV. *Imposta sul reddito delle persone fisiche* (diretta da F. Tesauro), I t., Torino, 1994, pag. 47). Aderendo a questa impostazione, in tanto si potrà ritenere che la situazione della controllante rispetto agli utili ad essa spettanti sia di “possesso”, in quanto si ritenga che la fonte produttiva dei dividendi non è l'attività commerciale riconducibile alla controllata, ma la partecipazione. È questa la tesi cui abbiamo aderito nel primo capitolo e che permetterebbe, stando alle richiamate tesi sul concetto di “possesso di reddito” di affermare che vi è possesso del reddito da parte della controllante a prescindere dalla distribuzione degli utili. Se poi sia condivisibile tale impostazione sul possesso del reddito è questione che qui non può essere approfondita. Basti però segnalare un unico motivo di perplessità che deriva dalla definire il “possesso” richiamando l'elemento della fonte produttiva; si tratta infatti di un elemento che non è – nel sistema del Tuir dove vi sono anche alcune ipotesi di reddito entrata e non soltanto ipotesi di reddito prodotto – indefettibile, con la conseguenza che non si potrebbe parlare di “possesso” laddove non vi sia la fonte produttiva. Il che comunque – secondo quanto si affermerà subito dopo nel testo – non sarebbe di per sé un problema atteso che il legislatore può anche individuare diverse relazioni rispetto a quella del “possesso” da assumere ad indice di capacità contributiva nell'imposizione reddituale.

Va infine ricordato che, secondo un'altra impostazione, il “possesso” dei redditi “deve intendersi come titolarità di una situazione giuridica soggettiva tale da fornire all'ipotetico soggetto passivo la disponibilità, a titolo originario, della ricchezza in cui si compendia il medesimo reddito”. Così P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires, cit.*, pag. 322. Aderendo a questa impostazione sembra che il

derogare alla norma generale che vede nel possesso del reddito il presupposto dell'imposta.

L'essere il "possesso" del reddito il presupposto della relativa imposta non è necessariamente un qualcosa che discende dall'art. 53, co. 1 Cost., ma è una scelta del legislatore il quale, dovendo rispettare il precetto costituzionale, ha scelto quello maggiormente in grado di manifestare l'esistenza di una capacità contributiva legata al reddito. Dato il reddito cioè, secondo il legislatore è il "possesso" – salvo capire poi come debba essere intesa tale locuzione – la condizione che meglio delle altre è in grado di giustificare il concorso alle pubbliche spese. Ciò non significa però che il legislatore stesso non possa individuare altri tipi di "relazioni" tra contribuente e reddito, ugualmente in grado di rispettare il principio di capacità contributiva.

Tale è senz'altro la relazione che si instaura tra il reddito prodotto da una società di capitali, ed il socio che abbia diritto agli utili ed una percentuale di diritti di voto che gli permetta, sulla base della sua sola volontà, di ottenere la distribuzione dei dividendi (⁴⁵¹). A prescindere dal fatto che tale distribuzione in concreto si abbia oppure no.

Il requisito del possesso del reddito è un requisito generale che deve essere soddisfatto, qualora il legislatore non preveda in modo differente, perché un dato presupposto possa considerarsi assoggettabile ad Irpef o ad Ires. Nel consolidato è il legislatore a stabilire che l'imposta è dovuta per il solo fatto che l'utile sia stato prodotto. Che si possa parlare di possesso del reddito, o di qualcos'altro, l'obbligazione tributaria non viene meno e la norma non è di per sé costituzionalmente illegittima.

Ciò che la norma deve rispettare è soltanto il principio di capacità contributiva. Nel caso in cui fosse assoggettata ad imposizione la capacità contributiva che deriva alla controllante dal potere di disposizione che ha sugli utili (ovviamente riferendosi soltanto a quelli di sua spettanza) l'art. 53, co. 1 Cost. sarebbe rispettato anche intendendolo nel suo significato tradizionale e più restrittivo, in base al quale la capacità contributiva per essere tale deve essere "effettiva" e deve concretizzarsi in fatti aventi consistenza patrimoniale (⁴⁵²).

La ricostruzione ipotizzata fin qui nel presente paragrafo dovrebbe condurci alla conclusione che la controllante agisce quale sostituto d'imposta non per l'intero, ma soltanto per la porzione di reddito relativo all'utile di spettanza delle minoranze, relativo cioè all'utile eccedente la quota di partecipazione della controllante stessa.

Senonché una simile ricostruzione – che, per la parte relativa agli utili di spettanza della controllante non creerebbe problemi di costituzionalità – non può essere accettata. Si è visto infatti nel secondo capitolo come vi siano diversi argomenti per

rapporto tra la controllante e l'utile di sua spettanza prodotto dalla controllata, possa essere inquadrato nel concetto di possesso atteso che la ricchezza è disponibile per la controllante stessa a condizione che la stessa decida di far distribuire gli utili attraverso il proprio diritto di voto.

(⁴⁵¹) Non interessa a tal fine il fatto che il socio di maggioranza possa essere influenzato nelle proprie scelte in tal senso anche dalla volontà dei soci di minoranza. Si tratta di un elemento che non influisce da un punto di vista strettamente giuridico, qual è quello che si impone quando si tratta di verificare la rispondenza di una determinata disciplina ad una norma costituzionale.

(⁴⁵²) Ci pare infatti quantomeno dubbio – ma la questione verrà esaminata più avanti nel testo – che le nuove letture dell'art. 53 Cost. possano ancora conciliarsi con il corollario della "effettività". Ciò non significa comunque che siano letture non corrette in quanto di effettività non parla l'art. 53, co. 1 Cost.. In ogni caso va ricordato che in passato la stessa Corte costituzionale (sent. 26 giugno 1965, n. 50) ha affermato la necessità che sia rispettato il principio della "effettività" come corollario del principio di capacità contributiva.

sostenere che il reddito prodotto dalle società controllate è preso in considerazione dal legislatore come reddito proprio delle stesse e non della controllante.

Da tale premessa consegue che la capacità contributiva che il legislatore ha inteso assoggettare ad imposizione è quella propria di ciascuna società appartenente al gruppo. Ciò è coerente del resto con l'impostazione di base della riforma che, come si è visto, è connotata da quella che è stata definita la "filosofia del capannone". Si vuole con questa formula far riferimento alla volontà del legislatore di colpire la ricchezza il più possibile laddove essa è prodotta e non nei suoi passaggi successivi.

Tale dato sistematico – come si è già sostenuto sopra – non viene disatteso dal consolidato. A nulla rileva che l'imposta sia versata interamente dalla controllante in quanto l'imposta è versata da tale soggetto in qualità di sostituto e, quindi, per redditi altrui ⁽⁴⁵³⁾.

5. L'ISTITUTO DELLA SOSTITUZIONE NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE.

La figura del sostituto d'imposta pone – come è ben noto – più di un problema sotto il profilo del rispetto della Costituzione. Si pensi soltanto alla deroga al principio di progressività che si ha nelle ipotesi di sostituzione a titolo d'imposta nell'Irpef ed ai conseguenti profili di incostituzionalità che una tale previsione potrebbe comportare alla luce del principio di eguaglianza ⁽⁴⁵⁴⁾. Si pensi, ancora, al rispetto del principio di ragionevolezza che emerge quando si tratta di imporre ad un determinato soggetto di farsi carico, non soltanto dell'adempimento del tributo nei confronti dell'erario, ma anche di tutti i connessi obblighi formali che derivano dall'esercizio della rivalsa ⁽⁴⁵⁵⁾.

Di tali aspetti non dovremo occuparci in questa sede in quanto non riguardano il consolidato; in questo sono presenti infatti soltanto soggetti Ires, e dunque non vi è un'imposta progressiva e, come si è visto, al sostituto non sono imposti adempimenti formali relativi all'esercizio della rivalsa che non è normativamente prevista ⁽⁴⁵⁶⁾.

Ciò che qui interessa è invece la necessità – alla quale la stessa dottrina che si è occupata di sostituzione ha sempre attribuito un rilievo primario – che il sostituto non rimanga inciso dal peso del tributo.

Tale necessità dovrebbe esser fatta derivare dalla Costituzione, ed in particolare dal principio di capacità contributiva. Se il sostituto risponde, per definizione normativa, per fatti o situazioni riferibili ad altri, dovrebbe significare anche che risponde per una capacità contributiva altrui ⁽⁴⁵⁷⁾.

⁽⁴⁵³⁾ Fatta salva la "porzione" di imposta che la controllante versa a fronte del suo stesso reddito. Limitatamente a questa ovviamente la controllante non agisce in qualità di sostituto.

⁽⁴⁵⁴⁾ Cfr. M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione*, cit., pag. 71.

⁽⁴⁵⁵⁾ Cfr. M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione*, cit., pag. 78. G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta alla fonte*, cit. pag. 29 ritiene che la legislazione non dovrebbe – come accade – considerare sostituto d'imposta per il solo fatto che è imprenditore, commerciale od agricolo, od esercente arti e professioni. Si dovrebbe distinguere, all'interno di queste categorie, tra soggetti dotati di una struttura organizzativa nonché di mezzi economici di un certo rilievo, e soggetti non aventi tali caratteristiche. Soltanto ai primi dovrebbe essere riservato il gravoso ruolo di sostituto d'imposta.

⁽⁴⁵⁶⁾ È evidente comunque che, alla luce di quanto affermato nella precedente nota 455, la controllante sarebbe innegabilmente un soggetto dotato di una struttura idonea ad adempiere a tutti gli obblighi normalmente gravanti sui sostituti d'imposta.

⁽⁴⁵⁷⁾ Si vedrà dopo come una tale affermazione, apparentemente lapalissiana, vacilli di fronte alla giurisprudenza della Corte costituzionale degli ultimi anni.

Si è visto infatti nel secondo capitolo come, tanto argomentando dalle norme che prevedono la rivalsa del sostituto nei confronti del sostituto, quanto argomentando (nei casi in cui la rivalsa non sia prevista) dal fatto che il sostituto è colui che pone in essere il presupposto di fatto del tributo, si può giungere alla conclusione che il soggetto passivo del tributo, e quindi il titolare della capacità contributiva, è il sostituto e non il sostituto.

Quest'ultima osservazione ci ha portato ad affermare che nel sistema della imposte sui redditi, dove il presupposto del tributo (possesso del reddito) è individuato dal legislatore, si può ben affermare che le controllate, in capo alle quali si ha il possesso del reddito dalle stesse prodotte, sono soggetti passivi del tributo con la conseguenza che la controllante, nel momento in cui versa le imposte per loro conto, è qualificabile come un sostituto a prescindere dal fatto che manchi qualsiasi riferimento alla rivalsa.

Se così si risolve il problema dell'individuazione del soggetto passivo del tributo e del soggetto che è qualificabile come sostituto, ciò non significa pure che si tratti di un'ipotesi di sostituzione costituzionalmente legittima.

La dottrina si è a lungo interrogata al fine di stabilire se tramite la rivalsa si possa individuare o meno il soggetto passivo del tributo ⁽⁴⁵⁸⁾. Ci si è occupati cioè dei casi in cui la rivalsa è normativamente prevista.

Non ci si è occupati del problema opposto. Quello che si ha nell'ipotesi in cui il sostituto non abbia un obbligo od un diritto di rivalsa. Ciò è dovuto probabilmente al fatto che, prima dell'introduzione del consolidato, il nostro ordinamento conosceva soltanto ipotesi di sostituzione nelle quali, se non l'obbligo, era quantomeno previsto il diritto o la facoltà di esercitare la rivalsa. È soltanto in relazione a queste due ultime ipotesi che, come si vedrà più avanti, la dottrina si è interrogata in ordine alla costituzionalità delle stesse. Non ci si è occupati però del caso estremo in cui la rivalsa sia del tutto assente.

La domanda che ci dobbiamo porre è quindi quella, apparentemente banale, se la rivalsa debba essere considerata strumento necessario per il rispetto dell'art. 53, co. 1 Cost. nei casi in cui il soggetto che deve versare l'imposta è diverso rispetto a quello che realizza il presupposto.

Di tale questione ha avuto modo di occuparsi, ancor prima dell'entrata in vigore della riforma degli anni settanta, la stessa Corte costituzionale con la sentenza 18 maggio 1972, n. 92.

In questa occasione la Corte non ha valorizzato affatto il ruolo della rivalsa nella sostituzione. In particolare la Corte ha giustificato la sostituzione esclusivamente osservando che questa risponde alla "finalità di agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi".

Si tratta di una decisione criticabile in primo luogo perché fonda la costituzionalità di una norma su istituti (accertamento e riscossione dei tributi) per i quali non si preoccupa di individuare la loro matrice costituzionale. Non si vede poi come possa giustificarsi l'allontanamento dallo schema di cui all'art. 53 co. 1 Cost. – per cui tutti sono tenuti a concorrere in ragione della "loro" capacità contributiva – richiamando le esigenze di accertamento e riscossione le quali sono un *posterius* rispetto al principio della capacità contributiva nel senso che sono funzionali, in modi

⁽⁴⁵⁸⁾ Si rinvia ancora una volta al capitolo secondo.

diversi, ad assicurarne il rispetto. Pare quindi paradossale invocarli per giustificare la “violazione” del principio di capacità contributiva ⁽⁴⁵⁹⁾.

Al di là del censurabile ragionamento della Corte resta il fatto che questa non ha richiamato la rivalsa come strumento necessario per rispettare il principio di capacità contributiva.

Quest’ultimo profilo della sentenza è stato oggetto di critica da parte della dottrina che si è occupata *ex professo* del tema della capacità contributiva la quale ha rilevato che, se il sostituto ed il responsabile non possono compiere il pagamento avvalendosi della capacità contributiva altrui (ad es. mediante ritenuta), è violato il principio di capacità contributiva stesso ⁽⁴⁶⁰⁾. Da parte di altri si è tentato invece di portare il ragionamento della Corte a favore della tesi per cui, per essere costituzionalmente legittima, la sostituzione deve essere disciplinata in modo da far gravare il tributo sul soggetto titolare della capacità contributiva (*id est*, il sostituto) ⁽⁴⁶¹⁾. Nonostante l’apprezzabile sforzo compiuto da tale dottrina resta il fatto che, allo stato, la Consulta non si è espressa nei termini netti in cui si è espressa la dottrina con riguardo alla funzione della rivalsa nella sostituzione ⁽⁴⁶²⁾.

È proprio il cauto atteggiamento della Corte costituzionale che potrebbe di per sé già essere sufficiente a “salvare” il consolidato da censure di incostituzionalità nel quale – come si è ricordato più volte – non è previsto alcun meccanismo di rivalsa della controllante nei confronti delle controllate.

In primo luogo però ciò non ci esonera dal valutare se la posizione della Corte sia condivisibile. In secondo luogo va osservato che la Corte non ha più avuto modo di pronunciarsi in ordine alla costituzionalità di un istituto – qual è quello della sostituzione – che, come si è ricordato nel capitolo precedente, è caratterizzato nella maggior parte dei casi dall’obbligo di ritenuta e comunque, quando ciò non accada, è

⁽⁴⁵⁹⁾ Per come la Corte costituzionale aveva posto la questione il contrasto con l’art. 53, co. 1 Cost. avrebbe dovuto essere risolto, alla stregua di quanto accade per le norme agevolative, individuando il fondamento costituzionale dell’accertamento e della riscossione ed operando poi un giudizio di bilanciamento tra i due valori. Ma il fondamento costituzionale dell’accertamento e della riscossione è dato dallo stesso art. 53, co. 1 Cost. e quindi non si vede come proprio esso possa essere violato in nome della tutela dell’accertamento e della riscossione.

In dottrina, per una critica alla tendenza della Corte costituzionale a risolvere molte questioni di costituzionalità delle disposizioni tributarie utilizzando formule generiche come quella di <<esigenza di garantire la riscossione dei tributi>>, si veda R. LUPI, *Diritto, parte gen., cit.*, pag. 17.

⁽⁴⁶⁰⁾ F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva, cit.*, pag. 13.

⁽⁴⁶¹⁾ E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva, cit.*, pag. 104 il quale osserva come, secondo la sentenza della Corte, la sostituzione risponde a criteri di tecnica tributaria (basati appunto sulla finalità di agevolare accertamento e riscossione); il fatto che si tratti funzione puramente tecnica vuol dire, osserva acutamente De Mita, “che la sostituzione non deve alterare la situazione sostanziale che si produce in testa al soggetto principale: questi deve sopportare il carico tributario”.

⁽⁴⁶²⁾ In particolare G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta, cit.*, pag. 8 afferma che l’obbligo posto dall’ordinamento a carico del sostituto si giustifica costituzionalmente “in forza dell’attribuzione allo stesso soggetto del diritto/obbligo di esercitare la rivalsa nei confronti del sostituto”. Nello stesso senso I. MANZONI-G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pag. 184 i quali però, riferendosi alla rivalsa in generale, affermano che il legislatore può conseguire l’obiettivo di far gravare il peso sull’effettivo titolare della capacità contributiva e non sul soggetto obbligato al pagamento, tanto prevedendo la rivalsa in senso giuridico, quanto affidandosi alla traslazione di fatto (traslazione economica) del tributo. Su tale ultima affermazione che – è bene anticiparlo fin da subito – non si condivide, dovremo tornare più avanti nel testo quando parleremo della possibilità che la controllante ha di farsi rilasciare la provvista.

assistito da previsioni normative che permettono al sostituto di rimanere sicuramente indenne rispetto al peso del tributo ⁽⁴⁶³⁾.

Ciò non accade nel consolidato per il quale si tratterà di valutare se esistano degli strumenti che possono svolgere il ruolo della rivalsa e, in caso di risposta negativa, se ciò possa considerarsi legittimo con riguardo all'art. 53, co. 1 Cost. oppure no.

5.1. (segue) la sentenza della Corte costituzionale 6 luglio 1972, n. 120 e la applicabilità del principio in essa espresso anche alle ipotesi di sostituzione.

Spunti interessanti ai nostri fini possono invece derivare dalla giurisprudenza costituzionale in tema di responsabilità d'imposta. Si è infatti ricordato nel precedente capitolo come, analogamente a quanto accade nella sostituzione, anche nella responsabilità d'imposta vi è un soggetto che è obbligato al pagamento dell'imposta pur non avendo realizzato il presupposto di fatto del tributo. Anche in tale ipotesi quindi il tema del rispetto del principio di capacità contributiva si pone esattamente negli stessi termini sopra prospettati per la sostituzione. Di qui l'utilità di analizzare la posizione della Corte in quanto le conclusioni che la stessa ha raggiunto con riguardo alla fattispecie del responsabile possono essere estese anche alla fattispecie della sostituzione.

A tal proposito va ricordato come, nell'occuparsi della responsabilità d'imposta, la Corte costituzionale ebbe modo di valorizzare in un primo momento – attraverso la sentenza 6 luglio 1972, n. 120 – il profilo della rivalsa. In tale occasione la Consulta dovette occuparsi della conformità all'art. 53, co. 1 Cost. dell'art. 93, n. 2 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, il quale indicava come solidalmente tenuti al pagamento delle tasse giudiziali i procuratori delle parti in causa. La questione fu dichiarata fondata dalla Corte proprio sulla base della considerazione per cui il procuratore non ha sempre la possibilità di negare le “prestazioni legali in caso di mancato o inadeguato deposito dei fondi occorrenti per sostenere le spese giudiziali ed in particolare quelle, il cui ammontare oltre tutto non è agevolmente preventivabile, inerenti alla registrazione del provvedimento così come invece è preveduto in altri casi di legge”.

Si tratta di una sentenza certamente condivisibile in quanto muove dalla consapevolezza che il responsabile d'imposta risponde nei confronti dell'erario per una capacità contributiva non propria. Un tale obbligo posto a carico di un soggetto estraneo alla realizzazione del presupposto di fatto del tributo in tanto può giustificarsi, in quanto consenta a questo di garantirsi la provvista per pagare l'imposta senza rimanere inciso dal peso economico del tributo ⁽⁴⁶⁴⁾.

Se si tiene in considerazione tale sentenza – e non anche quella giurisprudenza successiva che verrà analizzata più avanti e che ha segnato un “cambio di rotta” della Consulta – si dovrà ritenere che anche per la sostituzione, perché vi sia rispetto dell'art. 53, co. 1 Cost., il sostituto non debba rimanere inciso dal peso del tributo.

⁽⁴⁶³⁾ Ci riferiamo alle ipotesi – previste per talune fattispecie di redditi conseguiti in natura – di versamento da parte del sostituto di una somma pari alla ritenuta.

⁽⁴⁶⁴⁾ In dottrina cfr. per tutti, P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pagg. 178-179. Per completezza va detto però che per tale Autore, le ipotesi di responsabilità possono essere conformi all'art. 53, co. 1 Cost., oltre che nei casi in cui il responsabile sia in grado di subire l'incidenza economica dell'onere impositivo, anche nei casi in cui, pur se tale condizione non fosse rispettata, il responsabile assuma tale veste “a seguito di un comportamento a lui ascrivibile”.

6. GLI “ACCORDI DI CONSOLIDAMENTO” E LA DISCIPLINA DI CUI ALL’ART. 118 CO. 4 TUIR.

Si tratta allora di comprendere in primo luogo se, nell’ambito della disciplina del consolidato, vi siano delle norme che contemplino un meccanismo di rivalsa a favore della controllante.

Si è dimostrato – nel precedente capitolo – che la rivalsa di cui all’art. 127, co. 4 è da intendersi come riferita soltanto alle maggiori somme accertate. Ciò rende inidonea tale disposizione a risolvere i prospettati problemi di costituzionalità ⁽⁴⁶⁵⁾. La “rivalsa” che sarebbe idonea a risolverli – e che non è prevista nella disciplina del consolidato – è la rivalsa sulle imposte “ordinariamente” pagate dalla controllante e non quella riferita alla sole imposte pagate a seguito di accertamento in ragione della responsabilità sancita dall’art. 127 Tuir.

Si deve ora verificare se, all’interno della disciplina del consolidato, nonostante la mancanza di un’espresso riferimento alla rivalsa, si possa rinvenire una previsione volta ad evitare che sul soggetto che versa le imposte in qualità di sostituto gravi il peso del tributo.

Si è già anticipato nel capitolo secondo che, una modalità di esercizio della rivalsa, potrebbe essere ravvisata negli accordi di consolidamento. Si tratta di un’istituto non previsto espressamente dagli artt. 117 ss. ma che è contemplato implicitamente nell’art. 118, co. 4 Tuir. Come è già stato ricordato tale disposizione è volta a sancire l’irrelevanza fiscale delle “somme percepite o versate tra le società [...] in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti”.

Sempre nel capitolo secondo abbiamo anticipato che, tali accordi, non possono essere considerati come strumento volto a garantire alla controllante la provvista per il pagamento delle imposte che questa versa in luogo delle controllate. Gli accordi di consolidamento, in altri termini, non sono uno strumento contemplato dal legislatore tributario per assicurare la rivalsa alla controllante.

Tale assunto deve essere ora dimostrato. Per far ciò bisogna anzitutto chiedersi cosa debba intendersi con l’espressione “vantaggi fiscali” ⁽⁴⁶⁶⁾.

Secondo l’interpretazione più restrittiva – che a noi sembra essere quella corretta – con “vantaggi fiscali” dovrebbero intendersi i vantaggi connessi all’utilizzo, da parte di una società del gruppo, delle perdite prodotte da un’altra società. Vantaggi che potrebbero portare ad un accordo volto a compensare la società che ha trasmesso la perdita avvantaggiando un’altra società del gruppo che a sua volta, in base all’accordo stesso, verserà una somma alla prima (presumibilmente) pari al vantaggio fiscale ricevuto ⁽⁴⁶⁷⁾.

⁽⁴⁶⁵⁾ *Contra*, G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale*, cit., pag. 1512 il quale però non rileva che quella di cui all’art. 127, co. 4 è una rivalsa riferita alle sole imposte accertate.

⁽⁴⁶⁶⁾ Un tale interrogativo è posto anche da M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, cit., pagg. 602 ss. il quale ritiene che il “vantaggio” sia da considerare un’espressione “elastica”. Tale Autore non pare però porsi il problema che interessa ai nostri fini: quello della possibilità di “far rientrare” nel “vantaggio” anche l’imposta versata da un altro soggetto (*id est*, controllante) per un proprio reddito (quello delle controllate).

⁽⁴⁶⁷⁾ Sembra essere questa l’interpretazione accolta da M. MICCINESI, *Alcune riflessioni*, cit., pagg. 484-485.

Tale interpretazione è avvalorata dalla stessa legge delega 7 aprile 2003, n. 80 la quale prevedeva l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito "dei compensi corrisposti alle e ricevuti dalle società con imponibili negativi" (art. 4, co. 1, lett a).

Sempre rimanendo nell'ambito dell'interpretazione restrittiva dell'art. 118, co. 4 Tuir, attenta dottrina ha osservato che quella adottata dal legislatore delegato è una "formula meno angusta" (rispetto a quella contenuta nella legge delega) in quanto non fa espresso riferimento alla trasmissione degli "imponibili negativi" ma menziona, più genericamente, i "vantaggi fiscali". Da qui si è correttamente ritenuto di poter ricondurre nell'ambito dell'art. 118, co. 4, non solo le ipotesi di trasmissione di perdite, ma "tutti i casi in cui alla partecipazione al consolidato si ricollegano trasferimenti di posizioni soggettive che permettono ad una società del gruppo di conseguire un risparmio d'imposta, normalmente, ma non necessariamente, associato ad un corrispondente aggravio in capo ad un'altra società del gruppo" ⁽⁴⁶⁸⁾. Per tale via si è giunti a considerare fiscalmente irrilevanti anche le somme versate o percepite a fronte dei vantaggi fiscali derivanti dalle rettifiche di consolidamento ⁽⁴⁶⁹⁾.

A fronte delle interpretazioni restrittive appena menzionate, vi è poi la possibilità di interpretare l'art. 118, co. 4 Tuir, in senso ben più ampio. Si potrebbe cioè ritenere che tra le compensazioni infragruppo va annoverata pure l'eventuale provvista che la controllante può farsi rilasciare dalla controllata. Provvista che, essendo volta a pagare l'imposta, è necessariamente "esclusa" e non concorre a formare la base imponibile.

Secondo la dottrina che sembra accogliere tale interpretazione, attraverso l'irrelevanza dei compensi infragruppo si favorirebbe "una sorta di traslazione all'interno del gruppo, cioè la ripartizione fra i soggetti interessati del carico tributario gravante sul soggetto controllante" ⁽⁴⁷⁰⁾.

È una chiave di lettura che riveste, ai nostri fini, fondamentale importanza perché, così interpretando l'art. 118, co. 4, si sarebbe finalmente rinvenuta all'interno della disciplina del consolidato, quella rivalsa di cui abbiamo già parlato nel secondo capitolo e che, se esistente, potrebbe risolvere non pochi problemi in ordine alla conformità dell'istituto che ci occupa rispetto al principio di capacità contributiva.

Si era infatti rilevato che, essendo la controllante un sostituto d'imposta, in presenza della previsione ad opera degli artt. 117 ss. del Tuir di un meccanismo di rivalsa, si sarebbe dovuto considerare tale rivalsa obbligatoria ai sensi dell'art. 64, co. 1 D.P.R. n. 600/73.

Pertanto se quella sottesa all'art. 118, co. 4 Tuir fosse una particolare forma di rivalsa, gli accordi di consolidamento dovrebbero essere considerati obbligatori e dovrebbero prevedere che le controllate versino la "provvista" alla controllante per le imposte che essa deve pagare in qualità di sostituto.

Sarebbero così risolti i problemi di costituzionalità dell'istituto. Il consolidato nazionale sarebbe conforme all'art. 53, co. 1 Cost. nella misura in cui è conforme ad esso qualsiasi ipotesi di sostituzione per la quale il sostituto dispone di un meccanismo

⁽⁴⁶⁸⁾ G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale, cit.*, pagg. 635 ss. Nello stesso senso P. MARONGIU, *Il consolidato fiscale nazionale, cit.*, pagg. 608 ss.

⁽⁴⁶⁹⁾ G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale, cit.*, pag. 636 ss. Quella delle rettifiche di consolidamento è – come si è ricordato nel capitolo precedente – una fattispecie non più prevista nel nostro ordinamento dopo che l'art. 122 Tuir è stato modificato ad opera della l. 24 dicembre 2007, n. 244.

⁽⁴⁷⁰⁾ A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires., cit.*, pag. 510.

che non soltanto gli permette di non rimanere inciso dal tributo, ma lo obbliga ad esercitare la rivalsa.

Rimarrebbe certo da risolvere il problema che si è indicato nel secondo capitolo e relativo alle sanzioni da applicare in caso di mancato rispetto dell'obbligo di esercitare la rivalsa. Ci si dovrebbe interrogare a tal proposito sulla possibilità di applicare tramite interpretazione estensiva od analogica le norme sanzionatorie previste per il caso di omessa ritenuta.

Senonchè la lettura appena ipotizzata dell'art. 118, co. 4 non pare corretta.

