INDICE

Introduzione ….....…… 3

Capitolo 1: Inquadramento dei gruppi di società

1.1) I gruppi di società nell'ordinamento italiano: il controllo come elemento costitutivo del gruppo e la rilevanza del collegamento tra società …… 7
1.2) Riflessioni sulla soggettività tributaria del gruppo e sulla ripartizione della responsabilità nel consolidato …… 13

Capitolo 2: La disciplina del consolidato fiscale nazionale: aspetti soggettivi e oggettivi

2.1) L'area di consolidamento fiscale e la sua individuazione …….. 23
2.2) Il requisito del controllo e la formazione della base imponibile del gruppo …..... 28
2.3) Considerazioni riguardo ai compensi infragruppo ……. 45
2.4) Il riporto delle perdite nel consolidato fiscale nazionale …… 49
2.5) Il regime degli interessi passivi …….. 60
2.6) L'abrogata disciplina dei dividendi: cenni. Il recupero delle svalutazioni dedotte e il riallineamento dei valori …… 67
2.7) Il mancato rinnovo dell'opzione di adesione al consolidato e le sue conseguenze 75

Capitolo 3: La rappresentazione in bilancio del consolidato fiscale nazionale e la presentazione della dichiarazione dei redditi

3.1) Considerazioni sull'impatto del consolidato fiscale nel bilancio d'esercizio delle società coinvolte …… 79
3.2) Le scritture contabili di consolidamento …… 83
3.3) La presentazione della dichiarazione di gruppo: aspetti operativi e pratici inerenti alla sua compilazione ……. 89

Capitolo 4: L'accertamento nel consolidato fiscale nazionale e considerazioni in merito alla responsabilità penale nel consolidato

4.1) Aspetti processuali e procedimentali dell'accertamento nel consolidato e problematiche emergenti ……... 97
4.2) Riflessioni sulla responsabilità penale dei soggetti che aderiscono al consolidato …….. 106

Conclusione ……... 109

Bibliografia …….. 110

Ringraziamenti finali ……...117

Introduzione

Nella moderna economia capitalista i gruppi di imprese sono una realtà molto diffusa; spesso questo modello organizzativo viene adottato sia per far fronte alle esigenze di flessibilità delle strutture imprenditoriali sia per ridurre il capitale di rischio; la capogruppo infatti, assumendo il controllo (anche indiretto) di una pluralità di società, può beneficiare del cosiddetto "effetto leva finanziario", tramite il quale viene sfruttato il capitale degli azionisti di minoranza e viene scaricata su di essi una parte del rischio d'impresa, nonostante i poteri di indirizzo dell'impresa che sono loro riconosciuti siano marginali. All'interno di un gruppo, la singola impresa controllata è soggetta alle direttive della holding, la quale fissa l'indirizzo amministrativo e finanziario nell'ottica appunto di perseguire l'interesse del gruppo stesso. L'autonomia economica e giuridica delle controllate pertanto subisce delle inevitabili limitazioni e compressioni, visto il legame e la dipendenza che si vengono a instaurare con la controllante.

Il fenomeno del gruppo di imprese pertanto è oggetto di attenzione e disciplina di molti ambiti giuridici, dal diritto civile, a quello commerciale e tributario.

L'analisi degli aspetti tributari del gruppo d'impresa è l'oggetto del presente lavoro e si focalizza sull'istituto del consolidato nazionale, introdotto nel nostro ordinamento dal D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003 e che viene descritto negli articoli che vanno dal 117 al 129 del Tuir (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, Dpr n. 917 del 22 dicembre 1986). In virtù di tale previsione normativa, le società che partecipano ad un gruppo possono optare, se sussistono determinati requisiti soggettivi e formali, per una tassazione del loro reddito su base consolidata; ciò implica la formazione di un unico reddito imponibile in capo alla società consolidante (capogruppo) che è frutto della sommatoria complessiva dei redditi (o perdite) delle singole società aderenti al gruppo nonché del reddito proprio della consolidante.

Il legislatore tributario ha cercato di allineare e avvicinare il sistema tributario italiano a quello degli stati membri dell'Unione Europea dove il gruppo costituisce ormai da tempo un fenomeno di rilevanza notevole, al quale però l'ordinamento tributario italiano non aveva sinora prestato sufficiente attenzione. Non è tutto: i vantaggi di natura finanziaria che si ottengono dalla compensazione tra risultati positivi e negativi delle società aderenti al consolidato in fase di formazione del reddito complessivo di gruppo e

la semplificazione connessa alla fase di riscossione del tributo, gravante esclusivamente sulla società consolidante che è tenuta alla liquidazione e al versamento dell'imposta complessiva di gruppo, sono ulteriori elementi che giustificano tale scelta. La consolidante ha l'obbligo di assolvere l'imposta sul reddito del gruppo e può quindi avvantaggiarsi dall'utilizzo di eventuali redditi negativi appartenenti alle altre società che aderiscono al consolidato, che permettono di determinare una minore imposta. Alla luce di ciò, tramite specifici accordi di consolidamento, si possono prevedere dei versamenti di somme di denaro tra i membri del consolidato al fine di compensare tra essi i vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti in applicazione del suddetto metodo di imposizione; tali somme non concorrono però alla formazione del reddito imponibile.