È in primo luogo il riferimento che tale disposizione fa alle società "di cui al comma 1" che potrebbe essere addotto in tal senso. Nel suo comma 1 l'art. 118 si riferisce tanto alle controllate quanto alla controllante. Le somme possono quindi essere percepite o versate indifferentemente dalle prime o dalla seconda. Se l'art. 118, co. 4 fosse riferito alla provvista da corrispondere alla controllante la disposizione avrebbe dovuto riferirsi soltanto alle *somme versate dalle controllate alla controllante*.

Si tratta di un'obiezione ancora non decisiva potendosi ad essa ribattere che l'art. 118, co. 4 si riferisce tanto alla "provvista" quanto a versamenti che trovino ragione in motivazioni differenti rispetto alla traslazione dell'imposta. La formula "vantaggi fiscali" sarebbe quindi – si potrebbe sostenere – una formula omnicomprensiva capace di contenere in sé tanto la "provvista" quanto il vantaggio derivante dalla trasmissione delle perdite o quant'altro.

È necessario quindi continuare ad analizzare la disposizione che prevede l'irrelevanza dei compensi infragruppo.

A tal proposito va rilevato che, se si ritiene che la provvista che la società controllata rilascia alla controllante rientri nell'art. 118, co. 4, si deve spiegare quale possa essere il "vantaggio fiscale" che la controllata può aver avuto. La provvista sarebbe infatti, secondo tale interpretazione, la somma che la controllata versa – e che è esclusa da imposizione ai sensi della disposizione analizzata – in contropartita del "vantaggio fiscale" ricevuto. Certo non pare che il "vantaggio" possa essere considerato quello derivante dal mancato pagamento dell'imposta; se la controllata rilascia la provvista sarà essa ad aver pagato l'imposta anche se il versamento è effettuato dalla controllante. Non pare in questo caso si possa parlare di vantaggio fiscale alla stessa stregua per cui non se ne può parlare per tutte le altre ipotesi di sostituzione a titolo d'imposta conosciute nel nostro ordinamento e nelle quali, a fronte del versamento del sostituto, l'imposta è pagata (giuridicamente) dal sostituto che subisce la ritenuta.

L'art. 118, co. 4 sembra invero riferirsi alle ipotesi in cui una parte riceve od attribuisce un "vantaggio fiscale" che continua a rimanere tale anche se è poi compensato attraverso la dazione di una somma di denaro. Il vantaggio derivante dalla trasmissione di una perdita (tanto per fare un'ipotesi senz'altro rientrante nell'art. 118, co. 4) può essere "pagato" da chi riceve la perdita, ma dal punto di vista tributario la perdita da utilizzare rimane in capo a chi l'ha ricevuta. Le due prestazioni sinallagmatiche debbono avere pertanto diversa natura, di modo che una delle si possa continuare a qualificarla – nonostante la somma versata a fronte di essa – come "vantaggio fiscale". È questo il corretto significato che sembra doversi attribuire alla lettera dell'art. 118, co. 4 quando parla di somme percepite o versate *in contropartita* dei vantaggi fiscali ricevuti od attribuiti.

Questo non avviene nel caso in cui la controllata rilasci la provvista alla controllante. La provvista che rilascia è infatti l'imposta che poi la controllante versa all'erario. Non è quindi un qualcosa, di diversa natura, che è dato "in contropartita" di

un vantaggio ricevuto: è la stessa imposta che transita dalla controllata alla controllante, e da questa all'erario (⁴⁷¹).

Si vede quindi come l'art. 118, co. 4 non può essere riferito anche alla "provvista" corrisposta alla controllante; gli accordi di consolidamento, di conseguenza, non possono esser visti come una modalità di esercizio della rivalsa.

Dopo che, nel secondo capitolo, si è dimostrato come non possa parlarsi di rivalsa vera e propria per quella prevista dall'art. 127, co. 4, dobbiamo ora rilevare come non può parlarsi di rivalsa nemmeno argomentando dall'art. 118, co. 4 Tuir.

La conseguenza che ne dobbiamo trarre è che gli artt. 117 ss. del Tuir non contemplano alcuna forma di rivalsa della controllante nei confronti della controllata.

7. INDAGINE RELATIVA ALL'ESISTENZA DI POSSIBILI FORME DI RIVALSA PRIVATISTICA.

7.1. *Il potere della controllante di farsi rilasciare la "provvista" dalla controllata.*

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 ben ne intendiamo il pensiero, è stata avanzata in dottrina da chi, a differenza di quanto da noi sostenuto nel presente lavoro, ha qualificato la controllante come un "responsabile d'imposta". Sotto il profilo della capacità contributiva però, come si è già detto sopra, il problema – tanto nel caso in cui si consideri la controllante un sostituto d'imposta, quanto nel caso in cui la si consideri responsabile d'imposta – rimane lo stesso e quindi analoghe possono essere le soluzioni.

Ebbene tale dottrina ha osservato che "la garanzia dell'effettiva soddisfazione del diritto di credito (di rivalsa) nei confronti dell'obbligato principale dipende, almeno tendenzialmente, proprio dal rapporto di controllo esistente fra responsabile-controllante e obbligato principale (i.e. la controllata)" (⁴⁷²).

L'argomento appare fondato e condivisibile. Non ci sembra però, come diremo subito dopo, che da esso derivi il venir meno di qualsiasi problema in ordine alla

(⁴⁷¹) Per l'affermazione in base alla quale, nelle ipotesi di ritenuta a titolo d'imposta, la somma dovuta dal sostituto e quella dovuta dal sostituito debbono essere considerate aventi la medesima natura (*id est*, di imposta) si veda per tutti G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta*, *cit.*, pag. 11 ed *ivi* per la dimostrazione che ad analoghe conclusioni non può giungersi per la sostituzione a titolo d'acconto.

(⁴⁷²) G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, *cit.*, pag. 529, nonché pag. 536.

legittimità costituzionale – ai sensi dell’art. 53, co. 1 Cost. – della disciplina sul consolidato nazionale.

La tesi appare per un verso condivisibile se si tiene conto che, in caso di mancata opzione per il consolidato, la società controllata avrebbe dovuto versare essa stessa l’imposta a fronte del reddito prodotto. Con il consolidato si obbliga un soggetto diverso a versare l’imposta, ma questo può (in virtù del rapporto di controllo) farsi rilasciare la provvista per un importo pari all’imposta che la controllata avrebbe pagato se non vi fosse stata l’opzione per il consolidato. Il risultato è in questo caso che il *quantum* dovuto a titolo di imposta anziché essere oggetto di un solo “passaggio”, dalla controllata all’erario, perviene a quest’ultimo tramite un passaggio intermedio. La controllante riceve la provvista e versa l’imposta all’erario evitando in questo modo di rimanere incisa per una capacità contributiva non propria. Si tratta in fondo di un modo di esercitare la rivalsa simile a quello previsto dagli art. 23 ss. del D.P.R. n. 600/73 per le ipotesi di redditi in natura sui quali, non potendo esercitare la ritenuta, il sostituto si fa versare dal sostituto la somma corrispondente all’importo della ritenuta che avrebbe applicato se si fosse trattato di somme di denaro.

È pertanto corretto affermare che la controllante ha la possibilità di evitare di rimanere incisa, dal punto di vista economico, dal peso del tributo, ma ciò non significa anche – come si spiegherà meglio subito dopo – che si possa considerare risolto il problema del rispetto del principio di capacità contributiva.

7.2. (segue) l’inidoneità, del meccanismo di rivalsa individuato, a risolvere i problemi di costituzionalità in assenza di un’espressa previsione di un diritto di rivalsa.

7.2.1. Si è accennato sopra al fatto che la possibilità – derivante dal rapporto di controllo – che la controllante ha di farsi rilasciare la “provvista” non è idonea ad eliminare il contrasto con l’art. 53, co. 1 Cost. della disposizione che impone alla controllante stessa di versare l’imposta in luogo di altri.

Per chiarire i motivi di una tale affermazione dobbiamo prendere le mosse dalla *querelle* sviluppatasi in relazione alla legittimità costituzionale delle ipotesi di rivalsa facoltativa.

È ben noto che in ordine a tale argomento non si registra unanimità di posizioni. Parte della dottrina, nonché la giurisprudenza di legittimità, hanno ritenuto che affinché sia rispettato l’art. 53, co. 1 Cost., il legislatore debba prevedere sempre l’obbligatorietà della rivalsa. Non si può ammettere che una norma tributaria contempli l’ipotesi (come avviene se la rivalsa è facoltativa) che del tributo rimanga inciso un soggetto diverso da quello che manifesta la capacità contributiva in quanto ciò sarebbe impedito – secondo tale impostazione – dall’art. 53, co. 1 Cost. ⁽⁴⁷³⁾.

D’altro canto altri autori hanno sostenuto l’esatto contrario considerando il legislatore libero di prevedere un diritto, anziché un obbligo di rivalsa. Ciò che è necessario, sostiene tale dottrina, è che il legislatore non imponga ad un soggetto di pagare l’imposta per una capacità contributiva altrui senza riconoscergli la possibilità di rivalersi. Secondo tale dottrina, sono pertanto pienamente conformi all’art. 53, co. 1

⁽⁴⁷³⁾ Così in dottrina L. SALVINI, voce *Rivalsa*, cit., pagg. 40-41. In giurisprudenza Cass., sent. 5 gennaio 1985, n. 5 in Boll. trib., 1985, pagg. 1432 ss; Cass., SS.UU. 18 dicembre 1985, n. 6445, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, II, 119 ss. con nota di G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell’imposta*.

Cost., anche quelle norme che prevedono la rivalsa facoltativa. Se poi il soggetto che può esercitare la rivalsa non si avvale di tale diritto, ciò non è sufficiente a rendere incostituzionale la previsione legislativa ⁽⁴⁷⁴⁾.

Sulla questione torneremo più avanti al fine di tentare di stabilire quale delle due tesi sia maggiormente condivisibile. Per ora ci interessa valutare se, quantomeno aderendo alla tesi meno restrittiva (quella cioè che considera legittime le norme sulla rivalsa facoltativa), il consolidato possa considerarsi rispettoso del principio di capacità contributiva.

7.2.2. La prima considerazione da fare a tal fine è che, per il consolidato, non è prevista alcuna rivalsa. Per potersi parlare di rivalsa facoltativa infatti la legge deve prevedere prima di tutto la rivalsa (per poi qualificarla come facoltativa), ma negli artt. 117 ss. – come si è più volte osservato – di rivalsa non si parla affatto se non per un ipotesi particolare che è quella relativa alle maggiori somme pagate dalla controllante a seguito di accertamento (art. 127, co. 4).

Se avessimo considerato la controllante non un sostituto ma un responsabile d'imposta, avremmo potuto colmare tale lacuna argomentando dall'art. 64, co. 3 del D.P.R. n. 600/73. In base a tale disposizione infatti il responsabile – come è noto – “ha diritto di rivalsa”. Il valore dell'art. 64, co. 3 del D.P.R. n. 600/73 è ben differente da quello che nel capitolo secondo abbiamo riconosciuto al comma 1 dello stesso articolo 64. Con riguardo al comma 1 dell'art. 64 infatti, abbiamo affermato che la regola sull'obbligo di rivalsa non può essere considerata come regola direttamente applicabile in mancanza dell'espressa previsione di un meccanismo di rivalsa ed in mancanza di apposite sanzioni per l'inosservanza dell'obbligo. Diverso è il discorso che può essere fatto in relazione all'art. 64, co. 3. Come pure si è affermato nel secondo capitolo, sancendo tale disposizione non un obbligo ma un diritto di rivalsa, essa è per così dire “autosufficiente”. Non è necessario che vi siano ulteriori norme che prevedano le modalità di esercizio della rivalsa e le relative sanzioni. L'art. 64, co. 3 potrà essere invocato da qualsiasi soggetto che sia qualificabile come responsabile e che abbia pagato l'imposta per fatti riferibili ad altri. Esso avrà appunto un diritto alla restituzione del *quantum* versato, diritto che troverà fondamento nella regola generale di cui all'art. 64, co. 3 del D.P.R. n. 600/73.

Tuttavia, come si è avuto modo di dimostrare, la controllante nel consolidato non agisce in veste di responsabile d'imposta, ma di sostituto; e per la sostituzione, in base all'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73, o vi è l'obbligo o vi è il diritto; quest'ultimo però deve essere stabilito in modo espresso ⁽⁴⁷⁵⁾. Che possa parlarsi di obbligo lo abbiamo più volte escluso; d'altro canto non essendo previsto espressamente un diritto di rivalsa non può nemmeno trovare accoglimento un ragionamento analogo a quello sopra svolto con riguardo alle ipotesi di responsabilità in relazione all'art. 64, co. 3 del D.P.R. n. 600/73.

Il fatto che non possa parlarsi nemmeno di diritto di rivalsa sembrerebbe non permettere di porre il consolidato al riparo dai dubbi di costituzionalità nemmeno aderendo all'impostazione di quella parte della dottrina che ha considerato conforme a

⁽⁴⁷⁴⁾ G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, pagg. 128 ss.; ID., *Manuale, parte generale, cit.*, pagg. 153-154; G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta, cit.*, pagg. 128 ss., spec.te pag. 130.

⁽⁴⁷⁵⁾ In base all'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 il sostituto infatti “deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso”.

costituzione le ipotesi di rivalsa facoltativa. Anche per tale dottrina infatti, il requisito minimo per il rispetto dal parte del legislatore dell'art. 53, co. 1 Cost., è quello della previsione normativa del diritto di rivalsa ⁽⁴⁷⁶⁾.

Si potrebbe però obiettare che il diritto di rivalsa non è sancito perché essendovi il rapporto di controllo un'espressa previsione in tal senso non è necessaria. La controllante potrà farsi rilasciare la provvista in ogni caso, anche a prescindere dall'espressa previsione di un diritto in tal senso.

Se questo è vero, è anche vero che, soltanto se la rivalsa è espressamente prevista dal legislatore si può riconoscere ad essa un valore giuridico ⁽⁴⁷⁷⁾. Ciò che non è previsto dal legislatore tributario rientra nella sfera privatistica dei soggetti e, come tale, non è sufficiente a far venir meno l'incostituzionalità di una norma ⁽⁴⁷⁸⁾.

Si è consapevoli del fatto che tale argomento potrebbe essere tacciato di essere eccessivamente "formale". La mancata previsione di un diritto da parte degli art. 117 ss., si potrebbe osservare, non fa venir meno il diritto della controllante, in quanto tale, di garantirsi la provvista. Ad una simile obiezione tuttavia pare potersi rispondere che, sotto il profilo degli effetti giuridici, non è uguale che la controllante sia destinataria di una espressa previsione legislativa sul diritto di rivalsa oppure no. Si pensi al caso in cui il consolidato si interrompa, "per qualsiasi motivo" (per utilizzare le parole dell'art. 124 Tuir), prima del compimento del triennio. La controllante potrebbe aver già pagato gli acconti dovuti – ai sensi dell'art. 118, co. 3 Tuir – "sulla base dell'imposta relativa al

⁽⁴⁷⁶⁾ G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo*, cit., pagg. 128 ss.

⁽⁴⁷⁷⁾ Tale affermazione sembra trovare conferma nelle parole di R. RINALDI, *Problemi relativi ai patti di accollo delle imposte dirette*, in *Giur. imp.*, 1986, pag. 1416 la quale osserva che, quando si verifica un'ipotesi per cui un soggetto è tenuto a pagare un tributo in relazione ad un presupposto di fatto ad altri riferibile, "il legislatore deve concedere a chi ha pagato un'azione di regresso verso colui che avrebbe dovuto essere obbligato a pagare" (corsivo mio).

⁽⁴⁷⁸⁾ Il problema, che non può qui essere affrontato *ex professo*, è quello della distinzione tra traslazione palese e traslazione occulta del tributo. Si è già osservato nel capitolo precedente che la traslazione occulta, quella per intenderci che avviene attraverso l'aumento del corrispettivo, è da considerarsi irrilevante per il diritto e non idonea quindi a risolvere questioni giuridiche. Alla traslazione occulta potrebbe tuttavia essere parificata la traslazione palese, posta in essere attraverso un contratto nel quale si affermi espressamente che una parte si accollerà le imposte che devono essere pagate in relazione ad una capacità contributiva dell'altra. Se infatti non vi è alcuna previsione, nemmeno al livello di una norma generale, di un diritto di rivalsa, entrambe le ipotesi debbono essere considerate inadeguate a ricostruire la struttura di un tributo o ad individuare la capacità contributiva colpita dallo stesso. A nessuno verrebbe in mente di sostenere che la parte che tramite un contratto si accollì l'imposta dell'altra parte, diventi perciò stesso soggetto passivo del tributo. Se a differenza della rivalsa "occulta" che è sicuramente una rivalsa economica perché avviene sulla base di esclusivi meccanismi di tipo economico, la rivalsa "palese" è "giuridica" perché prevista attraverso uno strumento giuridico (*id est*, il contratto), ciò non impedisce di considerare irrilevanti per il diritto tributario entrambe le forme di traslazione. Potremmo dire che sono entrambe irrilevanti, una perché è una rivalsa soltanto dal punto di vista economico, e l'altra perché è una rivalsa "privatistica". Deve quindi concordarsi con quanto affermato dalle SS.UU. nella sentenza n. 6445/1985 *cit.*, dove, avendo riguardo proprio ai due fenomeni della traslazione occulta e palese, si afferma che <<le due situazioni differiscono solo perché nel primo caso la componente tributaria non si presenta autonomamente definita, o quindi non è dato alla controparte coglierne la misura di incidenza, formandosi il consenso sul "totale">>, mentre nella seconda ipotesi <<la prestazione appare formalmente composita, risultando da due elementi: quello principale e quello aggiuntivo>> dato appunto dall'imposta che la parte si accolla.

L'aver equiparato, sotto certi profili, la traslazione economica alla traslazione posta in essere mediante un contratto (traslazione privatistica) non significa che le due ipotesi debbano essere sempre accomunate. L'essere quella (che abbiamo chiamato) privatistica una rivalsa giuridica è una circostanza che, in determinate situazioni, assume rilevanza, come si avrà modo di ribadire *infra* in nota 487.

periodo precedente..”, senza aver ancora fatto valere il suo potere di controllante per farsi rilasciare dalle controllate il *quantum* corrispondente alle imposte versate ⁽⁴⁷⁹⁾.

In un’ipotesi come questa, non vi è alcuna norma che preveda il diritto della controllante di recuperare l’imposta versata nei confronti delle controllate. L’art. 124, come si è ricordato nel secondo capitolo, prevede soltanto che – a seguito della interruzione – ciascuna società controllata effettui l’integrazione per il pagamento dell’imposta riferita al proprio reddito. Né appare così scontato che vi siano gli estremi per un’azione civilistica quale potrebbe essere quella di indebito arricchimento. Il consolidato comporta infatti l’obbligo per la controllante di versare l’imposta ed, a fronte di tale obbligo, non prevede alcun diritto al recupero della stessa ⁽⁴⁸⁰⁾. In ogni caso bisogna ribadire che, affinché una norma tributaria che impone ad altri di pagare un’imposta per una capacità contributiva altrui, rispetti il precetto di cui all’art. 53, co. 1 Cost., deve essa stessa prevedere quantomeno un diritto di rivalsa.

La tesi che vede nel potere della controllante di farsi rilasciare la provvista dalla controllata un modo per esercitare la rivalsa non vale pertanto a risolvere i problemi di costituzionalità da noi più volte prospettati. Non vale perché a differenza dell’Autore che ha individuato tale soluzione ⁽⁴⁸¹⁾, chi scrive ritiene che la controllante sia un sostituto e non un responsabile d’imposta. Ciò comporta, per le ragioni più volte illustrate, l’impossibilità di ritenere implicita l’esistenza di un diritto di rivalsa e rende quindi irrilevante dal punto di vista giuridico l’eventuale esercizio da parte della controllante del potere di farsi rilasciare la provvista ⁽⁴⁸²⁾.

È chiaro che, essendo soltanto questo il profilo alla luce del quale la disposizione che pone l’obbligo di versamento in capo alla controllante è da ritenersi incostituzionale, sarebbe sufficiente che il legislatore prevedesse espressamente un diritto di rivalsa della controllante nei confronti della controllata ⁽⁴⁸³⁾ ⁽⁴⁸⁴⁾.

Ciò sarebbe sufficiente ovviamente soltanto nel caso in cui si aderisca alla tesi che considera la rivalsa facoltativa costituzionalmente legittima. Se invece si dovesse prestare consenso all’opposta tesi, secondo la quale il legislatore per rispettare l’art. 53,

⁽⁴⁷⁹⁾ Per sua scelta o magari perché la controllata, che aveva prodotto un reddito nel periodo d’imposta precedente (dal quale scaturisce l’obbligo di versare l’acconto), si trova nel periodo d’imposta in corso sprovvista della disponibilità economica di rilasciare la provvista.

⁽⁴⁸⁰⁾ Il pagamento di indebito è – come è noto – l’esecuzione di una prestazione non dovuta. A fronte di tale evento l’art. 2033 c.c. dà diritto, a chi ha effettuato il “pagamento non dovuto”, il “diritto di ripetere ciò che ha pagato”. Viene da chiedersi in base a quale previsione normativa la controllante che non è più tale potrebbe sostenere che quel pagamento *non era dovuto* visto che le norme sul consolidato le impongono di pagare l’imposta per redditi altrui senza riconoscere un diritto di rivalsa. Si dovrebbe ritenere che si possa invocare direttamente l’art. 53, co. 1 Cost., ma questo non è che la prova che le norme sul consolidato non rispettano tale norma costituzionale. Per un accenno al complesso tema della diretta applicabilità delle norme costituzionali ai rapporti tra privati si veda *infra* nota 497.

⁽⁴⁸¹⁾ Ci riferiamo a G. Frasoni (si veda *retro* nota 472).

⁽⁴⁸²⁾ Per le ipotesi di responsabilità d’imposta invece, come si è affermato più volte nel testo, non è necessario che il legislatore ripeta con riguardo alle singole fattispecie l’esistenza del diritto di rivalsa perché questo è già sancito, in via generale, dall’art. 64, co. 3 del D.P.R. n. 600/73.

⁽⁴⁸³⁾ Non limitato ovviamente, come si fa nell’art. 127, co. 4 Tuir, alle maggiori somme accertate.

⁽⁴⁸⁴⁾ Siamo consapevoli del fatto che, pretendere dal legislatore di introdurre un obbligo di rivalsa sarebbe pretendere troppo in quanto priverebbe il consolidato di uno dei vantaggi che esso offre rispetto al modello di imposizione ordinaria, che è appunto quello di lasciare libera la controllante di farsi rilasciare la provvista, oppure di sopportare essa stessa l’onere economico del tributo mantenendo all’interno della controllata una “ricchezza” maggiore. Un diritto di rivalsa invece non farebbe venir meno tale libertà ed, al contempo, renderebbe il consolidato meno esposto a dubbi di incostituzionalità.

co. 1 Cost. deve necessariamente sancire l'obbligatorietà della rivalsa, in questo caso anche il riconoscimento di un diritto di rivalsa non risolverebbe nulla (⁴⁸⁵).

8. L'ACCOLLO DI IMPOSTA CHE CONSEGUE ALLA SCELTA DELLA CONTROLLANTE DI NON FARSI RILASCIARE LA PROVVISITA.

8.1. *Inidoneità a risolvere il contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost.*

Il potere sopra evidenziato, che la controllante ha di farsi rilasciare la provvista ci indica, per converso, che la stessa è anche libera di scegliere di lasciare tutta la ricchezza in capo alla controllata sopportando essa stessa il peso economico dell'Ires che dovrà versare all'erario anche a fronte del reddito della controllata.

Si avrebbe in questo modo un risultato simile a quello che si ha nell'ipotesi dei c.d. patti di acollo d'imposta. Il soggetto che manifesta la capacità contributiva e che dovrebbe sopportare il peso del tributo, non lo sopporta in virtù di una manifestazione di volontà tra privati.

Come è noto si è molto dibattuto in dottrina ed in giurisprudenza sulla legittimità di simili accordi. Da parte di taluni si è sostenuto, anche se con argomentazioni differenti, che le parti sarebbero libere di distribuire *volontariamente* il peso del tributo in maniera diversa rispetto a quanto previsto dalla legge (⁴⁸⁶). In particolare, detto in termini estremamente sintetici, secondo una prima impostazione l'acollo non è vietato dall'art. 53, co. 1 Cost. perché la Costituzione pone in essere dei limiti per il legislatore, ma non anche per i privati (⁴⁸⁷). Secondo altri invece l'eccessiva limitazione della volontà privata che deriva dal considerare nulli i patti di acollo di imposta, non è desumibile dall'art. 53, co. 1 Cost. (⁴⁸⁸). Senza prendere per il momento posizione sul

(⁴⁸⁵) Per una presa di posizione – da parte di chi scrive – relativamente a tale questione si veda *infra* nel testo.

(⁴⁸⁶) G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di acollo*, cit., pagg. 128 ss.; A. FEDELE, *Appunti*, cit., pag. 237.

(⁴⁸⁷) Così G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di acollo*, cit., pagg. 128 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni, parte generale*, cit., pagg. 148-149; P. RUSSO, *Manuale, parte generale*, cit., pag. 159. Conf. sembra essere la tesi di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 351, nonché quella di A. GIOVANNINI, *Sul trasferimento convenzionale dell'onere d'imposta*, in Riv. dir. trib., 1999, I, pag. 6 il quale tuttavia aggiunge un'ulteriore argomentazione a sostegno della tesi della validità dei patti di acollo di imposte. In particolare, osserva tale Autore come “il trasferimento costituisce accadimento che, indipendentemente dalla sua consacrazione in statuizioni formali, non può di fatto essere impedito, e ciò per il semplice ma fondamentale motivo che il gioco delle leggi economiche è in grado di attuare il trasferimento indipendentemente dal diritto ed anche contro il diritto”. A tali affermazioni ci sembra debba essere mossa una obiezione. È vero che la traslazione economica può avvenire a prescindere dal diritto, ma quando ci si pone il problema della validità o meno dei patti di acollo, ci si pone il problema relativamente alla traslazione “giuridica” (perché attuata con uno strumento giuridico che è il contratto) e non a quella economica. Il fatto che si tratti di una rivalsa di natura “privatistica” non deve indurre nell'errore di considerarla una mera traslazione economica come quella che si attua agendo sui prezzi o sui corrispettivi.

(⁴⁸⁸) A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2001, I, pagg. 897 ss.. In particolare Fedele ritiene che l'argomento che nega, in via generale, la diretta applicabilità delle norme costituzionali come parametro di legittimità degli atti dei privati, espressione di autonomia negoziale, “può essere contrastato, soprattutto con riferimento a settori dell'ordinamento (come il diritto del lavoro) in cui il diretto riferimento dei principi costituzionali ai rapporti contrattuali sembra pacificamente accettato”. Secondo tale Autore, anche senza aderire alla tesi della inapplicabilità dell'art. 53, co. 1 Cost. ai rapporti tra i privati, l'eccessiva limitazione dell'autonomia privata, non è

punto va osservato che nel consolidato si verifica un fenomeno per certi versi opposto a quello dell'accollo d'imposta. Dalla disciplina sul consolidato deriva infatti che chi deve sopportare il peso del tributo è un soggetto diverso da quello che manifesta la capacità contributiva; è infatti questo ciò che si desume dalle norme se si tiene conto della mancata previsione della rivalsa.

La volontà dei privati – che in questo caso peraltro è unilaterale perché a decidere è soltanto la controllante – vale non a realizzare un meccanismo di accollo, ma vale anzi a far venir meno l'accollo previsto *ex lege*. Quando la controllante decide, attraverso una sua libera scelta ed in assenza di una previsione sulla rivalsa, di farsi rilasciare la provvista, non fa altro che “riportare” il carico tributario nella giusta (dal punto di vista costituzionale) collocazione. È la volontà del privato che realizza un assetto conforme all'art. 53, co. 1 Cost., assetto che invece non è conforme alla stessa norma costituzionale stando al dato di partenza, che è quello risultante dagli artt. 117 ss..

Pertanto, se anche si aderisce alle tesi della dottrina che considera validi i patti di accollo d'imposta, distinguendo tra ciò che è sancito dalla legge (che soggiace all'art. 53, co. 1 Cost.), e ciò che consegue agli accordi delle parti (che non subiscono la limitazione del principio di capacità contributiva) resta il fatto che è la disciplina del consolidato ad apparire non conforme all'art. 53, co. 1 Cost. nella parte in cui obbliga un sostituto a versare le imposte senza riconoscergli almeno un diritto di rivalsa.

Così come nell'accollo d'imposta la volontà dei privati che va in senso opposto al precetto costituzionale non è considerata idonea a rendere incostituzionale una norma che di per sé lo rispetta, non vale nemmeno il contrario. Se la norma è di per sé incostituzionale non è certo la volontà dei privati (*id est*, quella della controllante che si fa rilasciare la provvista) a rendere la norma stessa costituzionalmente legittima.

8.1. *Precisazioni intorno alla dichiarata impossibilità di considerare esistente un obbligo di rivalsa per la controllante.*

L'aver introdotto il tema dell'accollo di imposta ci impone di svolgere un'ulteriore considerazione.

Si è ricordato come secondo parte della dottrina l'accollo di imposta debba essere considerato conforme alla Costituzione. Non si è ancora ricordato però che, la stessa dottrina che ammette i patti di accollo d'imposta, pone ad essi un limite che è costituito dalle ipotesi in cui la legge prevede una rivalsa obbligatoria. In questi casi, si osserva correttamente, il problema non è più quello – superabile – del rispetto dell'art. 53, co. 1 Cost., ma è un problema di rispetto della legge stessa. Se la legge prevede la rivalsa come obbligatoria, il patto di accollo si pone in contrasto con tale norma di legge, ed è quindi da considerare nullo⁽⁴⁸⁹⁾.

Si tocca qui un punto molto delicato che potrebbe far venir meno tutto quanto affermato, già nel secondo capitolo, in ordine alla non applicabilità nei confronti della controllante dell'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 che prevede l'obbligo di rivalsa per

adeguatamente giustificata dal principio costituzionale. Osserva conclusivamente Fedele che l'imputazione soggettiva dell'onere del tributo si può dire già realizzata con la costituzione a carico del soggetto passivo degli effetti obbligatori previsti dalla legge.

⁽⁴⁸⁹⁾ Si rinvia alla dottrina citata in nota 486 cui *adde* R. RINALDI, *Problemi relativi ai patti di accollo*, *cit.*, pagg. 1416 ss..

il sostituto. Si è ripetuto più volte che l'art. 64, co. 1 non è idoneo a trovare applicazione generale perché, a fronte dell'obbligo di esercitare la rivalsa, c'è anche bisogno che il legislatore preveda l'applicabilità di sanzioni in caso di mancato rispetto dell'obbligo stesso.

Ebbene sotto il profilo che stiamo qui analizzando, quello dell'accollo d'imposta, l'obbligo di rivalsa previsto dall'art. 64, co. 1 torna ad avere applicazione in quanto, la "sanzione" al patto di accollo d'imposta è data dalla nullità del patto stesso⁽⁴⁹⁰⁾. Per questo profilo quindi, la previsione di cui all'art. 64 è in grado di assumere il ruolo di norma di carattere generale che fino a questo momento avevamo negato.

Dobbiamo ora chiederci quali conseguenze producano tali considerazioni sul consolidato. Per rispondere a tale quesito si deve tenere a mente quanto detto sopra in ordine al fatto che l'accollo nel consolidato è, per così dire, giuridicizzato. La volontà privata può soltanto andare nel senso opposto dell'accollo, facendo sì che il sostituto (controllata) paghi la provvista al sostituto (controllante).

Non si può quindi argomentare dall'art. 64, co. 1 per sostenere che la controllante è obbligata a farsi rilasciare la provvista determinandosi, altrimenti, un accollo d'imposta vietato dalla legge. Qui l'accollo d'imposta è appunto legittimato dalla legge che disciplina il consolidato ciò che non vale ad eliminare, ma anzi aumenta, le perplessità che tale istituto presenta dal punto di vista del rispetto del principio di capacità contributiva.

9. PROSECUZIONE DELL'INDAGINE: L'ACCOLLO DI IMPOSTA CHE CONSEGUE ALLA SCELTA DI OPTARE PER IL CONSOLIDATO.

9.1. *Premessa.*

Una possibile soluzione sembrerebbe intravedersi se si tiene conto di quanto affermato finora con riguardo all'accollo d'imposta, unitamente alla natura opzionale del consolidato. Si potrebbe sostenere in altri termini che l'essere in presenza di un accollo di imposta oppure no, non va valutato ragionando soltanto con riguardo ad un gruppo di società che abbia già optato per il consolidato. Se così si ragiona infatti si giunge alla conclusione – cui siamo giunti sopra – che nel consolidato non vi è accollo d'imposta perché l'accollo presuppone la volontà dei privati, mentre nel consolidato l'accollo è giuridicizzato. Se invece si sposta il ragionamento al momento antecedente in cui il gruppo di imprese non ha ancora esercitato l'opzione per il consolidato, allora si può sostenere che, l'accollo d'imposta cui va incontro la controllante con il consolidato, è frutto di una volontà di privati manifestata attraverso l'opzione. Così argomentando si può parlare di un vero e proprio accollo d'imposta il quale potrebbe ad una prima analisi essere considerato conforme a Costituzione nei limiti in cui lo sia qualsiasi altra ipotesi di accollo di imposta.

Sicuramente non vale obiettare – sulla base di quanto è stato detto sopra con riguardo al divieto di accollo per le ipotesi di rivalsa obbligatoria – che il patto di

⁽⁴⁹⁰⁾ Ovviamente siamo in presenza in questo caso non di una sanzione amministrativa, ma di una sanzione di diritto privato. Si tratta sempre di una sanzione, idonea come tale a rendere corretta la configurazione in termini di "obbligo" del precetto normativo cui la sanzione è ricollegata. Per alcune brevi considerazioni in ordine alle sanzioni nel diritto privato si veda F. GAZZONI, *Manuale, cit.*, pagg. 4-5.

accollo è nullo perché vietato dall'art. 64, co. 1 del D.P.R. n. 600/73 che pone l'obbligo di rivalsa in capo al sostituto. Qui vi è una norma di legge che, *sotto questo profilo*, opera come legge speciale rispetto all'art. 64, co. 1, in quanto appunto consente tale forma di accollo d'imposta ⁽⁴⁹¹⁾.

9.2. *Nostra posizione riguardo alla conformità all'art. 53, co. 1 Cost. della rivalsa facoltativa e dell'accollo d'imposta in generale.*

9.2.1. Si è giunti in questi ultimi paragrafi ad individuare finalmente due possibili spiegazioni dell'istituto del consolidato, che potrebbero rendere compatibile con l'art. 53, co. 1 Cost. l'obbligo sancito in capo alla controllante di versare imposte per i redditi prodotti dalle controllate.

La prima soluzione è quella che fa leva sulla possibilità che la controllante ha di farsi rilasciare dalle controllate la provvista per pagare le imposte in qualità di sostituto. Per considerare accettabile questa spiegazione si è però osservato che il legislatore dovrebbe intervenire prevedendo espressamente un diritto di rivalsa della controllante nei confronti della controllata. Nel contempo però, si dovrebbe accettare la tesi che considera conforme alla Costituzione l'istituto della rivalsa facoltativa.

Altra possibile spiegazione è quella secondo cui, attraverso l'opzione per il consolidato, le società pongono in essere un particolare ⁽⁴⁹²⁾ patto di accollo d'imposta essendo, una delle conseguenze dell'adesione al consolidato, l'obbligo della controllante di farsi carico delle imposte relative ai redditi prodotti dalle società controllate.

Tuttavia, così come la prima soluzione è accettabile soltanto nel caso in cui si ritenga la rivalsa facoltativa conforme alla Costituzione, la seconda soluzione presuppone innanzitutto che si accolgano le tesi che considerano legittimi i patti di accollo d'imposta. In un secondo momento bisognerà comprendere pure se, quello che si realizza con il consolidato, è in tutto e per tutto assimilabile ai comuni patti di accollo d'imposta oppure no.

È quindi giunto il momento di tentare di prendere una posizione sulla non facile questione che, come si è ricordato sopra, ha impegnato dottrina e giurisprudenza senza produrre soluzioni univoche.

Pare a chi scrive che, per affrontate correttamente il tema, si debba impostare l'analisi tenendo distinte le due ipotesi: quella della rivalsa facoltativa e quella dei patti di accollo d'imposta.

Si è consapevoli del fatto che le due questioni sono state spesso affrontate congiuntamente perché in taluni casi il presupposto dell'accollo d'imposta è l'esistenza

⁽⁴⁹¹⁾ Accollo d'imposta che – ci rendiamo conto – è del tutto particolare in primo luogo perché esso può venir meno nel caso in cui la controllante si faccia rilasciare la provvista. È questa del resto la conseguenza del fatto che lo stesso consolidato si ha a seguito della manifestazione di volontà di un unico soggetto. Più precisamente, dal punto di vista giuridico sono diversi soggetti (*id est*, tutte le società che aderiscono al consolidato) ad optare per il consolidato; la controllante però, in virtù dei suoi diritti di voto, è di fatto il soggetto che decide per tutti gli altri in ordine all'adesione al consolidato.

Tale peculiarità dell'accollo d'imposta non pare comunque inficiare il nostro ragionamento dato che qui si deve soltanto valutare la conformità dell'accollo stesso alla Costituzione e non anche il fatto che poi l'accollo potrebbe concretamente non verificarsi.

⁽⁴⁹²⁾ Una delle ragioni di tale particolarità è stata illustrata nella precedente nota 491. Dell'altra differenza sostanziale rispetto ai normali patti di accollo d'imposta si darà conto più avanti nel testo.

di una rivalsa facoltativa, ma si vuole in questa occasione sottolineare che non sempre è così.

Se il tema dell'accollo d'imposta è affrontato insieme a quello della rivalsa, prendendo cioè in considerazione i patti di accollo posti in essere in presenza di fattispecie per le quali è anche prevista la rivalsa, la questione deve essere risolta nei seguenti termini: se la rivalsa è obbligatoria l'accollo d'imposta è nullo perché contrario (non alla Costituzione ma) alla norma di legge che sancisce l'obbligatorietà della rivalsa⁽⁴⁹³⁾, se invece la rivalsa è facoltativa l'accollo è valido ed efficace perché, stabilire che non vi è obbligo di rivalsa, equivale ovviamente a consentire alla parte che può esercitarla di non esercitare il suo diritto accollandosi, per l'effetto, l'imposta dovuta da altri⁽⁴⁹⁴⁾.

Orbene, si è ricordato sopra come, parte della dottrina che considera validi ed efficaci i patti di accollo d'imposta, giunge a tale conclusione osservando che l'art. 53, co. 1 Cost., in quanto norma costituzionale, si rivolge al legislatore e non anche ai privati, con la conseguenza che solo il primo è vincolato alla norma stessa⁽⁴⁹⁵⁾. Secondo altri invece l'art. 53 non sarebbe idoneo a limitare la libertà contrattuale della parti al punto da non rendere possibile i patti di accollo di imposta⁽⁴⁹⁶⁾.

Quello della diretta applicabilità delle norme costituzionali nei rapporti intersoggettivi è un tema complesso che non può essere affrontato in questa sede⁽⁴⁹⁷⁾.

⁽⁴⁹³⁾ È bene precisare che diverso è l'accordo con il quale una parte rinuncia ad esercitare la rivalsa obbligatoria, dal patto con cui le parti concordano il corrispettivo "al netto della ritenuta". Quest'ultimo tipo di accordo non comporta alcuna violazione dell'obbligo di rivalsa, la quale verrà senz'altro effettuata ma hanno soltanto lo scopo di individuare il criterio di determinazione del corrispettivo. Pertanto bisogna concordare pienamente con la dottrina che distingue tra le due fattispecie ritenendo che, in presenza di un obbligo di rivalsa, soltanto la prima ipotesi (*id est*, rinuncia alla rivalsa obbligatoria) darebbe vita ad accordi nulli per violazione di norme imperative. Così R. CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, pagg. 483-484; I. MANZONI-G. VANZ, *Il diritto tributario*, *cit.*, pagg. 188 ss..

⁽⁴⁹⁴⁾ Potrebbe essere interessante domandarsi se a seguito del riconoscimento generalizzato dei patti di accollo, operato dall'art. 8, co. 2 della legge 27 luglio 2000, n. 212 si possa ancora sostenere che, in presenza di norme sulla rivalsa obbligatoria, l'eventuale patto di accollo sia nullo per contrasto con le norme di legge. Ad avviso di chi scrive la risposta deve essere ancora affermativa in quanto, le norme sulla rivalsa obbligatoria, debbono essere considerate *speciali* e quindi prevalenti rispetto alla norma generale di cui all'art. 8, co. 2 dello Statuto. Ne deriva che l'eventuale rinuncia della parte ad esercitare la rivalsa, continuerà ad essere in contrasto con la norma di legge che ne sancisce l'obbligatorietà, senza che a nulla valga invocare il generale riconoscimento dei patti di accollo operato dall'art. 8, co. 2 dello Statuto.

Contrario ad una simile soluzione S. LA ROSA, *Principi*, *cit.*, pag. 267 il quale ritiene che avendo le clausole di accollo un oggetto meramente economico possono coesistere con le norme sulla rivalsa obbligatoria senza essere in contrasto con esse. L'art. 8 dello Statuto, secondo La Rosa, induce "a ritenere superati i dubbi del passato sulla possibilità dell'accollo nei casi di rivalsa obbligatoria". Invero pare a chi scrive che non vi sia nell'art. 8 alcun elemento per considerare superata tale questione in quanto l'art. 8 si riferisce soltanto all'accollo. I rapporti con la rivalsa obbligatoria quindi non mutano rispetto al passato. Ci si deve allora preoccupare di coordinare l'art. 8 dello Statuto con le conclusioni raggiunte nel testo in ordine alla nullità dei patti di accollo nelle ipotesi di rivalsa obbligatoria. È da ritenere che la soluzione si trovi appunto nel rapporto di specialità che le norme sulla rivalsa obbligatoria vengono ad avere rispetto all'art. 8 dello Statuto.

⁽⁴⁹⁵⁾ È la tesi di G. FALSITTA e degli altri autori indicati in nota 487.

⁽⁴⁹⁶⁾ È la tesi di A. FEDELE, per cui si rinvia alla nota 488.

⁽⁴⁹⁷⁾ In particolare vi è stato il dibattito sulla possibilità di applicare direttamente ai rapporti intersoggettivi i "principi fondamentali" della Costituzione. Sul punto si veda M. MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni*, *cit.*, pagg. 51 ss. il quale ricorda le diverse posizioni assunte da Crisafulli e Mortati sul punto. Mentre secondo Crisafulli i principi suppliscono le norme di attuazione, se queste mancano,

Anche tralasciando il difficile tema della efficacia nei confronti dei privati delle norme costituzionali, pare tuttavia a chi scrive che vi sia un ulteriore e differente argomento a favore della tesi per cui l'art. 53, co. 1 Cost. non è idoneo ad impedire che le parti si facciano reciproche concessioni a qualsiasi titolo ⁽⁴⁹⁸⁾ ⁽⁴⁹⁹⁾.

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 ⁽⁵⁰⁰⁾, l'obbligazione privatistica non ha evidentemente tale scopo ⁽⁵⁰¹⁾. Fermo restando quindi che il debitore nei confronti dell'erario è e deve rimanere il titolare della capacità contributiva, ciò non toglie che 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

secondo Mortati essi non hanno tale efficacia, ma valgono solo come criteri d'interpretazione del diritto vigente e come fonti dell'obbligo, per il legislatore, di dare loro attuazione. La posizione di Mazziotti di Celso è invece intermedia ritenendo tale Autore che non sia possibile fornire una risposta unitaria. Alcuni principi fondamentali sono "equiparabili, per la loro capacità di incidere direttamente sui rapporti intersoggettivi, ai principi generali del diritto, come intesi dall'art. 12 delle Preleggi", mentre altri costituiscono al massimo un invito al legislatore a provvedere, un criterio di interpretazione della legislazione vigente, e possono provocare la caducazione di leggi con essi contrastanti.

Non è questa la sede per approfondire tale questione. Tuttavia, simmetricamente a quanto ritenuto da Mazziotti di Celso in ordine alla possibilità di parificare – sotto il profilo della capacità di incidere sui rapporti intersoggettivi – taluni principi fondamentali della Costituzione ai principi generali del diritto, si potrebbe ritenere che alcune norme costituzionali non comprese fra i principi fondamentali (è questo il caso dell'art. 53 Cost.) siano parificabili alle norme ordinarie. Ciò che va sottolineato è comunque che non pare potersi negare in termini netti e decisi che le norme costituzionali (siano principi fondamentali oppure no) possano trovare diretta applicazione nei rapporti tra privati. Questo non significa però, è bene sottolinearlo, che l'art. 53, co. 1 Cost. debba automaticamente essere annoverato tra le norme costituzionali direttamente applicabili. Per affermare questo o per negarlo si dovrebbe analizzare ben più a fondo un tema che, lo si ripete, non può qui essere analizzato.

⁽⁴⁹⁸⁾ Tesi sostenuta anche da R. CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione*, cit., pag. 481 il quale osserva che, una volta che il soggetto passivo abbia compiutamente soddisfatto il dovere di concorso alle pubbliche spese, si appalesa irrilevante rispetto all'art. 53, co. 1 Cost., "la circostanza che egli, usando del proprio potere contrattuale, riesca a ristorarsi del sacrificio economico effettivamente patito per il pagamento delle imposte".

⁽⁴⁹⁹⁾ Va precisato tuttavia che una conferma di tale affermazione non può essere desunta dall'art. 8, co. 2 della legge n. 212/00 il quale, in quanto norma ordinaria, non può certo essere utilizzato per fornire una interpretazione della norma costituzionale. È anzi lo stesso art. 8, co. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente che dovrebbe essere considerato incostituzionale qualora si aderisse alle tesi che considerano non conformi all'art. 53, co. 1 Cost. gli accolti d'imposta (per un analogo ordine di considerazioni si veda A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto*, cit., pag. 895; F. BATOCCHI, *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, (a cura di A. Fantozzi-A. Fedele), pag. 442; *contra* S. LA ROSA, *Principi*, cit., pag. 267).

⁽⁵⁰⁰⁾ Chiarissime in tal senso le parole di apertura della fondamentale monografia di A. F. BASCIU, *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, pag. 17 il quale scrive: "Poiché l'imposizione tributaria sostanzialmente si risolve nel far acquisire allo Stato le somme di denaro che gli sono necessarie a far fronte alle spese pubbliche, può senz'altro affermarsi che, in via di principio, lo strumento tecnico-giuridico in forza del quale l'imposizione in concreto si attua è la statuizione, a carico del cittadino, dell'obbligo di effettuare la prestazione di una somma di danaro a titolo d'imposta".

⁽⁵⁰¹⁾ Per l'affermazione che la funzione del riparto differenzia l'obbligazione tributaria dall'obbligazione di diritto civile si veda G. FALSITTA, voce *Obbligazione tributaria*, in Diz. dir. pubbl., (diretto da S. Cassese), vol. IV, Milano, 2006, pag. 3841.

dal legislatore, né dalle parti ⁽⁵⁰²⁾; il rapporto privatistico tra contribuente e terzo invece, non è riguardato dall'art. 53, co. 1 Cost. e non soggiace quindi a tale principio ⁽⁵⁰³⁾.

Vi è poi un'ulteriore considerazione da svolgere. 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. Non è questa la sede per affrontare tale argomento che del resto non è qui rilevante⁽⁵⁰⁴⁾; ci preme soltanto rilevare che ciò è un'ulteriore conferma 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 restrittiva della Corte costituzionale – 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 ⁽⁵⁰⁵⁾; 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 ⁽⁵⁰⁶⁾.

Sembra quindi a chi scrive che, più che interrogarsi sulla applicabilità o meno delle norme costituzionali ai rapporti interprivati, 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, nel quale rientrano i patti di accollo d'imposta, non è riguardato dall'art. 53, co. 1 Cost..

Alla luce di quanto affermato è evidente che l'espressione “accollo d'imposta” è, se si aderisce alla tesi appena avanzata, un'espressione impropria. Ciò che si “accolla” il terzo non è un'imposta, ma solo una somma ad essa corrispondente. Fatta tale

⁽⁵⁰²⁾ È pertanto da giudicarsi pienamente corretto quanto disposto dall'art. 8, co. 2 della L. n. 212/00 giusta il quale l'accollo non comporta la liberazione del contribuente originario. Le ragioni di una tale previsione da un lato si spiegano avendo riguardo allo stesso ordine di considerazioni svolto con riguardo ai patti di accollo in presenza di norme sulla rivalsa obbligatoria (si rinvia alla nota 493), e dall'altro rendono evidente che tale previsione dell'art. 8 è meramente ricognitiva di principi generali già derivanti dal sistema. In particolare l'accordo tra privati che prevedesse la liberazione del contribuente originario sarebbe contrario alle norme tributarie che individuano il debitore d'imposta, e sarebbe pertanto nullo, a prescindere dall'art. 8, co. 2 dello Statuto. Anche in questo caso quindi – così come si è affermato nel testo con riguardo alle ipotesi di rivalsa obbligatoria – non vi è bisogno di richiamare l'art. 53, co. 1 Cost. (come fa invece F. BATOCCHI, *L'accollo*, cit., pag. 443, nota 42) per considerare nullo un accordo tra privati.

⁽⁵⁰³⁾ Per l'affermazione che il rapporto tra accollante ed accollato è “carente di una connotazione tributaria” si veda R. RINALDI, *Problemi relativi ai patti di accollo*, cit., pag. 1405.

⁽⁵⁰⁴⁾ Sulla posizione della Corte costituzionale riguardo alle tasse si veda per tutti L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pagg. 98 ss.

⁽⁵⁰⁵⁾ Sulla finalità dell'imposta cfr. per tutti A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, cit., pagg. 45 ss..

⁽⁵⁰⁶⁾ Ancora A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, cit., pag. 49 il quale ricollega all'art. 23 Cost. l'esigenza che l'imposta trovi la sua fonte in una norma di legge o in un atto ad essa equiparato. Afferma G. FALSITTA, *Manuale, parte generale*, cit., pag. 18 che “L'obbligazione d'imposta è un'obbligazione *ex lege* (e per ciò coattiva). Essa nasce dalla volontà della legge e giammai dalla volontà delle parti che intervengono nella creazione di negozi giuridici privati o nello svolgimento di attività economiche”.

precisazione si proseguirà l'indagine continuando ad utilizzare, per comodità espositiva, la locuzione "accollo d'imposta".

9.2.2. Fin qui quanto al tema dell'accollo d'imposta in generale. Più complesso ci sembra il tema della rivalsa facoltativa. La stessa dottrina che ha considerato legittimo l'accollo d'imposta sulla base dell'argomento appena richiamato, ha esteso tale argomento anche alla rivalsa facoltativa giungendo alle stesse conclusioni in ordine alla legittimità costituzionale di tale istituto.

Tuttavia affermare che l'art. 53, co. 1 Cost. si rivolge soltanto al legislatore non risolve nulla in quanto le norme che prevedono la rivalsa facoltativa sono appunto introdotte dal legislatore. Per stabilire se la rivalsa facoltativa sia conforme o meno a Costituzione si deve stabilire se dall'art. 53, co. 1 Cost. discende soltanto la regola per cui chi manifesta la capacità contributiva deve, *a meno che il soggetto attivo della rivalsa non rinunci ad esercitarla*, rimanere inciso dal peso del tributo, oppure se il principio di capacità contributiva imponga al legislatore di fare in modo che il contribuente sia *necessariamente* inciso dal tributo. Se si aderisce a quest'ultima impostazione le norme sulla rivalsa facoltativa dovrebbero essere considerate contrarie all'art. 53, co. 1 Cost. ⁽⁵⁰⁷⁾.

In effetti tale tesi sembra avvalorata dal tenore letterale dell'art. 53, co. 1 Cost. il quale adotta un tono perentorio quando stabilisce che "Tutti *sono tenuti* a concorrere alle spese pubbliche in ragione della *loro* capacità contributiva". Non stabilisce l'art. 53, co. 1 Cost. che davanti ad una manifestazione di capacità contributiva è dovuta un'imposta dal titolare della capacità contributiva stessa *o da chi per lui voglia sopportarne il peso*. Sembrerebbe cioè che dall'art. 53 derivi l'esigenza che la norma sia formulata in maniera tale da prevedere che, unico soggetto a rimanere gravato dal peso del tributo, sia il titolare della capacità contributiva. Fermo restando quindi, per le ragioni sopra indicate, la libertà delle parti di disattendere tale precetto costituzionale, sembrerebbe che il precetto stesso non può essere disatteso dal legislatore prevedendo rivalse (non obbligatorie ma) facoltative.

Ci rendiamo conto del fatto che l'argomento letterale è, per le norme costituzionali, le quali debbono in poche parole esprimere un elevato grado di "generalità", un argomento non particolarmente efficace. Come è stato autorevolmente osservato in dottrina "Il diritto costituzionale è il regno dei principi, per la banale ragione che una dichiarazione la quale pretende di governare l'intero ordinamento deve divenire astratta a tal punto da poter essere racchiusa in poche frasi che reggono innumerevoli altre frasi". Da ciò deriva che "le proposizioni del testo costituzionale, in grandissima parte, non solo non sono applicabili in positivo (non possono dire in positivo cosa fare o cosa non fare), ma abbisognano di molte mediazioni prima di poter guidare effettivamente i comportamenti dei destinatari" ⁽⁵⁰⁸⁾.

Ben più efficace ci sembra quindi l'argomento utilizzato dalla Corte di cassazione ⁽⁵⁰⁹⁾, ed espressamente condiviso da parte della dottrina ⁽⁵¹⁰⁾, che fa leva sul

⁽⁵⁰⁷⁾ Per la tesi della incostituzionalità delle norme sulla rivalsa facoltativa si rinvia alla dottrina ed alla giurisprudenza citate in nota 473 nonché alle indicazioni contenute nelle note che seguono.

⁽⁵⁰⁸⁾ G.U. RESCIGNO, *Interpretazione costituzionale e positivismo giuridico*, in AA.VV. *Interpretazione costituzionale* (a cura di G. Azzariti), Torino, 2007, pag. 24. Nello stesso senso, ancor prima, C. MORTATI, voce, *Costituzione (Dottrine generali)*, in Enc. dir., vol. XI, Milano, 1962, pag. 180.

⁽⁵⁰⁹⁾ Cass., sez. I civ., sent., n. 5/1985, cit..

collegamento – pacificamente ammesso – tra art. 2 Cost. ed art. 53 co. 1 Cost.. Con l'espressione <<concorso alle spese pubbliche>> la Costituzione impone – a detta della S.C. – che ad ogni capacità contributiva corrisponda *una riduzione del patrimonio del titolare della capacità contributiva*. Riduzione che ovviamente, in caso di rinuncia all'esercizio della rivalsa, si verifica invece, non sul patrimonio del titolare della capacità contributiva, ma sul patrimonio del terzo (⁵¹¹).

10. CONCLUSIONI: NESSUNA DELLE IPOTESI RICOSTRUTTIVE SI RIVELA IDONEA, IN MANCANZA DI UN'ESPRESSA PREVISIONE SULLA RIVALSA, A RISOLVERE I PROBLEMI DI COSTITUZIONALITÀ.

Si è quindi tentato di dimostrare che, mentre gli accolti d'imposta – che riguardano soltanto “questioni” tra privati – sono da considerare validi ed efficaci, le norme sulla rivalsa facoltativa dovrebbero invece essere considerate contrarie al principio di capacità contributiva.

Si deve precisare che una simile conclusione non precluderebbe in assoluto il ricorso ai patti di acollo d'imposta. Certamente se fossero previste soltanto rivalse obbligatorie, l'acollo, per i casi in cui vi è rivalsa, non sarebbe mai possibile in quanto contrario ad una norma di legge. Ma il tema dei patti di acollo non si limita alle ipotesi in cui vi è rivalsa facoltativa, in quanto si estende anche alle ipotesi in cui semplicemente una parte è tenuta al versamento dell'imposta, ed un'altra si accolla il peso dell'imposta stessa. Se anche venissero meno perché dichiarate incostituzionali tutte le norme sulla rivalsa facoltativa – cosa che appare estremamente improbabile – rimarrebbe comunque una categoria di ipotesi per le quali porre in essere patti di acollo d'imposta. Ciò dimostra tra l'altro la corretta impostazione che si è data alla ricerca tenendo distinte le due ipotesi (acollo d'imposta e rivalsa facoltativa).

Coerentemente con le conclusioni raggiunte dovremmo allora ritenere che il consolidato può essere considerato compatibile con la Costituzione soltanto nella seconda delle ipotesi ricostruite sopra prospettata. Quella cioè che vede nell'esercizio dell'opzione l'espressione di una volontà nel senso di porre in essere un acollo d'imposta della controllante in relazione al reddito della controllata.

Senonché tra le comuni ipotesi di acollo d'imposta e la particolare ipotesi che si realizza con il consolidato vi sono differenze che non consentono di estendere a quest'ultimo istituto le argomentazioni sopra svolte a sostegno della non contrarietà all'art. 53, co. 1 Cost. dei normali patti di acollo d'imposta.

(⁵¹⁰) E. DE MITA, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'acollo di imposte)*, in Boll. trib., 1985, pag. 1384.

(⁵¹¹) Per una critica al richiamo effettuato dalla S.C. all'art. 2 Cost. si veda G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, cit., pag. 130 il quale afferma che, una volta che la solidarietà sociale sia perseguita “con una sapiente scelta dei fatti imponibili, con la diversificazione delle aliquote o con tutti quegli accorgimenti giuridici mediante i quali si ottengono discriminazioni qualitative e quantitative della tassazione”, “il diritto di rivalsa in favore di chi ha pagato per conto altrui pare più che sufficiente per il rispetto del principio costituzionale”.

Alle considerazioni di Gaffuri ci permettiamo di ribattere che è proprio la scelta dei fatti imponibili che, con la rivalsa facoltativa, può essere intesa come una scelta non univoca da parte del legislatore. Cfr. sul punto L. SALVINI, voce *Rivalsa*, cit., pag. 41 la quale osserva che il legislatore spesso sembra indulgere nelle previsioni di mero diritto di rivalsa “per mascherare [...] proprie incertezze sulla configurazione del presupposto del tributo”.

In verità in comune tra le due ipotesi vi è soltanto la circostanza che alla base del fenomeno dell'accollo che viene a realizzarsi vi è una manifestazione di volontà privata. Ma le similitudini si fermano qui. Quanto affermato sopra con riguardo alla natura civilistica dell'obbligazione che nasce con il patto di accollo, ed alla conseguente negazione che esso abbia ad oggetto una "imposta", non può essere affermato per il consolidato. La controllante, in qualità di sostituto, è tenuto al pagamento di un'imposta nei confronti dell'erario. Viene quindi meno la possibilità di affermare che non trovi applicazione l'art. 53, co. 1 Cost..

L'inapplicabilità dell'art. 53, co. 1 Cost. non si può quindi sostenere né se si aderisce alla tesi da noi prospettata sulla legittimità dei patti di accollo d'imposta, né se si accede a quelle tesi per cui l'art. 53 Cost. non si applica – in quanto norma costituzionale – ai rapporti intersoggettivi. Quanto a quest'ultima tesi infatti il problema è che nel consolidato si è in presenza di una norma di legge, e non un mero accordo tra privati, che prevede l'obbligo dell'accollante (in particolare della società controllata) ⁽⁵¹²⁾.

Ed applicando l'art. 53, co. 1 Cost. alle norme sul consolidato si ha sempre il risultato per cui le stesse non rispettano il principio di capacità contributiva nel momento in cui non prevedono espressamente un apposito meccanismo di rivalsa a favore della controllante. Si torna quindi al punto di partenza. È necessario che il legislatore preveda quanto meno un diritto di rivalsa.

Quanto alla dubbia legittimità costituzionale delle norme sulla rivalsa facoltativa bisogna osservare che, al di là della forza persuasiva delle elaborazioni teoriche cui abbiamo aderito affermando l'incostituzionalità di tali norme, è bene che l'indagine giuridica sia svolta anche sulla base di criteri realistici. Giudicare corretta la lettura dell'art. 53, co. 1 Cost. che considera incostituzionali le norme sulla rivalsa facoltativa equivale a combattere una battaglia persa in partenza.

Fin troppe sono le ipotesi di rivalsa facoltativa e non obbligatoria previste dal nostro ordinamento e non pare realistico pensare che, in mancanza di argomenti netti ed inconfutabili a favore della tesi della incostituzionalità (che pure si è qui giudicata

⁽⁵¹²⁾ È bene rilevare che a diverse conclusioni si deve giungere con riguardo all'accollo d'imposta previsto dall'art. 8, co. 2 dello Statuto del contribuente. Se è vero infatti che anche qui si ha una previsione di legge, e non soltanto un accordo tra privati, è anche vero che l'accollo cui si riferisce l'art. 8 ha, secondo l'interpretazione della dottrina, un valore meramente interno. Ciò non soltanto nel senso che, come previsto espressamente dalla disposizione, non comporta la liberazione "del contribuente originario", ma anche nel senso che l'accollante non viene ad assumere alcun obbligo nei confronti dell'amministrazione finanziaria (cfr. per tutti A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 259).

A tali conclusioni, in ragione di quanto affermato nel testo, si deve giungere anche sulla base di un'interpretazione costituzionalmente orientata. Se l'art. 8, co. 2 fosse interpretato nel senso che a seguito dell'accordo tra privati nasce un'obbligazione a pagare l'imposta anche in capo all'accollante, tornerebbe ad applicarsi per tale obbligazione l'art. 53, co. 1 Cost., e si darebbe vita agli stessi problemi di costituzionalità evidenziati nel testo con riferimento al consolidato.

Si è consapevoli del fatto che, interpretando l'art. 8, co. 2 in modo da negare all'accollo qualsiasi valore nei confronti dell'a.f., si rende di fatto la norma superflua, nel senso che essa non aggiunge nulla di nuovo rispetto a quanto poteva accadere, prima dell'entrata in vigore dello Statuto, in presenza un patto di accollo d'imposta. Si tratta però di una lettura che, come si è già affermato, è imposta dalla Costituzione. È da ritenere quindi il legislatore dello Statuto abbia voluto soltanto affermare in via normativa la legittimità dei patti di accollo d'imposta anche se, è bene precisarlo, nulla potrebbe lo Statuto, in quanto legge ordinaria, nel caso in cui si dovessero considerare contrari alla Costituzione i patti di accollo d'imposta.

preferibile), si possa pensare che vi siano concrete possibilità per una pronuncia di illegittimità costituzionale di tali norme (⁵¹³).

Per concludere va quindi detto che la natura opzionale del consolidato non è sufficiente per risolvere i problemi di costituzionalità che tale istituto pone. Per far ciò il legislatore dovrebbe intervenire prevedendo un diritto di rivalsa a favore della controllante (⁵¹⁴).

SEZIONE SECONDA.

POSSIBILI ULTERIORI RICOSTRUZIONI: DALLE SENTENZE DELLA CORTE COSTITUZIONALE SULLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA “IN SENSO OGGETTIVO”, ALLE NUOVE LETTURE DELL’ART. 53, CO. 1 COST. TEORIZZATE DALLA DOTTRINA

11. L’EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE IN TEMA DI RESPONSABILITÀ D’IMPOSTA QUALE PUNTO DI PARTENZA PER VALUTARE ULTERIORI POSSIBILI SPIEGAZIONI DEL CONSOLIDATO ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA.

11.1. *Il primo “passo” rappresentato dalla sentenza 10 novembre 1982, n. 178.*

Si è fatto riferimento sopra alla sentenza della Corte costituzionale n. 120/72 come punto di partenza per la valutazione della costituzionalità del consolidato. In particolare tale sentenza ha assunto a tal fine estrema rilevanza in quanto è stata l’unica sentenza della Corte costituzionale, sul tema della responsabilità d’imposta, ad affermare la necessità che chi deve pagare le imposte per fatti riferibili ad altri deve anche essere nella condizione di rivalersi nei confronti dell’obbligato principale al fine di non rimanere inciso dal tributo.

La stessa sentenza è citata dalla dottrina ogni qual volta si parla del fenomeno della responsabilità d’imposta, in quanto è l’unica sentenza ad aver raggiunto le conclusioni appena ricordate.

L’analisi della giurisprudenza successiva della Corte costituzionale indica invece in un certo senso un cambio di rotta della stessa. È pertanto utile ai nostri fini analizzare

(⁵¹³) Nell’unica occasione in cui è stata sollevata la questione di costituzionalità della rivalsa facoltativa, la Corte costituzionale non si è pronunciata dichiarando inammissibile la questione per difetto di motivazione (Corte cost., ord. 23 aprile 1985, ord. n. 112).

(⁵¹⁴) In dottrina giustificano il consolidato dal punto di vista costituzionale argomentando semplicemente dalla sua natura opzionale F. DAMI, *I gruppi di imprese nell’imposizione sui redditi*, cit., pagg. 184-185; G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa*, cit., pag. 530 il quale, però, come si è detto sopra nel testo, giustifica la responsabilità della controllante richiamando (oltre alla opzionalità) anche la possibilità che questa ha, in quanto controllante, di esercitare la rivalsa nei confronti della controllata; A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires*, cit., pag. 510 il quale, come pure si è ricordato sopra, individua quali ulteriori elementi idonei a far venir meno il contrasto con l’art. 53, co. 1 Cost., la *ratio* agevolativa dell’istituto, e l’irrelevanza dei compensi infragruppo. Sull’inidoneità di questi due argomenti a risolvere i problemi di costituzionalità si è già detto sopra nel testo.

questa giurisprudenza per valutare se da essa possano essere tratti principi nuovi rispetto a quello affermato dalla ormai lontana sentenza n. 120/72 che possano essere utili nell'offrire un corretto inquadramento dell'istituto del consolidato. Ciò verrà fatto sempre sulla base della premessa che, le condizioni individuate dalla Corte per considerare costituzionalmente legittime le ipotesi di responsabilità d'imposta, possono essere considerate valide anche per l'istituto della sostituzione nel quale pure un soggetto paga le imposte per fatti o situazioni riferiti ad altri soggetti.

Si deve allora iniziare dalla sentenza n. 178 del 10 novembre 1982 ⁽⁵¹⁵⁾ attraverso la quale la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità dell'art. 93, n. 1, r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 il quale prevedeva la responsabilità d'imposta per l'imposta di registro, non soltanto delle parti contraenti, ma anche dei procuratori delle stesse. In tale occasione la Consulta dichiarò infondata la questione di costituzionalità osservando che, "il rapporto fra rappresentante e rappresentato nella stipula di un atto soggetto all'imposta di registro esiste, è volontario e per giunta si presume non gratuito (art. 1709 c.c.)".

Si noti come il raffronto di tale sentenza con quella sopra citata, di dieci anni antecedente, è particolarmente utile perché vi è una quasi totale identità tra le questioni portate all'attenzione della Corte. Si tratta invero in tutti e due i casi dello stesso art. 93 del r.d. n. 3269/1923. L'unica differenza è che la sentenza n. 120/72 ebbe modo di occuparsi della parte in cui tale disposizione prevedeva la responsabilità solidale dei procuratori per le tasse giudiziali (art. 93, n. 2), mentre nella sentenza n. 178/82 la Corte si è occupata della responsabilità solidale dei procuratori per l'imposta di registro (art. 93, n. 1). Cambia il tributo ma non la sostanza. Si hanno due ipotesi in cui un soggetto che non realizza il presupposto è chiamato a rispondere solidalmente dell'imposta dovuta dall'obbligato principale.

In questo caso, a differenza di quanto accaduto nella sentenza n. 120/72, la Consulta non ha fatto alcun riferimento alla possibilità per il responsabile d'imposta di esercitare la rivalsa. Così, se con la precedente sentenza del 1972 si era giunti alla conclusione che la disposizione era incostituzionale perché non vi era la possibilità per il procuratore di garantirsi la provvista, con la sentenza n. 178/82 la Corte ha ritenuto invece la questione di costituzionalità infondata soltanto argomentando dall'esistenza di un rapporto "giuridico-economico" intercorrente tra i soggetti.

La Corte costituzionale non si è preoccupata di verificare se il responsabile d'imposta avesse la possibilità o meno di esercitare la rivalsa. Quesito che, se posto, avrebbe probabilmente dovuto portare la Corte al risultato inverso di considerare la norma incostituzionale. L'art. 1709 c.c. cui la Corte fa riferimento nella sentenza si riferisce al compenso che deve essere riconosciuto al mandatario non alla corresponsione a questo della provvista necessaria a pagare l'imposta. Il fatto che il procuratore sia remunerato per il suo incarico può semmai rilevare ai fini dell'applicazione di altri tributi tra i quali l'imposta sul reddito dovuta a fronte della percezione di un compenso ricevuto nell'ambito di un'attività professionale.

Il problema non era quindi quello di stabilire se il responsabile d'imposta potesse avere un qualche guadagno dalla realizzazione del presupposto d'imposta da parte dell'obbligato principale, ma era quello – ben diverso – di comprendere se il

⁽⁵¹⁵⁾ In E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, vol. I, Milano, 1984, pagg. 701 ss.

responsabile avesse o meno la possibilità di ricevere, oltre al compenso, il *quantum* dovuto all'erario per l'adempimento dell'obbligazione tributaria ⁽⁵¹⁶⁾.

Se il richiamo all'esistenza di rapporti giuridico-economici quale criterio per giustificare le ipotesi di responsabilità d'imposta era stato effettuato già dalla sentenza n. 120/72, va anche detto che questa aveva poi "recuperato" in qualche modo alla vaghezza di tale criterio ⁽⁵¹⁷⁾ facendo riferimento alla necessità per il responsabile di garantirsi la provvista necessaria a pagare l'imposta.

Non così la successiva sentenza n. 178/82 che ha invece ritenuto sufficiente il solo criterio della esistenza di un rapporto giuridico-economico, ciò che ha appunto permesso, in una fattispecie simile a quella di cui si era occupata la Corte nella precedente sentenza del 1972, di giungere alla opposta conclusione della legittimità costituzionale ⁽⁵¹⁸⁾.

Emerge quindi da tale sentenza un primo passo verso una successiva giurisprudenza che, come si vedrà, sembra abbandonare del tutto le linee tracciate dalla prima sentenza sul responsabile d'imposta, la sentenza n. 120/72.

11.2. (segue) il "collegamento con il presupposto" quale criterio assunto dalla Corte costituzionale per giustificare ipotesi di responsabilità solidale.

In altre occasioni, la Corte costituzionale ha avuto modo di considerare costituzionalmente legittime delle fattispecie normative in cui, all'obbligo di pagamento dell'imposta a fronte di una capacità contributiva altrui, non faceva riscontro l'esistenza di un meccanismo di rivalsa.

È necessario analizzare brevemente tali decisioni per poi verificare se l'indirizzo in esse manifestato possa essere idoneo a fornire ulteriori spiegazioni del consolidato rispetto a quella sopra indicata che fa leva sull'opzionalità dello stesso e sul conseguente fenomeno di "accollo di imposta" che ne deriva.

Il riferimento è in primo luogo alla sentenza 20 marzo 1985, n. 68 ⁽⁵¹⁹⁾ pronunciata con riferimento alla legittimità costituzionale degli artt. 66 r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270 (Legge tributaria sulle successioni) e 12, comma primo, del d.l.lgt. 8 marzo 1945, n. 90 (Modificazione della imposte sulle successioni), i quali sancivano la solidarietà sostanziale tra coeredi per il pagamento dell'imposta di successione. Fulcro della questione era il fatto che il coerede veniva obbligato, a causa della prevista responsabilità, a sopportare un carico tributario eccedente la quota ereditaria a lui spettante.

La Corte considerò infondata la questione di legittimità costituzionale affermando che "la capacità contributiva ai fini dell'imposta di successione va valutata, non già alla stregua di quella in ipotesi rivelata da un trasferimento di ricchezza o dai singoli trasferimenti di ricchezza in esso ricompresi, *ma secondo criteri diversi e di maggiore ampiezza*" (corsivo mio).

⁽⁵¹⁶⁾ Non varrebbe poi – sul piano giuridico – sostenere che chi ha diritto a ricevere un compenso può incorporare nel compenso stesso anche la somma corrispondente all'imposta dovuta. Sarebbe questa infatti una traslazione economica che, in quanto tale, non assume rilevanza giuridica.

⁽⁵¹⁷⁾ Critica l'eccessiva vaghezza di tale criterio adottato già nella sentenza n. 120/72 R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva – il collegamento soggettivo*, cit., pag. 286.

⁽⁵¹⁸⁾ Per una critica a tale sentenza si veda Cfr. E. DE MITA, *Sulla legittimità del responsabile d'imposta*, in *Fisco e costituzione*, vol. I, cit., pag. 900.

⁽⁵¹⁹⁾ In E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, vol. II, Milano, 1993, pagg. 189 ss.

La critica che si può muovere a tale sentenza è quella di non spiegare cosa debba intendersi per <<criteri di maggiore ampiezza>>. Ciò che conta ai nostri fini è osservare che, ancora una volta, si è considerato conforme all'art. 53, co. 1 Cost. il fatto che il soggetto chiamato a pagare l'imposta potesse rimanere inciso dal tributo per una capacità contributiva non propria. Ciò ha indotto la dottrina a parlare di un "nuovo corso" della giurisprudenza costituzionale iniziato negli anni ottanta e caratterizzato dall'utilizzo di un criterio oggettivo, e non più soggettivo, per valutare il rispetto del principio di capacità contributiva ⁽⁵²⁰⁾.

È pur vero che nella stessa sentenza si fa riferimento al diritto di regresso del coerede che ha pagato l'imposta nei confronti degli altri coeredi. Ma dalla lettura della sentenza emerge chiaramente come tale riferimento sia posto su di un piano secondario, essendo volto soltanto a rafforzare la conclusione cui la Corte già era giunta, nell'*iter* argomentativo della motivazione, parlando di un principio di capacità contributiva da valutare secondo *criteri di maggiore ampiezza e prescindendo dai singoli trasferimenti di ricchezza*.

Si tratta di una sentenza poi confermata dalla Corte costituzionale con le ordinanze 11 febbraio 1988, n. 170, e 12 aprile 1990, n. 211 pronunciate sempre con riguardo alla disciplina dell'imposta sulle successioni.

A rafforzare l'indirizzo della Corte che qui si vuole evidenziare vi è poi la sentenza 25 febbraio 1988, n. 219. Si è in questo caso giudicata costituzionalmente legittima l'estensione dell'assoggettabilità all'imposta di fabbricazione sugli oli minerali, nei confronti di chiunque abbia concorso nei reati di evasione insieme ai produttori ed agli importatori degli oli minerali stessi, pur senza essere, a sua volta, produttore od importatore. La sentenza in parola ha giudicato apodittica l'affermazione delle ordinanze di remissione secondo cui i concorrenti sarebbero estranei al rapporto tributario ed ha affermato che "La pretesa estraneità non sussiste, giacché la soggezione agli obblighi fiscali concerne tutti coloro la cui posizione *sia, comunque e a qualsiasi titolo, sostanzialmente collegata col fatto generativo degli obblighi medesimi: e quindi può comprendere, com'è ovvio, anche i soggetti la cui condotta risulti diretta a rendere materialmente possibile l'evasione d'imposta*" (corsivo mio).

Qui la Corte sembra affermare – ancor più esplicitamente di quanto non avesse fatto in precedenza con le sentenze sopra citate – che il (solo) "collegamento con il presupposto di fatto del tributo" giustifica l'obbligo tributario a prescindere dal fatto che si tratti di un collegamento dal quale emerge una qualche manifestazione di forza economica. Perché vi sia capacità contributiva è sufficiente – secondo la Consulta – un "qualsiasi" legame con il presupposto di fatto.

Si tratta di affermazioni che non possono certamente essere accettate. Il "collegamento con il presupposto" è affermazione che di per sé non indica nulla. L'art. 53, co. 1 Cost. utilizza il termine "loro", con ciò rendendo evidente che il presupposto di

⁽⁵²⁰⁾ G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 138; ID., *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996, pagg. 87 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in *Riv. dir. trib.*, I, pagg. 746-747. Critico nei confronti di un concetto di capacità contributiva intesa in senso oggettivo è F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, pag. 739 il quale osserva che una tale concezione poteva essere corretta nella vigenza dello Statuto Albertino del 1848, nel quale si collegava la contribuzione agli "averi", "ma il salto qualitativo che, dopo un secolo e l'affermazione di tutt'altri valori, ha voluto creare la Costituzione repubblicana è stato proprio quello di passare dagli "averi" in senso oggettivo alla "capacità" in senso soggettivo.

fatto deve essere rivelatore di un'attitudine alla contribuzione propria del contribuente stesso, e non di altri ⁽⁵²¹⁾.

Ancora con ordinanza del 22 ottobre 1987, n. 316 la Corte ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 17, ult. comma, della legge 13 aprile 1977 n. 114 che stabiliva, nel caso di coniugi non legalmente ed effettivamente separati, che si fossero avvalsi della possibilità di presentare su un unico modello la dichiarazione unica dei redditi di ciascuno di loro, la responsabilità in solido degli stessi per il pagamento dell'imposta, sopratasse, pene pecuniarie e interessi iscritti a ruolo a nome del marito. Ad avviso dei giudici remittenti tale previsione contrastava con l'art. 53, co. 1 Cost. in quanto ciascun coniuge era chiamato a rispondere solidalmente anche per i redditi dell'altro coniuge dei quali non aveva la disponibilità. Anche in tale occasione la Corte ha addotto a fondamento della propria conclusione circa l'infondatezza della questione, il fatto che l'obbligato solidale non fosse comunque estraneo alla posizione giuridica da cui scaturiva l'obbligazione tributaria.

Riepilogando possiamo dire che a partire dagli anni ottanta in avanti la Corte costituzionale, per giustificare delle fattispecie in cui un soggetto è chiamato a rispondere per l'obbligazione tributaria a fronte di un presupposto del tributo posto in essere da un altro soggetto, ha utilizzato criteri quali: "l'esistenza di rapporti giuridico-economici", il "collegamento con il presupposto del tributo", "la non estraneità alla posizione giuridica da cui scaturisce l'obbligazione tributaria".

11.3. *(segue) necessità di conciliare le sentenze che ravvisano la giustificazione dell'obbligo del responsabile nel "collegamento con il presupposto", con le sentenze che intendono la capacità contributiva come "idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta".*

Riesce difficile conciliare queste decisioni della Corte costituzionale con le altre nelle quali la stessa ha affermato – anche dopo il 1980 – che il principio di capacità contributiva impone che vi sia idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta, la quale deve essere a sua volta deducibile dal presupposto al quale la prestazione è collegata ⁽⁵²²⁾.

L'unico modo di conciliare questi – apparentemente divergenti – orientamenti della Corte costituzionale sembra essere quello di individuare nelle sentenze della Corte il tentativo di affermare, anche se non esplicitamente, che il responsabile, per il fatto di avere un collegamento con il presupposto di fatto, manifesta a sua volta una capacità contributiva propria. Da un lato abbiamo infatti sentenze in cui si richiede l'idoneità soggettiva all'obbligazione d'imposta, dall'altro abbiamo sentenze che giustificano ipotesi di responsabilità, per presupposti posti in essere da altri soggetti, senza prendere in considerazione il profilo della rivalsa, ma semplicemente sulla base dell'esistenza di un qualche collegamento (talvolta definito dalla Corte "giuridico-economico") con il presupposto di fatto stesso. La conclusione cui sembra doversi giungere è che l'esistenza di un rapporto di carattere giuridico-economico con il soggetto che realizza il

⁽⁵²¹⁾ Per tale ordine di considerazioni vedi G. FALSITTA, *Manuale, parte generale, cit.*, pag. 139.

⁽⁵²²⁾ In questo senso si veda sent. 16 giugno 1964, n. 45; sent. 10 luglio 1975, n. 201; sent. 15 luglio 1976, n. 179; sent. 8 febbraio 1984, n. 25; sent. 7 luglio 1986, n. 178; sent. 10 marzo 1993, n. 102; sent. 21 maggio 2001, n. 155; sent. 21 maggio 2001, n. 156.

presupposto è sufficiente a rivelare l'esistenza di una capacità contributiva in capo al responsabile d'imposta.

Sembra essere questa la concezione sottesa alle richiamate sentenze costituzionali. Ma se anche così fosse, tale eventuale manifestazione di capacità contributiva dovrebbe essere accertata dalla Corte e non accettata aprioristicamente. Se il "collegamento con il presupposto" rivela un'autonoma attitudine alla contribuzione del responsabile, bisognerebbe comprendere volta per volta in cosa tale capacità contributiva si risolva.

Inoltre non si spiega per quale motivo, se la capacità contributiva è diversa ed autonoma rispetto a quella dell'obbligato principale, il responsabile d'imposta debba sempre rispondere – così avviene nelle ipotesi previste nel nostro ordinamento – per la medesima imposta dovuta dall'obbligato principale.

Infine non si vede come si possa da un lato accettare la tesi di una capacità contributiva autonoma del responsabile, e dall'altro considerare legittimo che, in caso di pagamento dell'imposta da parte dell'obbligato principale, il responsabile sia liberato dalla sua obbligazione tributaria. Saremmo in presenza di un fenomeno in parte analogo a quello che si verifica nelle ipotesi di coobbligazione paritaria, con la differenza che qui il presupposto non è comune alle due parti, ma è un presupposto diverso; ciò che non consente di spiegare come possa, l'estinzione dell'obbligazione tributaria collegata al presupposto del tributo posto in essere dall'obbligato principale, comportare il venir meno dell'obbligazione collegata al diverso presupposto di fatto posto in essere dal responsabile.

Si vede quindi come, alla luce di tali sentenze, il tema sulla responsabilità si complica non poco. A differenza di quanto costantemente affermato dalla dottrina si dovrebbe sostenere che responsabile d'imposta non è colui che risponde per una capacità contributiva altrui. È colui che risponde a seguito di un presupposto di fatto riferito ad altri, *ma per una capacità contributiva propria!* ⁽⁵²³⁾.

Ci rendiamo conto della contrarietà di una tale affermazione alla tradizionale concezione – elaborata dalla dottrina – del responsabile d'imposta come soggetto che risponde per una capacità contributiva altrui.

Per dimostrare però che è questa la concezione, non affermata espressamente, della Corte costituzionale, dobbiamo richiamare la sentenza 25 luglio 1984, n. 226. Ancora una volta si è in presenza di un giudizio di costituzionalità dell'art. 93, n. 1 del r.d. n. 3269/1923. In questa occasione si era dubitato, da parte dei giudici remittenti, della legittimità costituzionale della disposizione nella parte in cui prevedeva la responsabilità solidale del venditore per l'imposta di registro dovuta nella misura normale, nell'ipotesi in cui il compratore fosse decaduto dal beneficio del pagamento dell'imposta in misura fissa per fatto a lui imputabile. Si era sostenuto che la disposizione fosse in contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. in quanto, l'imposizione

⁽⁵²³⁾ Tale conclusione cui giunge implicitamente la Corte costituzionale è nettamente contrastante con quanto unanimemente affermato in dottrina. Chiare in questo senso le parole di A. PARLATO, voce *Responsabilità d'imposta*, cit., pag. 4 laddove afferma che il responsabile d'imposta "risulta estraneo alla imputazione del fatto indice di capacità contributiva, che viene unicamente imputato al soggetto direttamente obbligato". Nello stesso senso L. CASTALDI, voce *Solidarietà*, cit., pag. 5 la quale, partendo proprio dalla premessa per cui al responsabile d'imposta "non è riferibile alcuna manifestazione di capacità contributiva" afferma che, a differenza che nella solidarietà paritaria la quale sembra rispondere *in primis* ad esigenze di rispetto dell'art. 53 Cost., la figura del responsabile d'imposta risulta "chiaramente finalizzata ad un potenziamento della ragioni creditorie dello Stato sotto il profilo di una più sicura ed agevole riscossione del tributo".

tributaria a carico del venditore, in solido con il compratore, prescindeva dalla sussistenza della specifica capacità contributiva del primo.

Si nota subito la differenza rispetto alle precedenti sentenze n. 120/72 e n. 178/82 le quali si erano occupate delle ipotesi di coobbligazione solidale del procuratore legale per le tasse giudiziali e del procuratore *ad negotia* di una delle parti contraenti. In quelle fattispecie infatti, si è in presenza di un soggetto sicuramente estraneo al presupposto di fatto del tributo e qualificabile quindi come responsabile d'imposta.

Nella fattispecie presa in considerazione dalla sentenza n. 226/1984 invece, il venditore può essere considerato coobbligato in via paritaria⁽⁵²⁴⁾. Sembra essere questa l'interpretazione accolta dalla Corte nella citata sentenza. Ritiene infatti la Corte – richiamando i propri precedenti che hanno affermato la necessità dell'idoneità soggettiva all'obbligazione tributaria – che il contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. non vi sia, in quanto il venditore risponde per una capacità contributiva propria. Ciò che interessa ai nostri fini evidenziare è però un altro passaggio della sentenza che è quello in cui, dopo aver chiaramente considerato il venditore quale soggetto passivo del tributo (e quindi un coobbligato paritario), richiama le sentenze n. 120/72 e n. 178/82 facendo riferimento ai “rapporti giuridico-economici” quale criterio per considerare legittima dal punto di vista costituzionale l'estensione della responsabilità al venditore.

Si tratta di una sentenza importante perché mette insieme i due aspetti che finora abbiamo descritto come contrapposti tra loro. Vi è in questa sentenza sia il richiamo al collegamento soggettivo, sia il richiamo al collegamento dato dall'esistenza di rapporti giuridico-economici. Così argomentando la Corte mostra di accettare quella strada che abbiamo indicato essere l'unica possibile per conciliare tra loro filoni di sentenze apparentemente contrapposti, e considerati tali dalla dottrina⁽⁵²⁵⁾, quelle sull'idoneità soggettiva e quelle sull'idoneità oggettiva. Mostra di ritenere cioè che il criterio dell'esistenza di rapporti “giuridico-economici”, richiamato dalle sentenze sul responsabile d'imposta, è un criterio volto a ravvisare la capacità contributiva del soggetto che tale rapporto abbia. Il soggetto legato da rapporti giuridico-economici manifesta per ciò solo – secondo la Corte costituzionale – una propria capacità contributiva. E ciò sia nel caso in cui il soggetto partecipi direttamente al presupposto di base (come nelle ipotesi di coobbligazione solidale paritaria) sia nel caso in cui non realizzi il presupposto di fatto del tributo ma sia un responsabile d'imposta. La sentenza n. 226/1984 non avanza una simile distinzione, ma richiama i precedenti sul responsabile d'imposta mettendoli sullo stesso piano della fattispecie data da un'ipotesi – ben diversa – di coobbligazione solidale paritaria⁽⁵²⁶⁾.

La difficoltà ad accogliere una simile ricostruzione – che però, lo si ribadisce, sembrerebbe legittimata dalle sentenze della Corte costituzionale – risiede nello stesso dettato normativo e precisamente nella parte in cui si riconosce al responsabile un diritto di rivalsa (art. 64, co. 3, D.P.R. n. 600/73). Se vi è rivalsa, significa che si vuole far ricadere il peso del tributo su un soggetto diverso dal responsabile il quale quindi non risponde, secondo la previsione normativa, per una capacità contributiva propria.

⁽⁵²⁴⁾ Senza pretesa di analizzare il tema relativo all'individuazione del presupposto di fatto e dei soggetti passivi del tributo di registro nella vigenza del r.d. n. 3269/1923 si rinvia ai “classici” lavori di L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955; A. UCKMAR, *La legge del registro, libro terzo*, Padova, 1958; A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960.

⁽⁵²⁵⁾ Si rinvia a nota 520.

⁽⁵²⁶⁾ Sulla differenza tra obbligazione solidale dipendente e paritaria si rinvia al capitolo secondo ed alla bibliografia ivi indicata.

Proprio la rivalsa, che non viene presa in considerazione in tali sentenze dalla Corte costituzionale, è ciò che più di ogni altro aspetto collegato al tema della “responsabilità d’imposta”, avrebbe dovuto essere preso in considerazione per verificare la legittimità costituzionale delle singole fattispecie normative portate all’attenzione della Corte.

Del resto è ben noto che all’istituto della rivalsa la Corte costituzionale non ha mai attribuito l’importanza che invece viene riconosciuta da una parte della dottrina. Anche laddove la rivalsa è prevista come obbligatoria e specificamente sanzionata, essa è stata considerata dalla Corte costituzionale come un fenomeno meramente economico. Il riferimento è alla normativa Iva. Con la sentenza n. 15 febbraio 1984, n. 25⁽⁵²⁷⁾, la Corte costituzionale ha ritenuto di poter affermare che i soggetti Iva, essendo tenuti a versare l’imposta all’erario, manifestano una propria capacità contributiva a nulla rilevando la rivalsa, considerata appunto dalla Corte avente valore non giuridico ma economico⁽⁵²⁸⁾. Si vede ancora una volta che la Corte, quando si è in presenza di un soggetto tenuto al pagamento dell’imposta, tende a ravvisare in esso la capacità contributiva per il solo fatto che questo, come avviene nell’Iva, partecipi del rapporto giuridico-economico dal quale scaturisce l’obbligo tributario⁽⁵²⁹⁾, svalutando del tutto il fatto che il presupposto, in virtù dell’obbligo di rivalsa, dovrebbe considerarsi posto in essere dal consumatore il quale quindi dovrebbe, per l’effetto, essere considerato il titolare della capacità contributiva colpita dal tributo⁽⁵³⁰⁾.

Stando così le cose – e tornando all’oggetto del presente lavoro – si potrebbe giungere ad affermare che nel consolidato, qualora si consideri la controllante come responsabile d’imposta⁽⁵³¹⁾, il problema della legittimità costituzionale potrebbe essere risolto sostenendo che questa è collegata al presupposto di fatto. Tale collegamento sarebbe dato dal rapporto di “controllo” che tale soggetto ha nei confronti del soggetto che realizza il presupposto del tributo (controllata).

Se la Corte costituzionale ha ritenuto – nella citata sentenza 178/1982 – che realizza un *collegamento con il presupposto*, idoneo a giustificare la sua responsabilità, il procuratore delle parti che abbiano stipulato un atto soggetto ad imposta di registro,

⁽⁵²⁷⁾ In Foro it., 1984, I, pagg. 1803 ss. con nota di TUCCI, *Problemi di legittimità costituzionale per crediti di rivalsa Iva*.

⁽⁵²⁸⁾ Il problema nasceva dal fatto che l’art. 18, ultimo comma, in combinato disposto con gli artt. 2758, co. 2 e 2772, co. 3 c.c. attribuisce al cedente o committente un privilegio speciale sui mobili o sugli immobili che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio. Al contrario manca ogni garanzia di credito di rivalsa quando si tratti di cessioni aventi ad oggetto beni consumabili, ovvero servizi che non hanno alcuna relazione con beni mobili o immobili. Sul punto si veda L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit., pagg. 1318-1319 la quale esprime un severo giudizio nei confronti della sentenza osservando che la Corte costituzionale in tale occasione “ha risolto apoditticamente nell’unico modo che permetteva di affermare sicuramente la costituzionalità della norma denunciata, e cioè nel senso che il soggetto titolare del diritto di rivalsa è quello che manifesta la capacità contributiva colpita dall’Iva e che pertanto l’art. 53 Cost. non viene violato anche se egli resta inciso dall’onere del tributo”.

⁽⁵²⁹⁾ Si legge nella sentenza citata che l’art. 17 del D.P.R. n. 633/72 <<con lo stabilire che l’imposta è dovuta “dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizio imponibili”, identifica il presupposto dell’imposta in ciascuna delle anzidette operazioni economiche. *La capacità contributiva va pertanto riscontrata in tutti i soggetti che quelle operazioni pongono in essere*>> (corsivo mio).

⁽⁵³⁰⁾ In questo senso si veda per tutti F. GALLO, *Profili di una teoria dell’imposta sul valore aggiunto*, cit., pagg. 17 ss.; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit., pagg. 1287 ss. spec. pag. 1319; G. FALSITTA, *Manuale, parte spec.*, cit., pag. 567.

⁽⁵³¹⁾ Conclusione cui giunge – come si è ricordato nel capitolo precedente – la dottrina maggioritaria.

non si vede perché, *a fortiori*, tale “collegamento” non debba considerarsi esistente laddove c’è un rapporto di controllo tra società come avviene nel consolidato nazionale.

Si tratta – è bene sottolinearlo ancora una volta – di una giurisprudenza non condivisibile in quanto non individua quale debba essere volta per volta la manifestazione di capacità contributiva sottesa alla figura del responsabile. È però ciò che ci sembra derivi dalle sentenze di costituzionalità; di tale impostazione della Consulta dobbiamo quindi inevitabilmente tener conto nel valutare la legittimità costituzionale del consolidato.

In altri termini, non è tanto importante chiedersi come possa astrattamente essere giustificato il consolidato in termini di costituzionalità dell’istituto, è invece importante comprendere come la Corte costituzionale potrebbe giustificarlo, se le norme che impongono alla controllante di versare l’imposta per presupposti di fatto riferiti ad altri ed in assenza di rivalsa dovessero essere portate all’attenzione della Consulta per violazione dell’art. 53, co. 1 Cost. (⁵³²).

11.4. *Possibilità di estendere la giurisprudenza in tema di responsabilità anche alla sostituzione d’imposta.*

Dobbiamo ora domandarci se gli effetti derivanti dalle sentenze della Corte costituzionale sopra citate siano suscettibili di essere estesi anche alla sostituzione. È a quest’ultima figura infatti che abbiamo ritenuto debba essere ricondotto il rapporto controllante-controllate nel consolidato nazionale.

Si è osservato sopra che, tanto nella responsabilità quanto nella sostituzione, il problema che si pone – sotto il profilo del rispetto del principio di capacità contributiva – dovrebbe essere quello di far sì che il soggetto tenuto a pagare l’imposta senza aver realizzato il presupposto di fatto, non rimanga inciso dal tributo.

Abbiamo osservato che non è questo il punto di vista della Corte costituzionale con riguardo alla responsabilità d’imposta.

Le conclusioni della Corte – che si condividano o meno – sembra si possano estendere anche alla sostituzione. L’essere nella sostituzione un soggetto tenuto al pagamento “in luogo di altri”, mentre il responsabile lo è “insieme con altri” non pare rilevante in ordine al quesito posto. Ciò che conta, è che entrambi rispondono per “fatti o situazioni” riferibili ad altri. Sotto questo profilo responsabilità e sostituzione si accomunano; pertanto se il “collegamento con il presupposto” può essere sufficiente (ai fini della costituzionalità della norma) per il responsabile, può esserlo anche per il sostituto.

Ed il collegamento con il presupposto è un requisito talmente generico da poter essere ravvisato tanto nella sostituzione quanto nella responsabilità. Anzi si potrebbe osservare che nella sostituzione, dove il sostituto è l’unico obbligato al pagamento dell’imposta, il collegamento con il presupposto dovrebbe essere ancor più forte. Tanto forte da rendere preferibile – per l’erario – che vi sia il pagamento da parte del sostituto anziché da parte del sostituto (⁵³³). Sia detto per inciso che è quantomeno dubbio che

(⁵³²) Del resto, parafrasando quanto affermato da autorevole dottrina, si deve prendere atto che è la Corte costituzionale che “dice l’ultima parola sulla costituzione vigente”. G.U. RESCIGNO, *Interpretazione costituzionale e positivismo giuridico*, cit., pag. 20.

(⁵³³) Si è ricordato nel capitolo precedente come, tra le varie finalità della sostituzione, “spicchi” quella di agevolazione della riscossione.

una tale affermazione possa essere condivisa. Non vi è infatti un criterio per quantificare quanto sia intenso il legame del responsabile o del sostituto con il presupposto. In realtà quello che è “forte” nella sostituzione, in particolare nelle tradizionali ipotesi di sostituzione, è il legame del sostituto con il *quid* di ricchezza che per il sostituto costituisce reddito.

In ogni caso ciò che interessa a noi rilevare è che la giurisprudenza della Corte costituzionale sul responsabile d’imposta può valere anche per il sostituto con la conseguenza che, la norma che prevede l’obbligo della controllante di versare imposte anche a fronte di una capacità contributiva altrui, senza che vi sia alcun diritto od obbligo di rivalsa, potrebbe essere considerata costituzionalmente legittima in virtù del “collegamento” che la controllante ha con il presupposto d’imposta realizzato dalla controllata e che le deriva dal rapporto di controllo.

Del resto la tendenza della Corte costituzionale, a ravvisare una capacità contributiva propria di chi è tenuto a pagare le imposte per presupposti di fatto posti in essere da altri, si intravede anche in una recente sentenza in cui, a fronte di una chiara ipotesi di sostituzione d’imposta, la Consulta ha preferito risolvere la questione di costituzionalità dell’obbligo del sostituto negando che il soggetto tenuto a versare le imposte fosse tale, ed affermando invece che le imposte dovevano essere pagate a fronte di una capacità contributiva propria dello stesso.

Intendiamo riferirci alla sentenza 21 maggio 2001, n. 155. In tale occasione la Corte si è dovuta occupare della legittimità costituzionale, ai sensi dell’art. 53, co. 1 Cost., dell’art. 3, comma 211, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, come sostituito dall’art. 2, co. 1 del D.L. 28 marzo 1997, n. 79, convertito con modificazioni, in legge 28 maggio 1997, n. 140.

Si trattava di norme che imponevano a determinate categorie di sostituti d’imposta, ed in particolare a determinate categorie di datori di lavoro, di versare al fisco un acconto (variabile a seconda della base occupazionale) delle imposte dovute dai dipendenti sui trattamenti di fine rapporto maturati a fine 1996 ed a fine 1997.

Il giudice *a quo* aveva ritenuto che la disposizione potesse contrastare con l’art. 53, co. 1 Cost. in quanto imponeva al datore di lavoro la corresponsione anticipata di una quota di imposta sul trattamento che avrebbe dovuto essere corrisposto al dipendente soltanto al termine del rapporto di lavoro, con la conseguente incisione dell’imposta sul patrimonio del datore di lavoro e non su quello del contribuente (*id est*, il lavoratore dipendente).

La Corte ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità risolvendola, per così dire, alla radice; non qualificando cioè il datore di lavoro come sostituto d’imposta, ma affermando che <<il “contribuente” nella fase dell’anticipazione [...] deve essere considerato il datore di lavoro>>.

Si tratta invero di una conclusione che – senza avere la pretesa di affrontarla approfonditamente – suscita qualche perplessità per almeno due ragioni. In primo luogo perché la legge parla espressamente di “acconto delle imposte dovute su tali trattamenti dai dipendenti”; inoltre perché la stessa legge riconosce, come ricorda la stessa Corte nella sentenza, un credito d’imposta al datore di lavoro, da utilizzare a far data dal 1° gennaio 2000, che consente a questo un “minore versamento [...] per ritenute dovute sui TFR corrisposte ai lavoratori”.

Non si vede quindi come possa considerarsi, l’anticipazione di imposta versata dal datore, come dovuta a fronte di una capacità contributiva dello stesso anziché considerarla come dovuta in qualità di sostituto, come acconto di un’imposta relativa ad

un presupposto di fatto che sarà posto in essere dal lavoratore al momento in cui questo percepirà il TFR.

Ciò che preme qui rilevare è che, anche in questa ipotesi di sostituzione, come in quelle sopra riportate di responsabilità d'imposta, la Corte tende a ravvisare l'esistenza della capacità contributiva in capo a quel soggetto che invece dovrebbe essere qualificato come sostituto e quindi, secondo l'impostazione di gran lunga preferibile, non dovrebbe essere considerato portatore di alcuna capacità contributiva in relazione al presupposto del tributo posto in essere da un altro soggetto.

12. POSSIBILE "RILETTURA" DELLE SENTENZE SUL RESPONSABILE D'IMPOSTA.

12.1. *Premessa.*

Tornando ora alle sentenze sopra riportate sul responsabile d'imposta, ed alla tesi della capacità contributiva rivelata dal solo collegamento con il presupposto di fatto, sembra a chi scrive che l'osservazione per cui in virtù del rapporto di controllo la controllante ha un collegamento con il presupposto di fatto non comporta – lo si ribadisce ancora una volta – che per ciò stesso essa dimostri un'attitudine alla contribuzione. Se il presupposto è dato dal possesso del reddito che è prodotto dalla controllata, è in virtù del reddito che si concorre alle spese pubbliche. Ma con tale reddito, quantomeno per la porzione di reddito che non rientra nella quota di partecipazione agli utili, la controllante non ha una relazione – che sia di "possesso" o quant'altro – suscettibile di essere misurata in termini di attitudine alla contribuzione.

Certo è che le sentenze della Corte costituzionale sopra richiamate potrebbero risultare oggi in qualche modo avvalorate da quelle nuove letture del principio di capacità contributiva che sono state elaborate soprattutto con riguardo all'Irap e che hanno messo in discussione la tradizionale lettura dell'art. 53, co. 1 Cost.

In altri termini, se le sentenze sopra citate sono criticabili in quanto non si pongono il problema di individuare la capacità contributiva del responsabile d'imposta, potrebbero non essere più tali – come illustreremo tra poco – se venissero integrate dalla nuova concezione della capacità contributiva la quale è forse in grado di attribuirgli quel fondamento teorico che esse non avevano.

12.2. *La tesi della capacità contributiva come "limite relativo".*

Il principio sancito dall'art. 53, co. 1 Cost. – come è ben noto – è da qualche anno fatto oggetto di "letture" tra loro contrapposte. Da un lato si pone la dottrina maggioritaria, secondo la quale il principio di capacità contributiva richiede che siano assunti come indici di contribuzione esclusivamente fatti aventi consistenza patrimoniale. Tale lettura – che corrisponde all'interpretazione "tradizionale" dell'art. 53, co. 1 Cost. – considera rispettose del principio di capacità contributiva le imposte sui redditi, sui consumi e sul patrimonio. Si tratta di una tripartizione che è stata in grado, per lungo tempo, di assorbire la generalità delle imposte previste nel nostro ordinamento tributario (⁵³⁴).

(⁵³⁴) Cfr. A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in Riv. dir. trib., 1998, I, pag. 456.

Senonché sul finire degli anni novanta si è assistito all'introduzione di un'imposta non riconducibile in alcuna delle categorie sopra menzionate⁽⁵³⁵⁾. Il riferimento è ovviamente all'imposta regionale sulle attività produttive disciplinata dal D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 con la quale si è individuato, quale elemento rilevante ai fini della capacità contributiva colpita dal tributo, il risultato produttivo conseguito, nel periodo, mediante l'esercizio di ciascuna attività produttiva: il "valore aggiunto della produzione"⁽⁵³⁶⁾.

I motivi per cui tale imposta ha acceso un forte dibattito sul significato da attribuire alla nozione di "capacità contributiva" sono noti a tutti e non è certo il caso di ricordarli approfonditamente.

Basti osservare che, l'aspetto maggiormente delicato della nuova imposta, deriva dalle modalità di determinazione della sua base imponibile⁽⁵³⁷⁾. Modalità che – è bene precisarlo – non sono unitarie perché mutano sia in relazione alla natura dei soggetti passivi sia in relazione all'attività da essi svolta. Vi è però un carattere di fondo che accomuna tali differenti ipotesi e che ha fatto sì che l'Irap venisse definita come un'imposta sul "valore della produzione netta". Tale "valore" è determinato "come differenza tra il valore della produzione e quello dei consumi intermedi, con la deduzione degli ammortamenti, ma non del costo del lavoro, e senza attribuire rilevanza agli oneri e proventi finanziari e straordinari"⁽⁵³⁸⁾.

L'impossibilità di tener conto di quelli che, nel campo della imposte sui redditi, sono componenti negativi idonei a ridurre la base imponibile ha fatto ritenere ai "difensori" della concezione tradizionale del principio di capacità contributiva, che l'Irap sia un'imposta costituzionalmente illegittima. In particolare si è da parte di taluno osservato che, nei casi più estremi, l'Irap può essere dovuta da imprese in perdita,

⁽⁵³⁵⁾ L'affermazione è pacifica tanto nella dottrina che considera costituzionalmente legittima l'Irap, quanto in quella che si esprime in senso opposto. Si veda F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, cit., pag. 631; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in Riv. dir. trib., 1997, I, pag. 449; F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap*, cit., pag. 738; R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in Riv. dir. trib., 1997, I, pag. 638.

⁽⁵³⁶⁾ A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., pag. 456.

⁽⁵³⁷⁾ L'Irap ha posto poi ulteriori problemi dei quali non dobbiamo occuparci in questa sede. In particolare ci riferiamo alla indeducibilità dell'Irap stessa in sede di determinazione delle imposte sui redditi. Basti rilevare che di tale questione la Corte costituzionale non si è occupata fin ora. La ben nota sentenza 21 maggio 2001, n. 156 che ha dichiarato il tributo conforme al principio di capacità contributiva, non ha affrontato anche la questione della indeducibilità che pure era stata sollevata in quella sede; tale questione è stata dichiarata manifestamente inammissibile essendo i giudizi che avevano portato l'Irap dinanzi alla Consulta tutti relativi a domande di rimborso di tale tributo, talché la questione della deducibilità dalle imposte sui redditi si profilava per tali giudizi del tutto irrilevante. Allo stesso modo la questione è stata dichiarata inammissibile attraverso successive ordinanze della Corte costituzionale. Va tuttavia rivelato come, anche coloro i quali affermano che la manifestazione di capacità contributiva colpita dall'Irap sia compatibile con l'art. 53, co. 1 Cost., hanno manifestato dei dubbi di costituzionalità in ordine al profilo della indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi. Così F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in Giur. comm., 2002, I, pag. 152 il quale osserva come l'indeducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi comporti un problema di violazione dell'art. 3 Cost. (e conseguentemente anche dell'art. 53, co. 1 Cost.) essendo i soggetti passivi dell'Irap discriminati rispetto a quelli che sono soltanto soggetti passivi delle imposte sui redditi; analoghi dubbi erano stati già manifestati da A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, cit., pagg. 468 ss..

⁽⁵³⁸⁾ G. CORASANITI, *Irap e lavoro dipendente: la struttura dell'imposta; gli orientamenti giurisprudenziali e la graduale eliminazione*, in *La disciplina tributaria del lavoro dipendente* (a cura di N. D'Amati), Padova, 2003, pag. 662.

qualora la perdita derivi soltanto da quei componenti negativi sopra richiamati che sono ineducibili nell'Irap. Ed un'impresa in perdita, si è osservato, non può essere considerata titolare di una attitudine alla contribuzione⁽⁵³⁹⁾. Ciò che viene sacrificato – secondo tale dottrina – è più in particolare il principio di effettività essendo l'Irap un'imposta che colpisce una mera *potenzialità economica*⁽⁵⁴⁰⁾.

⁽⁵³⁹⁾ G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, cit., pag. 501; F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap*, cit., pag. 744. La stessa considerazione sembra sottesa alle parole di G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in Riv. dir. trib., 1999, I, pag. 855 quando afferma che “per l'ineducibilità di alcune rilevanti spese aziendali può accadere che il peso tributario finisca per incidere proprio sul patrimonio dell'impresa (e del lavoratore autonomo), generando impoverimenti”. L'applicabilità dell'Irap anche alle attività in perdita aveva indotto autorevole dottrina ad auspicare, in vista della sentenza della Corte costituzionale, che la Consulta stessa affermasse “in via interpretativa o attraverso parziale dichiarazione di incostituzionalità delle norme disciplinatrici della base imponibile”, “l'imprescindibile esigenza che il prelievo a titolo di IRAP abbia il suo limite invalicabile nell'esistenza positiva di un reddito derivante dall'attività produttiva”. Così S. LA ROSA, *Riflessioni sugli “interventi guida” della Corte costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in AA.VV. *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pag. 195 il quale aveva pure manifestato la consapevolezza che una tale conclusione, seppure auspicabile, avrebbe finito “con l'evidenziare ulteriormente l'intrinseca irrazionalità della struttura complessiva del tributo”.

Da ultimo, per una critica rivolta all'Irap sotto il profilo della sua contrarietà all'art. 53, co. 1 Cost., si veda R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, cit., spec. pagg. 510 ss.

Alle affermazioni di tali Autori obietta F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale*, in Riv. dir. trib., 2000, I, pag. 98 osservando che, quando la dottrina sopra citata prende in considerazione l'idoneità dell'impresa in perdita a pagare le imposte valuta tale idoneità facendo il riferimento al reddito; ma – osserva Batistoni Ferrara – si tratta di un riferimento non corretto qualora si sia di fronte ad un'imposta diversa dalle imposte sui redditi.

Non è questa la sede per approfondire il tema della costituzionalità dell'Irap. Si vuole solo rilevare che, se da un lato l'obiezione del Prof. Batistoni Ferrara sembra essere molto efficace, dall'altro ad essa si potrebbe obiettare che l'Irap, a differenza di altre imposte per la quali sarebbe sbagliato negare l'attitudine alla contribuzione in assenza di reddito in capo al contribuente (si pensi ad es. all'Iva), è un'imposta la cui base imponibile è determinata avendo riguardo all'intero complesso degli elementi reddituali, tranne alcuni che sono espressamente espressi. Per questo motivo da taluni si utilizza, per individuare il fatto indice colpito dall'imposta, l'espressione “valore aggiunto tipo reddito” (così E. DE MITA, *Principi*, cit., pag. 512). L'esempio addotto da Batistoni Ferrara della proprietà del castello in Val D'Aosta, la quale renderebbe legittima l'imposizione anche se non produttivo di reddito ma soltanto di costi, è superabile rilevando che, l'imposizione su quel castello, dovrebbe essere un'imposizione che assume a fatto indice il patrimonio. In tal caso le circostanze ipotizzate da Batistoni Ferrara non darebbero luogo a problemi di costituzionalità. Ma se l'imposta richiesta a fronte della proprietà del castello prendesse in considerazione elementi (non patrimoniali ma) reddituali – quali ad esempio i ricavi ritirati dal biglietto fatto pagare ai visitatori del castello – allora potrebbe essere considerata incostituzionale se nel contempo non tenesse anche conto dei costi connessi al mantenimento del castello stesso.

Questo ci sembra essere il “punto debole” dell'Irap. Si avrà modo di ribadire più avanti nel testo che, anche intendendo la capacità contributiva nel senso più ampio con cui la intendono i sostenitori dell'Irap, vi deve essere sempre coerenza tra capacità contributiva assoggettata ad imposizione, e presupposto di fatto del tributo.

⁽⁵⁴⁰⁾ F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap*, cit., pag. 744. Sull'affermazione per cui l'Irap è un'imposta che colpisce una potenzialità economica è del resto d'accordo la stessa dottrina che sostiene la costituzionalità dell'Irap, la quale però ritiene che l'art. 53, co. 1 Cost. non impedisca di assoggettare ad imposizione anche forme di ricchezza soltanto potenziali. Nel riferirsi al presupposto di fatto dell'Irap parla espressamente di “fatti e situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica identificabili nei singoli fattori della produzione” F. GALLO, *La tassazione dei redditi d'impresa: i difetti e le proposte di modifica*, in Rass. trib., 1997, pag. 132. La diversa interpretazione dell'art. 53, co. 1 Cost. porta ovviamente tale Autore a ritenere che il principio di effettività sia comunque rispettato. L'effettività e l'attualità – scrive più recentemente F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, pag. 100 – “vanno intesi nel senso che essi sussistono anche

È con riferimento a tale questione di costituzionalità dell'Irap che emergono le tesi – contrarie all'impostazione tradizionale – in base alle quali la capacità contributiva si limita ad imporre criteri distributivi equi e ragionevoli, che possono consistere anche in fatti non patrimoniali ⁽⁵⁴¹⁾.

Si tratta di tesi per la verità già sostenute da parte della dottrina molti anni prima dell'introduzione dell'Irap. In particolare nei primi anni ottanta, nell'interrogarsi sulla legittimità costituzionale dell'Invim la quale colpiva – come è noto – gli incrementi di valore degli immobili senza tener conto delle variazioni del potere di acquisto della moneta derivanti dall'inflazione, vi è stato chi ha considerato non in contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. tale profilo della disciplina, proprio in virtù di una diversa lettura del principio di capacità contributiva ⁽⁵⁴²⁾. L'art. 53, co. 1 Cost. è stato visto da tale Autore appunto come una norma volta a fissare un criterio di ripartizione del carico delle pubbliche spese, in ragione del quale differenziare situazioni suscettibili di essere poste sullo stesso piano ma in grado di esprimere una diversa attitudine alla contribuzione. Si è così ritenuto che, avendo riguardo al profilo dell'inflazione relativamente all'Invim, l'imposta fosse conforme all'art. 53, co. 1 Cost., a condizione di porre a confronto tra loro incrementi puramente nominali di ricchezza. L'essere la ricchezza sottesa all'imposta, nominale e non effettiva, non impediva secondo tale Autore di differenziare l'incremento di valore realizzato da diversi soggetti. E tanto bastava ai fini del rispetto del principio di capacità contributiva il quale impone soltanto che il riparto avvenga secondo criteri razionali ⁽⁵⁴³⁾. Il principio di capacità contributiva pone in essere limiti in senso relativo, in quanto impone di trattare in modo differente situazioni non eguali, ma non introduce anche limiti in senso assoluto, come può essere quello di stabilire che la capacità contributiva debba presupporre necessariamente una capacità economica ⁽⁵⁴⁴⁾.

quando il presupposto è rappresentato da un'entità reale priva di elementi patrimoniali, ma pur sempre valutabile in denaro ed esprime [...] una potenzialità economica”.

⁽⁵⁴¹⁾ Per la tesi tradizionale si veda E. GIARDINA, *Le basi teoriche*, cit., pag. 438-439; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pag. 123 osserva che “Se è vero che non può parlarsi di attitudine alla contribuzione se non in presenza e nei limiti dei mezzi economici idonei a fronteggiare il prelievo fiscale, ne discende ovviamente che a presupposto di tributo possano essere assunti solo fatti o situazioni di fatto che di capacità economica siano appunto indizio o manifestazione”; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., pag. 71 secondo il quale “la relazione fra tributo e ricchezza deve atteggiarsi, nell'ambito della previsione testuale, in modo che sia certa di fronte al tributo, almeno nei limiti dell'astrattezza legislativa, l'esistenza dei mezzi economici per soddisfarlo”; A. BERLIRI, *Corso istituzionale*, vol. I, cit., pag. 118 ritiene che la capacità contributiva implichi “la possibilità economica di sopportare un dato onere tributario”.

Ciò che emerge da tali concezioni, con particolare evidenza dalle riportate parole di Manzoni, nonché dal titolo della monografia di Gaffuri, è che il principio di capacità contributiva è da tali Autori inteso quale espressione di *attitudine* (in senso economico) *alla contribuzione*. Se si aderisce alla nuova lettura dell'art. 53, co. 1 Cost. non sembra si possa più usare indifferentemente la locuzione “attitudine alla contribuzione” come sinonimo di “capacità contributiva”.

Per una strenua difesa della tesi tradizionale sul principio di capacità contributiva si veda G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 889 ss.

⁽⁵⁴²⁾ A. FEDELE, *Gli incrementi <<nominali>> di valore nell'Invim ed il principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1982, I, pagg. 61 ss.

⁽⁵⁴³⁾ Una tesi in parte analoga era stata espressa da A.E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981, 21 ss. spec. pag. 26.

⁽⁵⁴⁴⁾ È lo stesso Fedele a parlare di capacità contributiva come limite <<assoluto>> e capacità contributiva come limite <<relativo>>. Per un'analisi approfondita di tali concetti si veda A. FEDELE, *Appunti*, cit., pagg. 24 ss.; ID. *La funzione fiscale e la <<capacità contributiva>>*, cit., pag. 11, nonché F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., pagg. 81 ss. il quale aderisce espressamente alla tesi per cui, ciò che

Si può quindi dire che il concetto di capacità contributiva in senso relativo recepisce, attribuendogli un ruolo centrale e preminente, una delle funzioni che tradizionalmente si erano già assegnate all'art. 53, co. 1 Cost. dalla dottrina che pure aveva considerato la capacità contributiva "in senso assoluto". Intendiamo riferirci in particolare all'essere il principio sancito dall'art. 53, co. 1 Cost. un "parametro" per il legislatore. È ben nota la triplice funzione assegnata – dalla dottrina che si è in passato occupata *ex professo* del tema – all'art. 53, co. 1 Cost. da intendersi come norma volta a fissare il *presupposto*, il *parametro* ed il *limite* all'azione del legislatore ordinario⁽⁵⁴⁵⁾. *Presupposto*, nel senso che "non può sussistere imposizione tributaria in assenza di capacità contributiva"; *limite*, nel senso che "in presenza di capacità contributiva, non può richiedersi al soggetto un concorso superiore a quello che la capacità contributiva gli consente"; *parametro*, nel senso appunto che non possono operarsi trattamenti differenziati "nei confronti di soggetti posti in identiche situazioni di capacità contributiva; e, per contro, che a situazioni di capacità contributiva diverse deve corrispondere un diverso trattamento"⁽⁵⁴⁶⁾.

Ebbene, se si prescinde dalla prima funzione (capacità contributiva come presupposto) in sé vagamente tautologica in quanto non dice nulla più di quanto scritto nello stesso art. 53, co. 1 Cost. e non consente di stabilire cosa debba intendersi per capacità contributiva, pare potersi affermare che la concezione "relativa" del principio in parola attribuisce un ruolo centrale alla funzione di "*parametro*" trascurando la funzione del "*limite*". Si tratta del resto di una costruzione coerente perché, affinché possa parlarsi di "limiti", serve una grandezza concretamente misurabile. Se però la capacità contributiva viene "sganciata" dalla tradizionale ancora costituita dall'esistenza di una concreta ricchezza, se – come si ribadirà oltre parlando dell'Irap – la capacità contributiva può essere espressa anche soltanto da indici di ricchezza meramente potenziale, può sopravvivere la possibilità di utilizzarla come "*parametro*" – differenziando tra loro i vari presupposti – ma non anche come "*limite*". In altri termini, se per "*limite*" si intende la necessità che non sia chiesto al soggetto "un concorso superiore a quello che la capacità contributiva gli consente", significa che l'imposta richiesta, e la capacità contributiva manifestata, debbono essere espressi con grandezze identiche, debbono in qualche modo essere valutabili monetariamente. Non si può dire che l'imposta monetariamente richiesta supera – per riferirci ancora una volta all'Irap –

discende dall'art. 53, co. 1 Cost., e dalla stessa giurisprudenza costituzionale, è che i presupposti "siano oggettivamente rilevabili, siano scelti graduando il ricorso alle pubbliche spese in ragione delle diverse posizioni di vantaggio dei singoli consociati, rispondano al principio di ragionevolezza e non arbitrarietà e si prestino, in definitiva, a essere comparati con altre situazioni fiscalmente rilevanti" (pag. 85).

La possibile obiezione alla concezione della capacità contributiva come limite relativo è quella di determinare lo svuotamento dell'art. 53 Cost. di ogni autonomo significato riducendolo a mera applicazione dell'art. 3, co. 1 Cost. (è questa l'obiezione mossa tra gli altri da P. RUSSO, *Manuale, parte gen., cit.*, pagg. 51-52). Della possibilità di una tale obiezione è ben consapevole Fedele il quale però ritiene che essa sia superabile considerando che ciò che permette di distinguere tra l'art. 53, co. 1 Cost. dall'art. 3, co. 1 Cost. è la "funzione fiscale" che è appunto elemento caratterizzante il solo principio di capacità contributiva. Così A. FEDELE, *Appunti, cit.*, pag. 31 nonché pag. 21 dove afferma che l'art. 3, co. 1 Cost., "individua espressamente criteri di distinzione che non possono, ovviamente, essere utilizzati in ambito fiscale"; ID., *Gli incrementi <<nominali>> di valore, cit.*, pag. 62, nota 17.

⁽⁵⁴⁵⁾ Il riferimento è all'opera di I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva, cit.*. Nella manualistica moderna la tesi della capacità contributiva come presupposto, parametro e limite è ripresa da I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario, cit.*, pagg. 30-31; G. FALSITTA, *Manuale, parte gen., cit.*, pag. 137.

⁽⁵⁴⁶⁾ I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva, cit.*, pagg. 14-15.

il “potere di comando” espresso dall’impresa o dal lavoro autonomo. Accogliere la tesi della capacità contributiva in senso relativo, significa rompere una volta per tutte quella simmetria – in effetti non risultante dall’art. 53, co. 1 Cost. – tra due grandezze, tributo da un lato e capacità contributiva dall’altro, che tradizionalmente sono state invece considerate come espresse necessariamente entrambe in denaro. Solo l’imposta continua ad essere misurata in denaro, la capacità contributiva in sé non necessariamente. Fermo restando che, dopo aver assunto un dato presupposto quale indice di capacità contributiva, bisognerà necessariamente individuare un modo di determinare la base imponibile perché, essendo l’imposta espressa in denaro, questa dovrà fungere da collegamento tra l’indice di capacità contributiva (valore che può anche essere “astratto”) e l’imposta (valore “concreto”). Si vedrà poi come proprio l’esigenza di individuare una base imponibile per collegare tra loro due valori che non sono sullo stesso piano, può portare a problemi di coerenza della normativa sul tributo.

Su questo punto si tornerà più avanti. Ciò che ora preme di sottolineare, è che la tesi sulla capacità contributiva in senso relativo, autorevolmente espressa dalla dottrina, non poteva ovviamente essere dimenticata quando, a circa 15 anni di distanza, il legislatore introduceva un’imposta quale l’Irap nella quale è difficile (se non impossibile) ravvisare l’esistenza di una ricchezza effettiva, perlomeno se a tale espressione si attribuisce il significato che le ha sempre attribuito la dottrina tributaria che si è occupata del principio di capacità contributiva ⁽⁵⁴⁷⁾.

12.3. Prime riflessioni in ordine alla possibilità di giustificare il consolidato nazionale alla luce delle nuove concezioni della capacità contributiva.

Si tratta a questo punto di comprendere se, le tesi da ultimo riportate e riguardanti il significato da attribuire al principio di capacità contributiva, possano essere idonee a fornire una giustificazione costituzionale all’istituto del consolidato nazionale ed, in particolare, alla previsione in base alla quale la controllante è tenuta a versare l’imposta per l’intero reddito della controllante, senza avere un obbligo di rivalsa.

Ovviamente a tale quesito dovrà essere fornita risposta avendo riguardo a tutto quanto è stato affermato in precedenza in ordine alla qualificazione della controllante quale sostituto d’imposta, nonché in ordine alla possibile estensione alla figura del sostituto della giurisprudenza costituzionale in tema di responsabilità che ha considerato sufficiente, perché un soggetto possa essere chiamato a rispondere per fatti o situazioni riferibili ad altri, che questo abbia un “collegamento con il presupposto”.

Abbiamo visto come, nel consolidato, può senz’altro individuarsi un collegamento tra la controllante ed il presupposto di fatto realizzato dalle controllate.

Si potrebbe a questo punto osservare – andando contro le conclusioni cui si dovrebbe giungere facendo mera applicazione della sentenze della Corte costituzionale

⁽⁵⁴⁷⁾ Per completezza d’indagine è bene osservare che, il principio di capacità contributiva come vincolo relativo e non assoluto per il legislatore, è fatto risalire da G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, cit., pag. 889, nota 1 ad A.D. Giannini il quale, in diverse occasioni – tutte successive all’entrata in vigore della Carta costituzionale – ebbe modo di affermare che il legislatore, nello scegliere i presupposti d’imposta, non è vincolato a rivolgersi necessariamente a fatti economicamente rilevanti. Si rinvia al citato scritto di Falsitta per i riferimenti bibliografici alle opere di Giannini.

– che tale situazione non è sufficiente per soddisfare il principio di capacità contributiva perché, pur essendovi un collegamento con il presupposto, la controllante può avere un diritto di partecipazione agli utili inferiore al 100 per cento e, ciononostante, deve rispondere per l'imposta relativa all'intero reddito della controllata. All'obbligazione tributaria della controllante non corrisponde la ricchezza su cui l'imposta è commisurata.

Ma la ricchezza, come si è ricordato, non è elemento necessario se si accede alle tesi innovative formulate con riguardo all'interpretazione dell'art. 53, co. 1 Cost.

Aderendo a queste tesi si potrebbe sostenere – ma vedremo subito dopo che sarebbe un'affermazione sbagliata – che il solo “collegamento con il presupposto” è suscettibile di essere valutato in termini di capacità contributiva se questa è intesa in senso relativo. Vi è comunque – si potrebbe affermare – la possibilità di raffrontare tra loro le situazioni in cui diverse società controllanti si trovano. La controllante che dovesse versare maggiori imposte rispetto ad un'altra, a ciò sarà tenuta perché il gruppo di società rientranti nel consolidato cui la stessa appartiene, avrà prodotto un reddito complessivamente maggiore di quello dell'altro gruppo di società cui fa capo l'altra controllante.

Così argomentando si potrebbe considerare rispettato il principio di capacità contributiva purché esso – lo si ribadisce – venga inteso in senso relativo come principio che impone (soltanto) di differenziare il trattamento dei diversi soggetti destinatari del prelievo laddove si sia in presenza di situazioni differenti.

Senonché, anche aderendo a tale concezione della capacità contributiva, non sembra che la normativa sul consolidato nazionale esprima una disciplina compatibile con il principio stesso.

Le ragioni di una tale affermazione sono evidenti non appena si consideri quanto ricordato più volte nel corso del presente lavoro. Ci riferiamo alla circostanza per cui la controllante può essere tale in forza di una partecipazione che può oscillare dal minimo (partecipazione “superiore al 50 per cento”) al massimo (partecipazione del 100 per cento). Ebbene, in qualsiasi “punto” di questa fascia la controllante si trovi, essa dovrà sempre pagare l'imposta per l'intero reddito riferito alle controllate.

Se il controllo è al 51 per cento (di partecipazione agli utili), il collegamento con il presupposto realizzato dalla controllata è parziale. Si può parlare di “collegamento” con una sola porzione del presupposto, pari appunto al 51 per cento. Ciononostante la controllante dovrà rispondere per l'imposta dovuta a fronte dell'“intero” presupposto realizzato in capo alla controllata (*id est*, per l'intero reddito). In nulla si differenzierà poi la controllante da un'altra controllante che dovesse avere una partecipazione agli utili del 70 o del 100 per cento.

La capacità contributiva espressa dal “collegamento con il presupposto di fatto” non è quindi idonea ad essere “misurata” e differenziata. Non è di conseguenza questa una spiegazione accettabile in ordine alla costituzionalità dell'istituto.

13. IL POTERE DI GESTIONE DELL'ATTIVITÀ SOCIALE COME POSSIBILE INDICE DI RIPARTO: CRITICHE.

13.1. *Il “potere di gestione” assunto ad indice di riparto non soddisfa il principio di capacità contributiva inteso in senso relativo.*

Un'altra possibile giustificazione dell'istituto del consolidato – ben più sofisticata di quella appena offerta – potrebbe essere quella di considerare il fatto che la controllante è sì un socio ma, in quanto socio di maggioranza, è un socio in grado di governare l'attività dell'intero gruppo di società aderenti al consolidato.

Ciò potrebbe giustificare – secondo autorevole dottrina – l'imputazione al socio dei risultati dell'attività sociale soddisfacendo “un'esigenza razionale di coerenza ed equità distributiva”⁽⁵⁴⁸⁾.

A tale impostazione sembra potersi obiettare però che siamo in ambito Ires dove la capacità contributiva assoggettata ad imposizione dovrebbe essere quella del “possesso del reddito”. L'adesione alla tesi sopra esposta, equivale a ritenere che ciò che è valutato dal legislatore al fine di misurare l'attitudine alla contribuzione non è il reddito, ma la possibilità per i soci di influire sull'indirizzo e la gestione dell'attività sociale.

Certamente il fatto che così argomentando non si potrebbe parlare più di “imposta sul reddito”, dovendosi a nostro avviso più correttamente parlare di “imposta sul potere di gestione” dell'attività d'impresa, non è un ostacolo insormontabile.

Si avrebbe in questo caso una inopportuna collocazione dell'istituto del consolidato all'interno del Tuir, ma questo di per sé non potrebbe certo comportare problemi di costituzionalità dell'istituto. Vorrebbe dire che, per le imprese che optano per il consolidato, non si ha più l'applicazione dell'imposta sui redditi, ma di un tributo surrogatorio⁽⁵⁴⁹⁾ che colpisce la capacità contributiva data dal potere di gestione dell'attività delle controllate.

Ciò che non convince però – in quanto non sembra soddisfare l'esigenza “razionale di coerenza ed equità distributiva” – è che l'attitudine al concorso alle spese pubbliche, manifestata dalla capacità di gestione dell'attività, venga “misurata” con il reddito.

La coerenza che impone l'art. 53, co. 1 Cost. deve essere rispettata anzitutto nel rapporto tra indice della capacità contributiva colpita e presupposto della capacità contributiva stessa. Se l'indice è il potere di gestione dell'attività, non è coerente che il presupposto del tributo sia il reddito.

Se l'indice è la capacità di gestire l'attività allora la capacità contributiva dovrebbe assumere a presupposto ben altre circostanze in grado di differenziare tra controllante e controllante. Compito tra l'altro ben difficile in quanto il controllo o esiste o non esiste. Una percentuale di controllo maggiore non sembra possa essere assunta ad indice di una maggiore capacità di gestione dell'attività a meno che non si voglia sostenere che, minore è il peso dei soci di minoranza, maggiore è la libertà della capogruppo di porre in essere le proprie scelte gestionali. Si tratta però di considerazioni che fuoriescono dall'ambito giuridico. Dal punto di vista giuridico, una volta che vi è il

⁽⁵⁴⁸⁾ A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires*, cit., pag. 486. Si noti che l'affermazione di Fedele è coerente in quanto è proprio tale Autore ad aver considerato il principio di capacità contributiva come principio da intendersi non in senso “assoluto” ma “relativo”. Si veda *retro* nel testo.

⁽⁵⁴⁹⁾ Per la nozione di “tributo surrogatorio” si rinvia al capitolo secondo.

controllo vi è anche il potere di gestione dell'attività. Non si può in via generale stabilire che una controllante con una percentuale di partecipazione che gli assicuri azioni con diritto di voto pari al 60 per cento di quelle totali abbia necessariamente un potere di gestione superiore a quello della società che vanti una percentuale di azioni con diritto di voto del 51 per cento. L'unica differenza, valutabile in termini generali ed a cui quindi si potrebbero attribuire conseguenze giuridiche, potrebbe esservi con la società che controlla al 100 per cento e che quindi gode di una particolare posizione derivante dall'inesistenza di una minoranza.

In ogni caso, anche volendo teorizzare un'imposta che colpisca la capacità contributiva derivante dal "potere di gestione", non si potrebbe – lo si ripete – assumere come presupposto della capacità stessa il reddito prodotto da tutte le società del gruppo. Così facendo infatti non si distingue tra chi ha un potere di gestione maggiore e chi ne ha uno inferiore, ma si distingue in base al reddito prodotto. Il che potrebbe portare anche a risultati opposti rispetto all'indice prescelto. Una controllante con partecipazioni di controllo minime potrebbe pagare un'imposta maggiore, qualora maggiore sia il reddito del consolidato, rispetto ad un controllante con percentuali di controllo del 100 per cento. Si determinerebbe in questo caso un risultato del tutto "incoerente" rispetto all'indice di capacità contributiva prescelto.

Potremmo a questo punto chiederci se possa considerarsi condivisibile la tesi espressa dalla dottrina citata affermando che, il potere di gestione – che rimane appunto il medesimo una volta che si sia superata la percentuale di partecipazione del 50 per cento e si abbia quindi il "controllo" della società – è suscettibile di essere misurato tramite il reddito prodotto da tutte le società controllate.

Si potrebbe in altri termini sostenere che, ipotizzando diverse società controllanti da mettere a confronto, chi tra queste ha il controllo di società che producono redditi maggiori, ha anche un "potere di gestione" che, in termini di attitudine alla contribuzione, è suscettibile di essere valutato come *maggiormente rilevante* rispetto ad altre società controllate.

Il reddito sarebbe quindi ciò che costituisce la "misura" della capacità contributiva, ma non sarebbe al contempo l'indice di capacità contributiva che è invece dato dal potere di gestione del socio.

Si tratta di una ricostruzione che non convince appieno perché dobbiamo ritenere che, se la capacità contributiva è data dal reddito, essa deve essere misurata con il reddito, se è invece data dal potere di gestione, dovrà essere misurata avendo riguardo ad indici – posto che tali indici esistano – in grado di rivelare un maggiore o minore potere di gestione, a prescindere dal reddito.

Inoltre un ulteriore ostacolo a tale ipotesi ricostruttiva è rappresentato dal fatto che l'imposta dovuta dalla controllante scaturisce *anche* dal reddito prodotto dalla controllante stessa (art. 118, co. 1 Tuir). A tale osservazione si potrebbe replicare sostenendo che la controllante, quando paga le imposte in luogo delle controllate lo fa in base alla capacità contributiva data dal potere di gestione, quando le paga per se stessa lo fa per la capacità contributiva data dal reddito.

Dovremmo a questo punto ritenere che siamo in presenza non di un'unica imposta, ma di due differenti imposte relative ad indici di capacità contributiva tra loro differenti che la controllante versa contestualmente (come se fossero un'unica imposta) all'erario. Si tratta però di una soluzione che non si concilia né con il dato sistematico, dal quale emerge chiaramente che il legislatore ha concepito il consolidato come una modalità di tassazione di una sola imposta (*id est*, l'imposta sul reddito), né con la legge

delega 7 aprile 2003, n. 80 nel cui art. 4, lett. a) (disposizione contenente la delega per l'introduzione del consolidato nazionale) si parla di appunto di "imposizione sul reddito delle società".

Ad una prima riflessione si potrebbe pensare che la tesi del "potere di gestione dell'attività" possa funzionare meglio per l'istituto della trasparenza. La dottrina citata si è infatti riferita anche a tale istituto nell'elaborare la propria tesi. In questo caso – a differenza che nel consolidato – l'imposta dovuta varia al variare della percentuale di partecipazione; ad una percentuale di partecipazione maggiore corrisponde effettivamente un'imposta maggiore (che consegue ad un maggior reddito imputato per trasparenza) ⁽⁵⁵⁰⁾.

Anche in questo caso però vi sono dei motivi di perplessità in quanto, se la coerenza è assicurata rapportando i soci di una stessa società trasparente, fra i quali il concorso alle spese pubbliche sarà maggiore o minore a seconda dell'entità della partecipazione, lo stesso non può dirsi se la coerenza è misurata, come deve essere, avendo riguardo alla "partecipazione" genericamente intesa.

Analogamente a quanto si è rilevato per il consolidato, anche società rese trasparenti a seguito dell'opzione, che producano redditi quantitativamente differenti, potrebbero essere partecipate da soci aventi uguali partecipazioni, i quali tuttavia pagheranno un'imposta differente ⁽⁵⁵¹⁾.

Nella trasparenza poi, il collegamento con la capacità contributiva manifestata dal reddito, è ancor più evidente che nel consolidato. In entrambi gli istituti infatti le soglie di partecipazione sono richieste dalle relative norme, tanto avendo alla percentuale di diritto di voto, quanto avendo riguardo alla quota di partecipazione agli utili. Se ciò è vero è anche vero però che, a differenza che nel consolidato, nella trasparenza la percentuale di diritto agli utili assume un'importanza maggiore perché è in base ad essa che si calcola l'imposta dovuta dal socio cui il reddito è imputato per trasparenza. Nel consolidato non vi è stretta correlazione tra quota di partecipazione agli utili ed imposta dovuta dalla controllante. Se quindi si potrebbe più facilmente sostenere – anche se abbiamo dimostrato sopra come si tratti di una tesi comunque non condivisibile – che nel consolidato sia colpita una manifestazione di capacità

⁽⁵⁵⁰⁾ È bene osservare incidentalmente che nella trasparenza il socio paga un'imposta che non scaturisce solo dal reddito derivante dalla partecipazione nella società trasparente ma deriva dalla sommatoria di questo con gli ulteriori redditi ritratti dall'attività economica svolta dal socio-società. A meno che non si tratti di una società di mera gestione che non esercita alcuna attività d'impresa ma detiene solo la quota di partecipazione nella società partecipata.

Si evidenzia qui una importante distinzione tra l'istituto del consolidato e quello della trasparenza delle società di capitali che rivela la differente finalità dei due istituti. Mentre l'istituto del consolidato comporta la determinazione di un'imposta che scaturisce dalla somma algebrica di tutti i redditi prodotti da tutte le società aderenti (controllante e controllate), l'istituto della trasparenza prende in considerazione solo il reddito che deriva dalla partecipazione e si disinteressa dell'ulteriore reddito che il socio-società ritrae dalla propria attività d'impresa. Questo "rimane fuori" dalla considerazione dell'art. 115 Tuir. Si deve quindi condividere quanto affermato da P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires, cit.*, pag. 334 secondo cui mentre la trasparenza è finalizzata ad attuare un superamento dello schermo societario, "il consolidato tende ad essere avvertito più come una modalità di determinazione dell'imponibile e di adempimento delle connesse obbligazioni tributarie".

⁽⁵⁵¹⁾ Per chiarire meglio, si ipotizzino due società di capitali partecipate da cinque società di capitali ognuna con una percentuale di partecipazione agli utili pari al 20 per cento. Se una società partecipata produce un reddito di 200 ed un'altra di 100, i soci si vedranno imputati redditi quantitativamente differenti, nonostante l'identico "potere di gestione" che può desumersi dall'esistenza di identiche percentuali di partecipazione.

contributiva diversa dal reddito, ciò non potrà esser senz'altro sostenuto con riguardo all'istituto della trasparenza delle società di capitali.

13.2. *Raffronto tra la tesi sul “potere di gestione” per il consolidato, e le tesi sul “potere di comando” nell'Irap. La necessaria coerenza tra indice di capacità contributiva ed elementi che compongono la base imponibile ed i conseguenti dubbi di costituzionalità dell'Irap superati dalla finanziaria per il 2008.*

Si potrebbe a questo punto operare un raffronto con la disciplina dell'Irap e con la giustificazione costituzionale che di essa è stata offerta dalla dottrina nonché dalla Corte costituzionale con la ben nota sentenza 21 maggio 2001, n. 156. In particolare essendo l'Irap – come si è ricordato sopra nel testo – un'imposta sul valore aggiunto della produzione, la capacità contributiva colpita da tale imposta è stata ravvisata nell'esistenza del potere di comando sui fattori della produzione⁽⁵⁵²⁾. In questo senso sembrano volgere le parole della sentenza citata, secondo cui “L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione”.

Anche nell'Irap quindi, è il “potere di gestione” ciò che viene considerato quale indice di capacità contributiva. La differenza è che mentre nell'Irap il potere di gestione si esercita sui fattori della produzione, nel consolidato – secondo la tesi prospettata da autorevole dottrina ed indicata nel testo – verrebbe esercitato nei confronti dell'attività economica delle controllate.

In entrambi i casi saremmo in presenza di un'imposta che non assoggetta ad imposizione il reddito. In entrambi i casi però, siamo in presenza di imposte la cui base imponibile è determinata – almeno fino al 1° gennaio 2008 per quanto riguarda l'Irap⁽⁵⁵³⁾ – dal reddito. Nel consolidato questo dato è ovviamente più evidente ed è incontestabile, con la conseguenza che si deve rifiutare la tesi per cui ciò che viene assoggettato ad imposizione è la capacità contributiva manifestata dal “potere di gestione”. Lo impone un'interpretazione adeguatrice poiché, altrimenti argomentando, saremmo in presenza di una violazione dell'art. 53, co. 1 Cost. per i motivi sopra indicati.

Nell'Irap – anche se il tema non può qui essere approfondito – il problema sotto il profilo analizzato poteva essere altrettanto grave. Anche volendo accettare le tesi illustrate nel testo della capacità contributiva come “limite relativo” rimane il fatto che, pure alla luce di esse, si poteva considerare incostituzionale tale imposta. Come si è affermato in una nota precedente infatti⁽⁵⁵⁴⁾, la circostanza che con l'Irap si possa colpire tramite l'imposizione anche un'impresa in perdita, se da un lato di per sé non dovrebbe porre problemi dato che la capacità contributiva colpita non vuole essere il reddito (ma il c.d. *vap*)⁽⁵⁵⁵⁾, dall'altro i problemi nascono se si considera che la base

⁽⁵⁵²⁾ F. GALLO, *La tassazione dei redditi d'impresa, cit.*, pag. 132, parla di “dominio sui fattori della produzione”.

⁽⁵⁵³⁾ Si spiegheranno tra poco nel testo i motivi di tale affermazione.

⁽⁵⁵⁴⁾ Nota 539.

⁽⁵⁵⁵⁾ Per tale rilievo si veda L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156, cit.*, pagg. 858 ss..

imponibile – almeno nell'impostazione originaria del D.Lgs. n. 446/97 – è determinata proprio avendo riguardo ad elementi reddituali ⁽⁵⁵⁶⁾. Come è noto infatti, se in base agli artt. 6 e ss. del D.Lgs. n. 446/97 gli elementi che debbono confluire nella base imponibile Irap vengono individuati dal legislatore avendo riguardo alle voci del conto economico, la quantificazione di ciascuna voce ivi prevista e il criterio di imputazione al periodo d'imposta erano disciplinati – fino al 1° gennaio 2008 – dalle regole del t.u.i.r. con il conseguente obbligo di apportare al conto economico le variazioni in aumento ed in diminuzione (art. 11 *bis* del D.Lgs. n. 446/97 oggi abrogato) ⁽⁵⁵⁷⁾. Al di là del rilievo svolto da autorevole dottrina la quale ebbe modo di osservare che le limitazioni alla deducibilità previste per le imposte sui redditi (e dalle quali scaturisce l'esigenza delle variazioni in aumento ed in diminuzione) non sono “sempre e logicamente, validamente applicabili per la determinazione della base imponibile Irap” ⁽⁵⁵⁸⁾, ciò che a noi interessa di più sottolineare – riprendendo ancora una volta le osservazioni del medesimo Autore – è che non sempre tali regole di determinazione del reddito d'impresa sono compatibili con la filosofia di fondo dell'Irap ⁽⁵⁵⁹⁾.

Utilizzando fatti-indice propri del reddito, ed estromettendone ai fini del computo della base imponibile solo alcuni, poteva tornare probabilmente valida l'obiezione che l'Irap è incostituzionale nella parte in cui obbliga a pagare le imposte anche a soggetti “in perdita”. Ed in tanto si poteva affermare che i fatti-indice erano rappresentati dal reddito in quanto, in base all'art. 11 *bis*, alle voci del conto economico individuate quali elementi costitutivi del valore della produzione netta, dovevano essere apportate le variazioni in aumento ed in diminuzione previste dal Tuir.

Certo è che, ad una tale argomentazione, si potrebbe obiettare che non basta che vi sia un elemento suscettibile di essere qualificato come elemento reddituale, perché si possa parlare di imposta sui redditi. Se infatti si ha riguardo alla più rilevante tra le imposte sui consumi, l'Iva, ci si rende conto che la base imponibile di tale imposta – avendo riguardo alle singole operazioni – è data da un elemento che è rilevante anche ai fini delle imposte sui redditi e che è rappresentato dal “corrispettivo”. Lo stesso corrispettivo che rileva ai fini Iva costituisce al contempo un ricavo per i redditi d'impresa, ed un compenso nei redditi di lavoro autonomo, ed è quindi elemento rilevante anche nell'ambito della imposte reddituali ⁽⁵⁶⁰⁾. Ciononostante a nessuno

⁽⁵⁵⁶⁾ Ciò che ha permesso alla Corte costituzionale, nella sent. n. 156/01, di affermare che l'Irap assoggetta ad imposizione la ricchezza creata dalla singola unità produttiva, “ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori”.

⁽⁵⁵⁷⁾ G. FALSITTA, *Manuale, parte speciale, cit.*, pag. 716; M. INTERDONATO, *Tributi regionali*, in Riv. dir. trib., 1999, I, pagg. 66 ss.

F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap, cit.*, pag. 642 nel commentare la disposizione “che sancisce l'assunzione, in conformità al Tuir ed alla dichiarazione dei redditi, dei componenti rilevanti ai fini dell'Irap” sottolinea che “Indubbiamente, si è in questo modo fatta una scelta irreversibile di legare un'imposta sul prodotto netto ad una sul reddito”. Argomentando dalla medesima disposizione R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in Rass. trib., 1997, pag. 1418 ha potuto affermare che l'Irap rappresenta una semplificazione amministrativa per le microimprese nelle quali, se “non ci sono dipendenti e non si deducono interessi passivi, la base imponibile Irap coincide addirittura col reddito d'impresa”.

⁽⁵⁵⁸⁾ F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap, cit.*, pagg. 642-643 al quale si rinvia per l'individuazione di tali ragioni.

⁽⁵⁵⁹⁾ F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap, cit.*, pag. 643.

⁽⁵⁶⁰⁾ All'indomani dell'entrata in vigore della riforma tributaria F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1973, I, pag. 671, affermava che “il valore

verrebbe mai in mente per ciò solo di qualificare l’Iva come un’imposta incostituzionale perché colpisce una certa capacità contributiva (rappresentata dal consumo), ma lo fa avendo riguardo ad un elemento “reddituale”.

Va infatti evidenziato che nell’Iva lo stesso elemento che è rilevante ai fini delle imposte sui redditi è preso in considerazione, si passi l’espressione, nel senso inverso. Per chi riceve il corrispettivo esso è reddito, per chi paga è consumo.

L’Irap è invece un’imposta che colpisce la capacità contributiva manifestata dallo stesso soggetto passivo delle imposte sui redditi ed assume ad elementi costitutivi della base imponibile gli stessi componenti propri delle imposte sui redditi, estromettendo però dalla sommatoria complessiva soltanto alcuni di essi ⁽⁵⁶¹⁾. Questa mancanza di coerenza tra indice di capacità contributiva e misura della base imponibile non sembra rispettosa dell’art. 53, co. 1 Cost..

Senonché la legge 24 dicembre 2007 – come è noto – è intervenuta abrogando l’art. 11 *bis* del D.Lgs. n. 446/97 il quale, stabilendo che agli elementi del bilancio rilevanti ai fini della base imponibile Irap, dovessero essere applicate le variazioni in aumento ed in diminuzione del Tuir, rappresentava il più “scomodo” anello di congiunzione tra Irap ed imposte sui redditi in quanto da essa si sarebbe potuto argomentare, a nostro avviso, per sostenere l’incostituzionalità dell’imposta anche aderendo alla tesi della capacità contributiva in senso relativo ⁽⁵⁶²⁾.

La questione non può essere indagata oltre. Ci preme però ribadire che tali affermazioni non si risolvono in una critica alla tesi – propugnata dai sostenitori dell’Irap – della capacità contributiva da intendersi come concetto relativo e non assoluto. A differenza dell’impostazione della dottrina che finora ha considerato l’Irap contrastante con l’art. 53, co. 1 Cost. muovendo dal significato da attribuire al principio di capacità contributiva, chi scrive ritiene che la tesi dalla capacità contributiva come limite relativo possa anche essere accettata – non ci occupiamo qui di valutarne l’attendibilità – e, ciononostante, potessero rimanere in piedi alcuni dubbi sulla costituzionalità dell’imposta regionale sulle attività produttive dubbi in buona parte superati a seguito dell’abrogazione dell’art. 11 *bis* del D.Lgs. n. 446/97 ⁽⁵⁶³⁾. Nell’Irap

aggiunto è una manifestazione di capacità contributiva dello stesso tipo del reddito, anche se il suo contenuto è diverso”.

⁽⁵⁶¹⁾ La circostanza che lo stesso contribuente sia soggetto passivo delle imposte sui redditi e dell’Irap non crea naturalmente problemi di doppia imposizione giuridica se e nella misura in cui si possa sostenere che il presupposto colpito è differente. Sul significato da attribuire alla locuzione “doppia imposizione giuridica” si rinvia a quanto affermato nel capitolo primo.

⁽⁵⁶²⁾ È opportuno riportare uno stralcio della relazione illustrativa al disegno di legge finanziaria per il 2008 che sottolinea l’importanza dell’abrogazione dell’art. 11 *bis*: “Nel sistema vigente, la base imponibile dell’Irap è percepita come una sorta di “copia” di quella dell’IRES. Il nuovo sistema, invece, segna uno sganciamento del tributo regionale dall’imposta sul reddito. Ciò è stato ottenuto, con le modifiche recate al d.lgs. n. 446 del 1997 dal comma 12 dell’art. 3 in esame, eliminando dall’IRAP le variazioni fiscali e modificandone la base imponibile per avvicinarla maggiormente, nei vari settori, ai criteri adottati in contabilità nazionale per il calcolo del valore della produzione e del valore aggiunto nei vari settori economici. Non può essere sottovalutata l’importanza concettuale e la portata sistematica di tale operazione. La nuova IRAP, infatti, costituirà il primo esempio di imposta diretta la cui base imponibile deriverà per intero dai dati di bilancio”.

Si comprende dalla lettura della relazione come, alla base della modifica normativa, vi sia l’esigenza di fare in modo che vi sia coerenza tra la capacità contributiva colpita dall’Irap, e le modalità di determinazione della base imponibile dell’imposta stessa.

⁽⁵⁶³⁾ Se pure si dovesse ritenere che la concezione della capacità contributiva da intendersi in senso relativo non sarebbe stata sufficiente – prima dell’abrogazione dell’art. 11 *bis* del D.Lgs. n. 446/97 – a salvaguardare l’Irap da censure di incostituzionalità, non per questo tale concezione poteva

poi, a differenza di quanto si è affermato con riguardo al consolidato, l'interpretazione adeguatrice non sarebbe stata possibile in quanto, seguendo la nostra linea di pensiero, per risolvere il contrasto con l'art. 53, co. 1 Cost. si sarebbe dovuta considerare l'Irap un'imposta sul reddito, ciò che avrebbe fatto tornare valide le obiezioni mosse dalla dottrina maggioritaria è riassumibili in due punti: a) il reddito sarebbe proprio di soggetti diversi dall'impresa (o dal lavoratore autonomo) che invece è obbligata al pagamento del tributo senza la previsione di una rivalsa; b) nell'individuare il reddito non si tiene conto di alcuni costi con la conseguenza che deve ritenersi violato il principio di effettività.

Una tale interpretazione avrebbe reso non più dubbia, ma sicura, l'incostituzionalità dell'Irap, ciò che imponeva di scegliere, tra le due interpretazioni, quella che lasciava un maggiore spiraglio alla tesi della costituzionalità dell'Irap, e cioè l'interpretazione in base alla quale l'Irap colpisce una capacità contributiva diversa dal reddito. Con l'abrogazione della norma sulle variazioni in aumento ed in diminuzione ci pare che tali preoccupazioni vengano meno e l'Irap possa essere finalmente considerata un'imposta diversa dalle imposte sui redditi (⁵⁶⁴).

considerarsi priva di rilievo nell'ordinamento. Vi è infatti almeno un'ulteriore ipotesi in cui aderendo a tale interpretazione dell'art. 53, co. 1 Cost. si può considerare conforme alla Costituzione un tributo che, altrimenti, non dovrebbe esserlo. È questo il caso delle accise. Come osservato da G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise, cit.*, pagg. 1870 ss. tanto aderendo alla tesi (avanzata dallo stesso Autore) in base alla quale il presupposto delle accise è dato dalla "immissione al consumo", quanto aderendo alla tesi (maggioritaria) secondo cui la capacità contributiva è quella che si realizza tramite il concorso tra produzione ed immissione in consumo, si deve riconoscere che ciò che viene a rappresentare la forza economica assunta dal legislatore a presupposto del tributo è lo svolgimento di un'attività commerciale "consistente, a seconda delle ricostruzioni seguite, nella produzione e successiva commercializzazione o soltanto nella commercializzazione dei beni". Ne consegue, osserva Cipolla, che le accise potranno essere considerate conformi al principio di capacità contributiva soltanto qualora questo sia inteso in senso relativo proprio perché si è in presenza di presupposti non aventi rilevanza patrimoniale (tali riflessioni sono poi riprese da G.M. CIPOLLA nella voce *Accise*, in *Diz. diritto pubblico* diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, pagg. 77-78. Nel riferirsi espressamente alle accise, e muovendo dalla premessa che il presupposto di tali tributi sia rappresentato dalla "immissione al consumo dei beni", svolge un analogo ordine di considerazioni F. GALLO, *Le ragioni del fisco, cit.*, pag. 86).

Per fare un parallelismo con quanto rilevato nel testo in ordine ai dubbi di costituzionalità sull'Irap derivanti dal fatto che tale imposta, che non è un'imposta sui redditi, venisse "misurata" attraverso un complesso di elementi reddituali, possiamo osservare che gli stessi dubbi non possono essere avanzati per le accise. In queste infatti la "misura" della capacità contributiva è data dalla quantità e qualità di prodotto alla quale si applica, ai sensi dell'art. 3, co. 3 del TUA (approvato dal D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504), la "aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo". Vi è quindi in questo caso coerenza tra la capacità contributiva colpita (*id est*, attività di produzione o commercializzazione o soltanto attività di commercializzazione) e "misura" della capacità contributiva (che è data appunto dal prodotto). Gli stessi dubbi manifestati con riguardo all'Irap la disciplina sulle accise li avrebbe posti se, a fronte del "tipo" di capacità contributiva che essa intende colpire, la misura della base imponibile fosse stata determinata in base al reddito od alla quasi totalità degli elementi positivi e negativi che compongono il reddito.

(⁵⁶⁴) A quanto affermato nel testo si potrebbe obiettare che, il fatto che la base imponibile Irap non sia più calcolata apportando le variazioni in aumento ed in diminuzione previste da Tuir, non impedisce di qualificare comunque in termini di reddito la ricchezza che oggi è misurata avendo esclusivo riguardo alla voci del conto economico. Ad una tale obiezione dovremmo ribattere che il concetto di reddito giuridicamente rilevante, è solo quello che è assunto dal legislatore tributario come tale. L'eliminazione delle variazioni in aumento ed in diminuzione, accanto alla volontà del legislatore di creare un'imposta che non prendesse in considerazione il reddito ma un diverso indice di capacità contributiva, ci permette quindi di affermare che la base imponibile Irap non sia più costituita dal reddito o, comunque, da elementi reddituali.

14. ULTERIORI RICOSTRUZIONI DEL PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA.

14.1. *Lo status di un soggetto quale indice di capacità contributiva.*

Si è finora dato conto di quelle diverse letture dell'art. 53, co. 1 Cost. che hanno reso possibile, almeno secondo i sostenitori di tale imposta, la giustificazione dell'Irap dal punto di vista costituzionale. Si è visto come, sottesa all'Irap, vi sia un concezione della capacità contributiva da intendersi non in senso assoluto (considerando necessario che il presupposto abbia riguardo ad indici aventi consistenza patrimoniale), ma in senso relativo, ritenendosi sufficiente che il riparto avvenga secondo criteri razionali che consentano di differenziare tra loro situazioni non eguali e trattare allo stesso modo (dal punto di vista impositivo) situazioni analoghe.

La conclusione cui giungono gli autori che hanno sostenuto tale lettura dell'art. 53, co. 1 Cost. è che il legislatore può assumere a presupposto anche indici rivelatori di potenziale ricchezza.

Un indice di capacità contributiva disgiunto da una concreta manifestazione di ricchezza potrebbe essere quello – secondo parte della dottrina – rappresentato dal “potere di gestione” della controllante sull'attività economica delle controllate.

Si è visto però come, assumere nel consolidato il “potere di gestione” quale indice di capacità contributiva, non soddisfa criteri di razionalità e di coerenza perché non permette di differenziare tra loro le diverse situazioni date da un diverso potere di gestione. Ammesso poi che, una volta che vi sia “controllo”, si possa apprezzare in qualche modo un diverso potere di gestione tra varie società che assumono la veste di controllanti.

Non si è invece fino a questo momento ricordato che, le tesi in base alle quali la capacità contributiva può essere espressa anche da indici che non rivelano una concreta manifestazione di ricchezza, sono state sostenute nei primi anni novanta anche dal Prof. Tremonti che – come è ben noto – nella sua qualità di Ministro è stato uno dei maggiori ispiratori della riforma del Tuir che ha portato, tra l'altro, all'introduzione nel nostro ordinamento dell'istituto del consolidato nazionale.

Si tratta ora di valutare se, avendo specifico riguardo alle affermazioni di tale Autore, si possa non soltanto rinvenire la giustificazione costituzionale dell'istituto, ma anche svelare in parte le idee di fondo che hanno reso possibile l'introduzione dell'istituto stesso.

Il presupposto da cui muove il predetto Autore in un'opera del 1991 è che differenziazioni tra contribuenti non sono più ben espresse dal reddito ⁽⁵⁶⁵⁾. Nelle società moderne il reddito non ha più quella funzione di principale indicatore della capacità contributiva che aveva in passato. Nonostante il reddito non sia più in grado di distinguere adeguatamente la diversa capacità contributiva dei soggetti, rimane il fatto

Per l'affermazione in base alla quale “fiscamente è reddito quello che il legislatore vuole che sia reddito, anche se qualificare quella determinata grandezza con tale termine ripugna alla coscienza sociale o si scontra con ciò che normalmente è ritenuto tale” si rinvia a R. RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1981, I, pagg. 440 ed *ivi* pagg. 401 ss. per la compiuta dimostrazione di tale assunto. Per un analogo ordine di considerazioni si rinvia ad A. DI PIETRO, *Lineamenti di una teoria giuridica dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili*, Milano, 1978, pagg. 66 ss.

⁽⁵⁶⁵⁾ G. TREMONTI, *Dalle tasse sulle persone alle tasse sulle cose*, cit., pagg. 107 ss.

che “le vecchie barriere persistono”. Queste “non sono più basate sul reddito, ma costruite su combinazioni di *status*, titoli, privilegi, stili, *chances* superiori di vita e di benessere. Tutti segni di *capacità contributiva*, complicati e non facilmente percepibili o misurabili o colpibili, ma pure rilevanti ed importanti”. Il paradosso – prosegue Tremonti – è che tutti questi nuovi *status* sfuggono ad imposizione. Si può allora decidere di “*ignorarli* fiscalmente, in una logica agnostica; *colpirli* con la imposizione fiscale, in una logica di nuova capacità contributiva; *scoraggiarli* con il mezzo fiscale, in una logica giustizialista”. La soluzione giusta è – secondo l’Autore – quella intermedia.

Si badi bene che le parole di Tremonti tanto più assumono importanza ai nostri fini quando si consideri che, proprio sulla base di queste affermazioni, lo stesso era giunto alla conclusione che si dovesse passare da un sistema di imposizione di tipo personale ad uno di tipo reale (⁵⁶⁶). Questo rende chiaro come anche tali concezioni sulla capacità contributiva possano essere sottese alla riforma del Tuir del 2003 anche se, è bene precisarlo, il modello di tassazione “reale” cui si fa riferimento nell’opera citata non è quello realizzato (solo in parte) dalla riforma del 2003 che ha voluto “spostare” maggiormente l’imposizione in capo al soggetto che produce la ricchezza lasciando fuori il più possibile i passaggi successivi della ricchezza stessa. Il modello di imposizione reale teorizzato da Tremonti è – come si è ricordato nel primo capitolo del presente lavoro – ben più “estremo” in quanto è volto ad abbandonare le imposte sul reddito per passare ad altri tipi di imposizione fiscale. Ciò non vale comunque ad eliminare il predetto legame tra particolare concezione della capacità contributiva e riforma del Tuir visto che, secondo lo stesso Autore, il venir meno della funzione originaria del reddito quale maggiore indicatore della capacità contributiva, ha fatto perdere “senso <<sociale>>” a “molte ragioni che erano alla base delle <<moderne>> imposte personali e progressive”. Si spiega così in parte la volontà di caratterizzare l’Ires come imposta sul reddito maggiormente reale rispetto all’Irpeg (⁵⁶⁷).

Tornando al punto di nostro interesse, e cioè alla possibilità di considerare indici di capacità contributiva anche presupposti del tutto nuovi per il nostro ordinamento tributario, dobbiamo allora verificare se non possa rinvenirsi nel consolidato, e più specificamente nella controllante con riguardo alla quale come si è detto più volte si pongono i problemi di rispetto dell’art. 53, co. 1 Cost., l’esistenza di uno dei predetti indici.

Tra gli indici elencati da Tremonti e ricordati sopra ve ne è in particolare uno che potrebbe adattarsi alla situazione della controllante. Il riferimento è allo *status*, cioè alla condizione sociale vantata dalla controllante. Aderendo a tale concezione della capacità contributiva si potrebbe ritenere che la controllante risponda per una capacità contributiva superiore al proprio reddito perché la sua posizione di controllante le conferirebbe un determinato *status* suscettibile di essere valutato quale indice di capacità contributiva.

In questo caso, a differenza di quanto si è osservato sopra con riguardo alla tesi del “potere di gestione” quale indice di capacità contributiva, si potrebbe affermare che non vi è incoerenza tra indice di capacità contributiva prescelto e “misura” della stessa. Può infatti ben dirsi che la posizione sociale di una società controllante è tanto più

⁽⁵⁶⁶⁾ G. TREMONTI, *Dalle tasse sulle persone alle tasse sulle cose*, cit., pag. 109.

⁽⁵⁶⁷⁾ Sul carattere personale o reale dell’Irpeg e dell’Ires si rinvia alle considerazioni svolte nel primo capitolo.

“forte” – e quindi maggiore la sua capacità contributiva – quanto più sia elevato il reddito prodotto dal gruppo di società alle quali essa fa capo.

Può certamente rimanere – sulla base di quanto considerato nei paragrafi precedenti – la perplessità derivante dal fatto che, se la base imponibile si misura con il reddito, la capacità contributiva colpita dovrebbe essere il reddito e non qualcos’altro.

Tale perplessità però può essere superata dalla considerazione che, in questo caso, ciò che misura la capacità contributiva di un soggetto (la controllante) è un reddito non proprio di quel soggetto ma di altri (le controllate). Può allora accettarsi più facilmente l’idea che il tipo di capacità contributiva colpita in capo alla controllante possa essere diverso dal reddito.

Questa ricostruzione avrebbe poi un ulteriore vantaggio rispetto a quella sopra riportata sul “potere di gestione”. Se l’indice di capacità contributiva fosse costituito appunto dallo *status* della controllante, con la conseguenza che – come si è poc’anzi affermato – maggiore sarà il reddito prodotto dal gruppo, maggiore la rilevanza sociale della controllante, si potrà in questo caso rispettare anche la concezione della capacità contributiva in senso relativo.

Si è visto sopra infatti come, anche secondo la nuove letture dell’art. 53, co. 1 Cost. in base alle quali può prescindersi dall’individuare presupposti aventi consistenza patrimoniale, il principio di capacità contributiva impone comunque la scelta di indici che permettano di trattare in modo differente situazioni non uguali (capacità contributiva in senso relativo).

Se tale requisito minimo della capacità contributiva non ci sembra possa essere soddisfatto – come si è sostenuto sopra – nel caso in cui si ravvisi nel “potere di gestione” l’indice di capacità contributiva colpita in capo alla controllante, non altrettanto può dirsi se si ritenga che è lo *status* della controllante a svelare una sua capacità contributiva. Tale *status*, lo si ribadisce, può ben essere differenziato, tra controllante e controllate, in ragione del reddito complessivo prodotto dalle società del gruppo.

Va poi notato che, la tesi in base alla quale lo *status* di un soggetto può essere assunto ad indice di capacità contributiva, sembra trovare conferme nei lavori di uno dei maggiori sostenitori della capacità contributiva in senso relativo. Il riferimento è ad un recente saggio di F. Gallo il quale afferma che le parole <<in ragione della sua capacità contributiva>>, utilizzate nell’art. 53, co. 1 Cost., “significano solo, in primo luogo, che tale presupposto può essere scelto anche <<in ragione>> della specifica rilevanza sociale che esso assume nella valutazione, appunto, coerente e ragionevole del legislatore ordinario”⁽⁵⁶⁸⁾.

Anche in questo caso si parla di *rilevanza sociale* e non strettamente economica del presupposto. L’unica condizione posta dal citato Autore è che tale presupposto sia suscettibile di essere misurato in denaro.

Vi è quindi un filone di pensiero comune che – da molti anni – va verso un superamento sempre più deciso del tradizionale concetto di capacità contributiva di cui si è parlato sopra. Pensiero espresso da uno dei maggiori sostenitori della riforma del Tuir e che ha trovato, dopo l’introduzione dell’Irap, autorevoli conferme nella dottrina tributaristica nonché, cosa ancor più rilevante, nella giurisprudenza costituzionale. Ciò

⁽⁵⁶⁸⁾ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, cit., pag. 101. Ancora, a pag. 87 del medesimo saggio si legge che la capacità contributiva può essere espressa “da situazioni, fatti o atti vantaggiosi, estranei al meccanismo del mercato e dello scambio e assumibili, appunto, dal legislatore stesso (alla condizione, beninteso, della misurabilità dell’oggetto imponibile”).

potrebbe aver incoraggiato il legislatore ad introdurre nuovi istituti, quali il consolidato, con la precisa consapevolezza che le apparenti anomalie che lo contraddistinguono potrebbero non essere più considerate tali seguendo le nuove interpretazioni dell'art. 53, co.1 Cost..

14.2. *(segue) verifica in merito alla possibile applicazione, della ricostruzione sopra ipotizzata, al consolidato nazionale.*

Si tratta ora di comprendere se una tale ricostruzione – prescindendo dallo stabilire se sia accettabile in sé – possa essere compatibile con quanto si è affermato fin ora in ordine alla natura della controllante di sostituto d'imposta.

Se, come si è cercato di dimostrare nel precedente capitolo, le controllate mantengono la propria soggettività tributaria con la conseguenza che è ad esse imputabile l'obbligazione tributaria che deriva dal possesso del reddito, e se la controllante è – di conseguenza – un sostituto d'imposta, non dovrebbe essere accettabile la tesi in base alla quale la controllante versa le imposte per una capacità contributiva (non altrui ma) propria derivante dal suo stesso *status*.

Le due ricostruzioni sembrerebbero in insanabile conflitto fra loro perché, in particolare, si potrebbe ritenere che la seconda ricostruzione in tanto è accettabile in quanto si sia accolta la premessa per cui le controllate perdono la soggettività tributaria e la controllante risponde per una capacità contributiva propria.

Senonché come si è già osservato sopra, in base alla giurisprudenza costituzionale formatasi intorno a diverse ipotesi di responsabilità d'imposta, si evince che secondo la Corte costituzionale, il responsabile d'imposta risponde per una capacità contributiva non altrui, ma propria. In particolare tale capacità è suscettibile di essere rivelata, secondo la Consulta, nell'esistenza di rapporti giuridici-economici tra responsabile ed obbligato e nell'esistenza di un collegamento tra il responsabile ed il presupposto di fatto del tributo. Collegamento che sarebbe in grado rivelare una attitudine alla contribuzione. Si è già avuto modo di manifestare il nostro dissenso in ordine a tale indirizzo della Corte costituzionale, ma siamo anche giunti alla conclusione che, così stando le cose, si deve prendere atto di tali sentenze per risolvere la questione del rispetto del principio di capacità contributiva nel consolidato nazionale.

Si è osservato pure che tale indirizzo della Corte costituzionale è suscettibile di trovare applicazione anche per le ipotesi di sostituzione le quali, sotto il profilo della capacità contributiva, pongono in essere problemi analoghi a quelli posti dalle ipotesi di responsabilità d'imposta (⁵⁶⁹).

Ciò premesso bisogna tornare a chiedersi se possano esservi ostacoli ad accettare la ricostruzione sopra ipotizzata che fa leva sullo *status* di controllante quale indice di capacità contributiva.

Si è detto sopra come non vi sono problemi dal punto di vista generale in quanto sarebbe rispettato il principio di capacità contributiva inteso in senso relativo. Lo *status*

(⁵⁶⁹) Del resto dobbiamo continuare a valutare la validità di queste tesi (*id est*, capacità contributiva dalla dallo *status* o dal “potere di gestione”) continuando a considerare la controllante quale “sostituto” perché altrimenti, se si sostenesse che la controllante è tenuta a pagare le imposte oltre che per una propria capacità contributiva, anche per un presupposto di fatto da essa realizzato ed autonomo rispetto a quello realizzato dalle controllate, non si riuscirebbe a spiegare per le controllate, a loro volta, non continuino ad essere obbligate a pagare le imposte sui redditi da esse prodotti e posseduti.

di controllante, suscettibile di essere misurato attraverso il reddito di tutte le società del consolidato, permette una corretta differenziazione – al fine della quantificazione della capacità contributiva – tra diverse società che rivestano tutte il ruolo di controllante.

Il problema nasce nel momento in cui si fuoriesce dalla ristretta ottica del consolidato e si guarda al di là del perimetro di consolidamento. Come è noto nel consolidato nazionale – a differenza di quanto avviene per il consolidato mondiale – possono rientrare anche soltanto alcune delle società controllate. Il gruppo di società composto dalla società controllante e dalla società controllate può anche essere più ampio rispetto al gruppo di società che aderiscono al consolidato nazionale ⁽⁵⁷⁰⁾.

Lo *status* di controllante, qualificabile come indice di capacità contributiva – sempreché si aderisca alla tesi sopra riportata – non può però essere valutato solo con riferimento al gruppo di società aderenti al consolidato. Se si ritiene che la capacità contributiva può essere espressa anche dalle condizioni sociali, dagli *status* dei soggetti passivi, certamente è valutabile in questo senso la posizione di controllo che – dal punto di vista civilistico – una società ha nei confronti di altre. Ciò a prescindere dal fatto che opti o meno per il consolidato nazionale. È quest'ultimo, lo si è già stato ricordato, un istituto volto a consentire una particolare modalità di determinazione della base imponibile, ma non sembra idoneo in alcun modo ad attribuire alla controllante una qualche rilevanza di carattere sociale differente rispetto a quella che già ha in quanto controllante del gruppo civilisticamente inteso.

Ciò premesso va osservato in primo luogo che, se il legislatore avesse voluto assoggettare ad imposizione la capacità contributiva rivelata dallo *status* di controllante, avrebbe dovuto prevedere la regola “*all in all out*” imponendo di ricomprendere nel perimetro di consolidamento tutte le società controllate. Consentire di non comprendere alcune società controllate all'interno del consolidato significa, nell'ottica di un'imposta che colpisca la capacità contributiva data dal “controllo”, far sfuggire ad imposizione una porzione di base imponibile, rappresentata come si è detto dai redditi delle società controllate. L'assenza della regola “*all in all out*” rivela che non è stata questa la volontà del legislatore.

Ma vi è di più. Si è detto che l'assumere ad indice di capacità contributiva lo *status* della controllante, potrebbe giustificare il fatto che questa è tenuta a corrispondere un'imposta anche a fronte di redditi propri di altri soggetti (*id est*, le controllate). Ebbene, se si aderisse ad una tale ipotesi ricostruttiva, si dovrebbe prendere atto della disparità di trattamento, dal punto di vista dell'imposizione, tra i gruppi di società che non optino per il consolidato, e quelli che invece scelgano di adottare tale modello. Soltanto in questo secondo caso lo *status* di controllante sarebbe preso in considerazione, al fine di realizzare il concorso alle spese pubbliche, “colpendo” la controllante stessa in modo più incisivo rispetto alla controllante di un gruppo che scelga di non adottare il consolidato nazionale ⁽⁵⁷¹⁾. Solo in parte una tale disparità di trattamento potrebbe essere risolta dalla natura opzionale del consolidato. La natura opzionale può forse giustificare un trattamento più gravoso dal punto di vista impositivo ma è eccessivo ritenere che possa giustificare l'assoggettamento o meno ad imposizione di una determinata manifestazione di capacità contributiva quale sarebbe quella data

⁽⁵⁷⁰⁾ Cfr. su tutti, R. LUPI, *Diritto tributario, parte spec., cit.*, pag. 136; A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires, cit.*, pagg. 496-497.

⁽⁵⁷¹⁾ Che non soltanto non pagherà un'imposta commisurata ai redditi di tutte le società consolidate, ma in virtù del metodo della esenzione, non pagherà nemmeno L'Ires sugli eventuali dividendi che dovesse ricevere (*rectius*, pagherà l'imposta soltanto sul 5 per cento degli stessi).

dall'essere controllante di un gruppo. Significherebbe che il legislatore lascia liberi i contribuenti, attraverso proprie scelte, di fare in modo che una determinata manifestazione di capacità contributiva (*id est*, quella della controllante che non aderisca al consolidato) sia sottratta da imposizione magari disincentivando semplicemente tale comportamento attraverso la perdita di quei benefici che indubbiamente il consolidato è in grado di offrire ⁽⁵⁷²⁾. Tuttavia se è vero – come è vero – che l'art. 53, co. 1 Cost. deve esser letto anche in combinato disposto con l'art. 3 Cost., si ha come conseguenza che il legislatore, dopo aver individuato un determinato indice di capacità contributiva, deve assoggettarlo ad imposizione sempre, e non solo in alcuni casi ⁽⁵⁷³⁾.

Si è fatto riferimento sopra alla funzione – affermata tanto dai sostenitori della tesi della capacità contributiva da intendersi come limite relativo quanto dai sostenitori della tesi tradizionale – svolta dall'art. 53, co. 1 Cost. di “parametro” per l'azione del legislatore ordinario. In base a tale funzione le situazioni uguali, si è detto, debbono subire un'imposizione uguale e non differente. Tale principio non sarebbe rispettato se la capacità contributiva della controllante, data dal controllo, venisse assoggettata ad imposizione solo nei casi in cui la controllante e le controllate optino per il consolidato nazionale.

Offrendo questa spiegazione del consolidato si giungerebbe quindi a risultati contrastanti con l'art. 53, co. 1 Cost..

15. CONCLUSIONI.

Si è quindi dimostrato come, il tentativo di giustificare la costituzionalità del consolidato alla luce della “nuove” letture che dell'art. 53, co. 1 Cost. la dottrina ha fornito, è un tentativo che non approda a risultati positivi.

Ipotizzando che il legislatore abbia concepito la capacità contributiva manifestata dalla controllante, come una capacità desumibile non dal reddito in sé, ma da indici di ricchezza privi di contenuto patrimoniale quali il “potere di gestione” o lo *status* di controllante, si sono presentati degli ostacoli insormontabili.

Il “potere di gestione” non è in grado, come si è visto, di fornire un criterio di riparto razionale in quanto non consente di distinguere tra differenti manifestazioni di capacità contributiva. Assumere invece lo *status* di controllante quale indice di capacità contributiva non si concilia con il fatto che il gruppo a cui fa capo la controllante dal punto di vista civilistico potrebbe non coincidere – nel senso che potrebbe essere più “ampio” – con il gruppo che rientra nel consolidato. Non si spiega pertanto come il legislatore possa colpire una capacità contributiva derivante dallo *status* di controllante, avendo riguardo ad una base imponibile che può variare a seconda di quante controllate optino per il regime del consolidato.

Ma vi è di più. Entrambe le ipotesi appena richiamate presuppongono – come si è già affermato sopra – che sia assoggettata ad imposizione una manifestazione di

⁽⁵⁷²⁾ Quantomeno perché consente – come si è rilevato nel capitolo primo – di rimediare a gli svantaggi che un gruppo di società ha rispetto al passato ora che si è passati dal metodo della imputazione a quello della esenzione.

⁽⁵⁷³⁾ Salvo ovviamente che non vi siano esigenze discendenti da altri principi costituzionali in grado di giustificare il trattamento agevolativo. Sulla giustificazione, dal punto di vista costituzionale, delle agevolazioni si rinvia al capitolo primo.

capacità economica diversa dal reddito, anche se il reddito è assunto come elemento per *misurare* tale capacità contributiva ⁽⁵⁷⁴⁾. Rimane però difficile spiegare come sia possibile che, in caso di accertamento, l'art. 127 Tuir preveda in relazione alla maggiore imposta accertata, delle ipotesi di coobbligazione solidale tra controllante e controllate. Qui il problema si rovescia. Non si riesce più a spiegare infatti a che titolo le controllate – che non manifestano la capacità contributiva data dal “potere di gestione” o dallo *status* di controllante – possano essere chiamate a rispondere per la maggiore imposta.

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 presente capitolo e che fa leva sulla possibilità per la controllante di farsi rilasciare la provvista dalle controllate utilizzando il proprio diritto di voto nell'assemblea delle controllate stesse. Rimane fermo però che – come si è ampiamente illustrato sopra – ciò non è sufficiente di per sé a risolvere i problemi di costituzionalità essendo anche necessario che il legislatore preveda espressamente un diritto di rivalsa a favore della controllante per le imposte che essa versa – e non soltanto per le maggiori imposte accertate ⁽⁵⁷⁵⁾ – a fronte dei redditi delle controllate.

⁽⁵⁷⁴⁾ Con tutte le perplessità che una simile affermazione comporta e sulle quali ci siamo intrattenuti sopra nel testo.

⁽⁵⁷⁵⁾ Come già previsto (implicitamente) dall'art. 127, co. 4 Tuir.

Bibliografia

- AA.VV. *Diritto delle società. Manuale breve*, Milano, 2004.
- M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005.
- E. ALLORIO, *La cosa giudicata rispetto ai terzi*, (ristampa), Milano, 1992.
- E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.
- E. ANTONINI, *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969.
- E. ANTONINI, *Relazione sul tema: <<Imposta sul reddito delle persone fisiche: profili giuridici>>*, in *La riforma tributaria (ISLE)*, vol. I, Milano, 1972.
- L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.
- L. ANTONINI, *La tutela costituzionale del minimo esente, personale e familiare*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 861 ss.
- C. ARENA, *Scienza delle finanze*, Roma, 1962.
- C. BAFILE, voce *Responsabile d'imposta*, in *Nov.mo Dig. it.*, App., Torino, 1980, 630 ss.
- C. BAFILE, voce *Imposta*, in *Enc. giur.*, vol. XVI, Roma, 1987.
- R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità ed illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, 633 ss.
- A. BARETTONI ARLERI, voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, 383 ss.
- A. BARBERA, *Art. 2*, in *Commentario alla Costituzione. Principi fondamentali*, a cura di Scialoja – Branca, Bologna-Roma, 1975.
- P. BARILE, *Il soggetto privato nella Costituzione italiana*, Padova, 1953.
- A. F. BASCIU, *Contributo allo studio della obbligazione tributaria*, Napoli, 1966.
- M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Rass. trib.*, 2002, 421 ss..
- M. BASILAVECCHIA, *Verso il codice, passi indietro; spunti critici sulla tecnica legislativa nel decreto delegato sull'Ires*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 83 ss.

- M. BASILAVECCHIA, voce *Sostituzione tributaria*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XV, Torino, 1998, 67 ss.
- F. BATISTONI FERRARA, voce *Capacità contributiva*, in Enc. dir., Aggiorn., vol. III, Milano, 1999, 345 ss.
- F. BATISTONI FERRARA, voce *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, 175 ss.
- F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale*, in Riv. dir. trib., 2000, I, 95 ss.
- F. BATOCCHI, *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, (a cura di A. Fantozzi-A. Fedele).
- M. BEGHIN, *Oneri deducibili e detrazioni d'imposta degli enti non commerciali*, in AA.VV. *Imposta sul reddito delle persone giuridiche* (diretta da F. TESAURO), Torino, 1996.
- M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, in AA.VV., *Imposta sul reddito delle società (IRES)*, diretta da F. Tesauro, Bologna, 2007.
- A. BERLIRI, *Le leggi di registro*, Milano, 1960.
- A. BERLIRI, *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960.
- A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario, vol. I*, Milano, 1974.
- M. BIANCA, *Diritto civile. La norma giuridica – i soggetti*, vol. I, Milano, 2002.
- M. BIANCA, *Diritto civile. L'obbligazione*, vol. IV, Milano, 1993.
- E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954.
- P. BODDA, *Il sostituto d'imposta*, in *Jus*, 1941, 194 ss.
- P. BORIA, *Il principio di trasparenza nella imposizione delle società di persone*, Milano, 1996.
- P. BORIA, voce *Sistema tributario*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XIV, Torino, 1997.
- P. BORIA, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- F. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972.

- F. BOSELLO, voce *Rivalsa (dir. trib.)*, in Enc. giur., vol. XXVII, Roma, 1996.
- G.F. CAMPOBASSO, voce *Regresso (azione di)*, in Enc. giur., vol. XXVI, Roma, 1991.
- E. CAPACCIOLI, *La tassazione delle redavances*, Milano, 1967.
- L. CARPENTIERI, *Appunti in tema di rapporti tra imposta sostitutiva e imposta sostituita*, in Dir. prat. trib., 1993, II, 890 ss.
- E. CASETTA, voce *Sanzione amministrativa*, in Dig. disc. pubbl., vol. XIII, Torino, 1997.
- L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999.
- L. CASTALDI, *I redditi di capitale*, in AA.VV. *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, diretta da F. Tesauro, t. 1, Torino, 1994.
- L. CASTALDI, voce *Solidarietà tributaria*, in Enc. giur., XXIX, Roma, 1993.
- L. CASTALDI, *Riforma dell'imposizione sul reddito: gli enti non commerciali e le incertezze del legislatore*, in Giur. imp., 2003, 1339 ss.
- L. CASTALDI, voce *Soggettività tributaria*, in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, vol. VI, Milano, 2006, 5612 ss.
- L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di Irap*, in Rass. trib., 2002, 856 ss.
- P. CERBO, voce *Sanzioni amministrative*, in Diz. dir. pubblico (diretto da S. Cassese), vol. VI, Milano, 2006, 5424 ss.
- G.M. CIPOLLA, voce *Ritenuta alla fonte*, in Dig. disc. priv. - sez. comm., vol. XIII, Torino, 1997, pag. 1 ss.
- G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in Rass. trib., 2003, 1859 ss.
- G.M. CIPOLLA nella voce *Accise*, in Diz. diritto pubblico diretto da S. Cassese, vol. I, Milano, 2006, 72 ss.
- B. COCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1959, I, pagg. 327 ss.
- G. CORASANITI, *Irap e lavoro dipendente: la struttura dell'imposta; gli orientamenti giurisprudenziali e la graduale eliminazione*, in *La disciplina tributaria del lavoro dipendente* (a cura di N. D'Amati), Padova, 2003.

- R. CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, 465 ss.
- C. COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970.
- C. COSCIANI, *La personalizzazione delle imposte sul reddito in Italia*, *Riv. pol. econ.*, 1952, 1165 ss.
- F. CROVATO, *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001.
- G. D'ABRUZZO, *Analisi critica del regime di responsabilità nella disciplina del consolidato fiscale nazionale*, in *Boll. trib.*, 2004, 1525 ss.
- N. D'AMATI, voce *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nov.mo dig. it., App.*, Torino, 1980, 153 ss.
- N. D'AMATI, voce *Imposta*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. VI, Torino, 1991, 505 ss.
- N. D'AMATI, *Diritto tributario*, vol. I, Bari, 2001.
- F. DAMI, *I gruppi d'impresa nell'imposizione sui redditi*, ed. provv..
- L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.
- E. DE MITA, voce *Sostituzione tributaria*, in *Nov.mo dig. it.*, vol. XVII, Torino, 1957, 998 ss.
- E. DE MITA, *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, in *Giur. it.*, 1961, IV, 257 ss.
- E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004.
- E. DE MITA, *Capacità contributiva e detrazione di imposta da imposta*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000.
- E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale, cit.*.
- E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, vol. I, Milano, 1984.
- E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, vol. II, Milano, 1993.
- E. DE MITA, *Sulla legittimità del responsabile d'imposta*, in *Fisco e costituzione, vol. I, cit.*, 898 ss.
- E. DE MITA, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo di imposte)*, in *Boll. trib.*, 1985, 1381 ss.

E. DE MITA, *Introduzione*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006.

A. DI PIETRO, *Lineamenti di una teoria giuridica dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili*, Milano, 1978.

A. DI PIETRO, *La tassazione dei non residenti ed i principi comunitari*, Relazione al Convegno Cesifin del 23 gennaio 2004, copia dattiloscritta.

S. DUS, *Le agevolazioni per l'edilizia dal primo dopoguerra ad oggi. Esoneri e aggravamento della imposizione come strumento di politica economica*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986.

L. EINAUDI, *Corso di scienza della finanza*, Torino, 1926.

G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972

G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972.

G. FALSITTA, *Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2003.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale¹*, Padova, 2003.

G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale²*, Padova, 2005

G. FALSITTA, voce *Utili e dividendi (imposizione su)*, in Enc. giur., Roma, 1994, vol. XXXII.

G. FALSITTA, *Aspetti e problemi dell'Irap*, in Riv. dir. trib., 1997, I, 495 ss.

G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 889 ss.

G. FALSITTA, *La capacità contributiva e il ribaltone della Consulta*, in *Per un fisco civile*, Milano, 1996.

G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in Rass. trib., 1986, 123 ss.

G. FALSITTA, voce *Obbligazione tributaria*, in Diz. dir. pubbl., (diretto da S. Cassese), vol. IV, Milano 2006, pagg. 3837 ss..

A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.

- A. FANTOZZI, *La solidarietà tributaria*, in Tratt. dir. trib. (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994.
- A. FANTOZZI, voce *Società di persone*, in Guida fiscale italiana. Imposte dirette, Torino, 1980, 941 ss.
- A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003.
- A. FANTOZZI, *La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 489 ss.
- A. FANTOZZI – A. SPOTO, *Prime osservazioni in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali*, in Riv. dir. trib., 2003, I, 685 ss.
- A. FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d. ma 1966.
- A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968.
- A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1969, I, 21 ss.
- A. FEDELE, *Imposte reali ed imposte personali nel sistema tributario italiano*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2002, I, 450 ss.
- A. FEDELE, *Introduzione*, in AA.VV. *Il regime fiscale delle associazioni* (a cura di A. Fedele), Padova, 1998.
- A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in Riv. dir. trib., 2004, I, 465 ss.
- A. FEDELE, *Profilo fiscale delle società di persone*, in Riv. not., 1988, 549 ss.
- A. FEDELE, *La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV. *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, vol. III, Milano, 1986.
- A. FEDELE, *Gli incrementi <<nominali>> di valore nell'Invim ed il principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1982, I, 57 ss.
- A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2001, I, 883 ss.
- A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in Riv. dir. trib., 1998, I, 453 ss.

A FEDELE, *La funzione fiscale e la <<capacità contributiva>> nella Costituzione italiana*, in AA.VV. *Diritto tributario e Corte costituzionale*, (a cura di L. Perrone e C. Berliri), Napoli, 2006, 1 ss.

F. FERRARA, *Le persone giuridiche*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. II, tomo 2, Torino, 1958.

F. FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973.

F. FICHERA, *Le agevolazioni tributarie*, Padova, 1992.

P. FILIPPI, *Il credito d'imposta sui dividendi. Disciplina e natura*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 840 ss.

F. FLORA, *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno, 1912.

F. FORTE, *Principi di economia pubblica*, in *Trattato di economia pubblica* (diretto da F. Forte), vol. I, Milano, 1993.

G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2004.

G. FRANSONI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)*, in P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Milano, 2002.

G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 515 ss.

M.C. FREGNI, *Appunti in tema di <<doppia imposizione>> interna*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1993, II, 14 ss.

M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002.

G. GAFFURI, *La compatibilità dell'imposta regionale sulle attività produttive con i precetti fondamentali dell'ordinamento giuridico: stato della questione*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 843 ss.

G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 119 ss.

F. GALGANO, *Istituzioni di diritto privato*, Padova, 2004.

F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970.

- F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provv., Roma, 1974.
- F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in Riv.dir. fin. sc. fin., 1973, I, 664 ss.
- F. GALLO, *La nozione dei redditi di capitale alla luce del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 461*, in Dir. prat. trib., 1998, I, 1219 ss.
- F. GALLO, *Federalismo fiscale e ripartizione della basi imponibili tra Stato, Regioni ed enti locali*, in Rass. trib., 2002, 2007 ss.
- F. GALLO, *Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione*, in Rass. trib., 2002, 585 ss.
- F. GALLO, *Schema di decreto legislativo recante "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società (Ires)*, in Rass. trib., 2003, 1661 ss.
- F. GALLO, *La tassazione dei redditi d'impresa: i difetti e le proposte di modifica*, in Rass. trib., 1997, 121 ss.
- F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in Rass. trib., 1998, 627 ss.
- F. GALLO, *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in Giur. comm., 2002, I, 131 ss.
- F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007.
- F. GALLO – F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in Rass. trib., 1999, 115 ss.
- F. GAMNA, *A proposito del dividendo come frutto dell'azione di società*, in Riv. dir. comm., 1949, I, 306 ss.
- F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 1994.
- A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965.
- E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961.
- E. GIARDINA, *La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1962, I, 399 ss.
- A. GIOVANNINI, *Sul trasferimento convenzionale dell'onere d'imposta*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 3 ss.

- A.E. GRANELLI, *Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 1133 ss.
- A.E. GRANELLI, *L'imposizione dei plusvalori immobiliari*, Padova, 1981.
- B. GRIZIOTTI, *Principii di politica diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.
- B. GRIZIOTTI, *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1957.
- G. INGRAO, *In tema di tassazione dei gruppi di imprese ex D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, istitutivo dell'Ires*, in *Rass. trib.*, 2004, 537 ss.
- M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.
- M. INGROSSO, voce *Imposte sostitutive*, in *Enc. giur.*, vol. XVI, Roma, 1989.
- M. INTERDONATO, *Tributi regionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, I, 29 ss.
- S. LA ROSA, voce *Esenzione*, (*dir. trib.*), in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, 567 ss.
- S. LA ROSA, voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, vol. XIII, Roma, 1989.
- S. LA ROSA, voce *Esclusioni tributarie*, in *Enc. giur.*, vol. XIII, Roma, 1989.
- S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. I, tomo I, 401 ss.
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- S. LA ROSA, *Riflessioni sugli "interventi guida" della Corte costituzionale in tema di eguaglianza e capacità contributiva*, in AA.VV. *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000.
- C. LAVAGNA, *Teoria dei soggetti e diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1961, I, 3 ss.
- A. LOVISOLO, *Il sistema impositivo dei dividendi*, Padova, 1980.
- R. LUPI, *Diritto tributario, parte generale*, Milano, 2005.
- R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale¹*, Milano, 2000.
- R. LUPI, *Diritto tributario, parte speciale²*, Milano, 2005.
- R. LUPI, *Delega fiscale, redditi finanziari e redditi d'impresa: un'imposizione reale onerosa per i redditi elevati?*, in *Rass. trib.*, 2003.

R. LUPI, *Prefazione*, in AA.VV, *La disciplina IRES dei gruppi di imprese. Trasparenza e consolidato*, Milano, 2006.

R. LUPI, *L'Irap tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 1407 ss.

F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970.

F. MAFFEZZONI, *Contributo alla teoria giuridica del presupposto di fatto dell'imposta generale sull'entrata prelevata col sistema <<una tantum>>*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1957, I, 262 ss.

F. MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, 1969.

F. MAFFEZZONI, voce *Imposta*, in *Enc. dir.*, vol. XX, Milano, 1970, 441 ss.

G. MAISTO, *La direttiva Cee relativa al regime tributario dei dividendi nei rapporti tra "società figlie" e "società madri"*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 519 ss.

A. MANZITTI - P. LUDOVICI, *Regime tributario dei dividendi comunitari*, in *Le Società*, 1993, 1182 ss.

I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965.

I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2007.

E. MARELLO, *Il divieto di doppia imposizione come principio generale del sistema tributario*, in *Giur. Cost.*, 1997, 4127 ss.

E. MARELLO, *Contributo allo studio della imposte sul patrimonio*, Milano, 2006.

G. MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 545 ss.

G. MARONGIU, *Imposta locale sui redditi (ILOR)*, in *Enc. giur.*, vol. XVI, Roma, 1989.

G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1995.

G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi e per le sanzioni nel consolidato fiscale nazionale*, in *Tributimpresa*, 2005, estratto.

G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi nel consolidato nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 1501 ss.

- P. MARONGIU, *Il consolidato fiscale nazionale tra norma di attuazione, prassi e decreto correttivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, 585 ss.
- M. MAZZIOTTI DI CELSO, *Lezioni di diritto costituzionale, parte II*, Milano, 1993.
- M. MAZZIOTTI DI CELSO – G.M. SALERNO, *Manuale di diritto costituzionale*, Padova, 2005.
- F. MESSINEO, *Il dividendo come frutto dell'azione di società*, in *Riv. dir. comm.*, 1948, I, 101 ss.
- M. MICCINESI, *L'imposizione sui redditi nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, Milano, 1990.
- M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 445 ss.
- M. MICCINESI, voce *Imposta*, in *Dizion. di dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, vol. IV, Milano, 2006, 2945 ss.
- M. MICCINESI, *Alcune riflessioni in tema di consolidato nazionale*, in *Giur. imp.*, 2004, 481 ss.
- G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*¹, Torino, 1979.
- G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*², Torino, 1989.
- G.A. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 419 ss.
- G.A. MICHELI, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, in *La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo)*, Padova, 1981.
- F. MODUGNO, voce *Norme singolari, speciali, eccezionali*, in *Enc. dir.*, vol. XXVIII, Milano, 1978, 506 ss.
- C. MORTATI, voce, *Costituzione (Dottrine generali)*, in *Enc. dir.*, vol. XI, Milano, 1962, 140 ss.
- F. MOSCHETTI, voce *Agevolazioni fiscali. Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Torino, 1987, 73 ss.
- F. MOSCHETTI, voce *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, vol. V, Roma, 1988.
- F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in AA.VV. *La capacità contributiva*, Padova, 1993.

F. MOSCHETTI, *Profili costituzionali dell'Irap, imposta disattenta alla persona e alla tutela del lavoro*, in Riv. dir. trib., 1999, I, 735 ss.

L. NAPOLITANO, *La imposta sulle società*, Milano, 1955.

M. NOTARI, *Le società azionarie. Disposizioni generali. Conferimenti. Azioni*, in AA.VV. *Diritto delle società. Manuale breve*, Milano, 2004.

M. NUSSI, *Spunti per una rimeditazione della disciplina impositiva reddituale delle società di persone*, in Riv. dir. trib., 1994, I, 731 ss.

M. NUSSI, *L'imputazione del reddito nel diritto tributario*, Padova, 1996.

L. OSTERLOH, *Il concetto di tributo, la capacità economica e l'interpretazione economica – concetti di base del diritto fiscale nella giurisprudenza della Corte costituzionale federale*, testo scritto della Relazione tenutasi presso l'Università degli studi di Napoli "Federico II" il 14 maggio 2007 nell'ambito del Convegno su "Il concetto di tributo".

L. PALADIN, voce *Eguaglianza (dir. cost.)*, in Enc. dir., Milano, 1965, vol. XIV, 519 ss.

M. PANTALEONI, *Teoria della traslazione dei tributi*, Roma, 1882.

A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963.

A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Milano, 1969.

A. PARLATO, voce *Responsabilità d'imposta*, in Enc. giur., vol. XXVII, Roma, 1991.

A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994.

A. PARLATO, voce *Regimi fiscali sostitutivi*, in Nov.mo dig. it., app., vol. VI, Torino, 1986, 504 ss.

J. L. PEREZ DE AYALA, *La soggettività tributaria*, in Tratt. di dir. trib. (diretto da A. Amatucci), vol. II, Padova, 1994, 371 ss.

L. PERRONE, *Relazione*, in *La riforma tributaria (ISLE)*, vol. II, Milano, 1974.

L. PERRONE, *Appunti sulle garanzie costituzionali in materia tributaria*, 577 ss.

R. PIGNATONE, *Il possesso dei redditi prodotti in forma associata*, in Dir. prat. trib., 1982, I, 630 ss.

M. POLANO, *Spunti teorici e prospettive in tema di regimi tributari sostitutivi*, in Dir. prat. trib., 1983, I, 253 ss.

- G. PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001.
- E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989.
- E. POTITO, voce *Soggetto passivo d'imposta*, in Enc. dir., vol. XLII, Milano, 1990, 1226 ss.
- S. PUGLIATTI, voce *Diritto pubblico e privato*, in Enc. dir., XII, Milano, 1964, 696 ss.
- M. PUGLIESE, *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*, Padova, 1932.
- M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.
- G. PUOTI, voce *Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)*, in Enc. giur., vol. XVI, Roma, 1989.
- O. RANELLETTI, *Diritto finanziario*, Milano, 1927-28.
- L. RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955.
- A. RAVAZZONI, voce *Regresso*, in Nov.mo dig. it., vol. XV, Torino, 1968, 356 ss.
- G.U. RESCIGNO, voce *Deroga (in materia legislativa)*, in Enc. dir., Milano, 1964, vol. XII, 303 ss.
- G.U. RESCIGNO, *Interpretazione costituzionale e positivismo giuridico*, in AA.VV. *Interpretazione costituzionale* (a cura di G. Azzariti), Torino, 2007.
- R. RINALDI, *Contributo allo studio dei redditi di capitale*, Milano, 1989.
- R. RINALDI, *L'evoluzione del concetto di reddito*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1981, I, pagg. 401 ss.
- R. RINALDI, *Alcune considerazioni in tema di <<riordino della tassazione dei redditi di capitale>>*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1999, I, 65 ss.
- R. RINALDI, *Problemi relativi ai patti di acollo delle imposte dirette*, in Giur. imp., 1986, 1388 ss.
- D. RUBINO, *Delle obbligazioni (art. 1285-1320)*, in *Commentario del codice civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Bologna-Roma, 1963.
- D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939.
- P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974.

P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'Ires e la determinazione dell'imponibile*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pagg. 313 ss.

P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Milano, 2002.

P. RUSSO, P. LAROMA JEZZI, *La riforma dell'imposta sul reddito: profili generali*, in Rass. trib., 2002, 1643 ss.

C. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, vol. IV, Padova, 2001, 61 ss.

L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., 1993, I, 1287 ss.

L. SALVINI, voce *Rivalsa nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv. – sez. comm., vol. XIII, Torino, 1997, 30 ss.

L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in Rass. trib., 2003, 1504 ss.

R. SCHIAVOLIN, *I soggetti passivi*, in AA.VV. *Giur. sist. dir. trib. (IRPEF)*, (diretta da F. Tesauro), Torino, 1994.

R. SCHIAVOLIN, *Sostitutive (imposte)*, in Dig. disc. priv., sez. comm., vol. XV, Torino, 1998, 49 ss.

R. SCHIAVOLIN, *La capacità contributiva – il collegamento soggettivo*, in Tratt. di dir. trib., (diretto da A. Amatucci), t. 1, Padova, 1994, 273 ss.

R. SCHIAVOLIN, *Sulla dubbia conformità dell'Irap al principio di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., I, 737 ss.

R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, 2007.

D. STEVANATO, *Participation exemption, (dis)informazione mediatica ed "etica fiscale" di facciata*, in www.finanze.it.

D. STEVANATO, voce *Società (imposta sul reddito delle)*, in Diz. dir. pubbl., diretto da S. Cassese, vol VI, Milano, 2006, 5590 ss..

D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, in Rass.trib., 2002, 1187 ss.

S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1965.

P.M. TABELLINI, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977.

P.M. TABELLINI, voce *Persone giuridiche (imposta sulle)*, in Enc. dir., vol. XXXIII, Milano, 1983, 473 ss.

- G. TABELT, *Reviviscenza dell'Ilor su royalties non assoggettate a ritenuta?*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, II, 3 ss.
- A. TACCANI, *La participation exemption*, in AA.VV., *La nuova imposta sul reddito delle società*, a cura di G. Marino, Milano, 2004.
- F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.
- F. TESAURO, *In tema di potestà tributaria delle Regioni*, in Le Regioni, 1987, 1610 ss.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, vol. I, parte generale*, Torino, 2006.
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, vol. 2, parte speciale*, Torino, 2005.
- F. TESAURO, *La participation exemption e i suoi corollari*, in Tributimpresa, 2005 (estratto)
- G. TINELLI, *Il "bilancio" consolidato fiscale nazionale nella disciplina dell'Ires*, in AA.VV., *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete*, Milano, 2006.
- L. TOSI, *La nozione di reddito*, in AA.VV. *Imposta sul reddito delle persone fisiche* (diretta da F. Tesauero), I tomo, Torino, 1994.
- G. TREMONTI, *La riforma fiscale. Libro bianco. Parte seconda*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1995, I, 591 ss.
- G. TREMONTI, *Dalle tasse sulle persone alle tasse sulle cose*, in G. TREMONTI-G. VITALETTI, *La fiera delle tasse*, Bologna, 1991.
- A. UCKMAR, *Del sostituto d'imposta*, in Dir. prat. trib., 1940, II, 109 ss.
- A. UCKMAR, *La legge del registro, libro terzo*, Padova, 1958.
- V. UCKMAR, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Dir. prat. trib., 1972, I, 573 ss.
- V. UCKMAR, *Relazione*, in *La riforma tributaria (ISLE)*, vol. II, Milano, 1974.
- A. URICCHIO, *Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società*, in Boll trib., 2004, 1452 ss.
- I. VACCA, *La nuova imposta sul reddito delle società*, in *La riforma della riforma – da Visco a Tremonti –*, allegato al Fisco, 2002, 2, 14515.
- E. VANONI, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario*, in Foro it., 1935, IV, 317 ss.

M. VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del “consolidato nazionale”*, in Riv. dir. trib., 2005, I, 389 ss.

G. VISENTINI, F. MARCHETTI, G. MELIS (con la collaborazione di P. FORMICA e F. RASI), *L'imposta sul reddito delle società (IRES): spunti di approfondimento su alcuni aspetti qualificanti della riforma*, audizione informale presso il Senato della Repubblica, VI Commissione Finanze e Tesoro.

R. ZENNARO, voce *Agevolazioni fiscali. Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in Dig. disc. priv. – sez. comm., vol. I, Torino, 1987, 63 ss.

G. ZINGALI, voce *Obbligazione tributaria*, in Nov.mo dig. it., XI, Torino, 1965, 685 ss.

G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*¹, Padova, 2003.

G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società (IRES)*, in G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*², Padova, 2005.

G. ZIZZO, *Participation exemption e riorganizzazioni societarie*, in Il Fisco, 2002, 10570 ss.

G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in Riv. dir. trib., 2004, 625 ss.

G. ZIZZO, *Prime considerazioni in tema di consolidato mondiale*, in Fisc. internaz., 2003, 309 ss.