Attraverso la compensazione dei redditi infra - gruppo inoltre si viene a creare un forte legame tra la fiscalità societaria e quella dei soci [1], in quanto anche società che generano individualmente un utile se partecipano ad un consolidato nazionale non devono versare l'imposta se nel gruppo vi è la presenza di società in perdita, grazie alle quali la compensazione si attua; questo ovviamente va a beneficio dei soci delle società con imponibile positivo. Prima dell'introduzione del consolidato, il legame precedente trovava il suo fondamento nella normativa riguardante la svalutazione delle partecipazioni contenuta nell'art. 61 del Dpr n. 917/1986, nel testo rimasto in vigore fino al 31 dicembre 2004. In virtù di questa norma il reddito della società partecipante veniva calcolato considerando le perdite civilistiche delle società partecipate; sulla base di ciò' si determinava la riduzione percentuale del patrimonio netto contabile di tali società e di conseguenza la società partecipante svalutava fiscalmente le azioni e le quote che deteneva di questi soggetti, riducendo il suo reddito imponibile. Tale istituto è stato però sostituito con quello della" participation exemption" che indirettamente sottolinea ancora una volta l'importanza del consolidato nazionale; il consolidato infatti assicura che la perdita fiscale subita dalle società controllate incida sulla determinazione del reddito imponibile di gruppo, ma resta al di fuori dei meccanismi di proporzionalità che hanno caratterizzato i regimi di svalutazione delle partecipazioni.

Si può quindi affermare che questo particolare regime di tassazione si configura come una sorta di correttivo all'indeducibilità delle minusvalenze su partecipazioni prevista ai fini dell'imposta sul reddito delle società [2], proprio perché consente la compensazione

[1] M. Beghin,"Il consolidato nazionale" in Imposta sul reddito delle società, di F. Tesauro, Torino, 2007, cap. 13 pag. 560

[2] E.Rocca, F.Sala," Il consolidato fiscale – normativa, prassi e casi pratici", Milano, 2010, cap.1, pag. 6

tra reddito complessivo del gruppo e le perdite fiscali delle società aderenti al consolidato; da un punto di vista pratico inoltre, considerato che le capogruppo si trovano a liquidare spesso delle eccedenze di imposta, come conseguenza dell'applicazione di ritenute e acconti, esso evita l'accumulo dei crediti di imposta una volta presentate le dichiarazioni dei redditi.

I gruppi possono anche attuare delle operazioni straordinarie come fusioni e scissioni con finalità esclusivamente elusive o addirittura allo scopo di frodare il fisco; in questa ottica il consolidato consente di distinguere nettamente i comportamenti di gruppo che vogliono eludere artificiosamente il pagamento delle imposte, da quelli che invece sono giustificati e motivati dall'unitarietà del soggetto economico, essendo fisiologici quindi per la vita del gruppo. Infatti nella normativa dedicata al consolidato si possono riscontrare delle norme (per esempio l'art. 123 – bis del Tuir sulle scissioni) che mirano a reprimere utilizzi impropri dell'istituto e che permettono l'identificazione di eventuali usi impropri dell'istituto.

La Legge Delega n. 80 del 7 aprile 2003, in applicazione della quale è stato emanato il D. Lgs n. 344/2003, fa desumere la circostanza che la tassazione consolidata di gruppo in Italia è stata elaborata analizzando i due modelli fondamentali usati nei vari ordinamenti tributari esteri, cioè il metodo del¨consolidamento degli imponibili fiscali˝ e quello del ¨consolidamento finanziario dei debiti e dei crediti di imposta˝. Nel primo, utilizzato ad esempio in Francia e negli Stati Uniti, la capogruppo presenta un'unica dichiarazione dalla quale risulta la sommatoria dei vari redditi imponibili delle società controllate (nonché del suo reddito); invece nel secondo, impiegato in Inghilterra e Germania, le società del gruppo continuano a presentare ciascuna la propria dichiarazione e possono decidere se attribuire alle altre società gli effetti positivi in termini di risparmio di imposta che derivano dal proprio reddito imponibile negativo.

Il nostro sistema di tassazione dei gruppi viene quindi influenzato dalla disciplina giuridica europea in materia; tuttavia, come già menzionato in precedenza, il legislatore tributario italiano con l'introduzione del consolidato nazionale è ispirato dal perseguimento di obiettivi di razionalizzazione del prelievo fiscale nei gruppi, più che da altre ragioni. Si può affermare allora a buon diritto che il consolidato fiscale, relativamente all'esigenza di garantire un prelievo fiscale che sia il più possibile equo e razionale, rappresenta quella soluzione volta a contrastare l'approccio normativo vigente prima della sua introduzione; tale approccio si concentrava soprattutto sulla repressione degli aspetti patologici del fenomeno di gruppo.

Nell'esaminare l'argomento in questione, non si può trascurare il fatto che il nostro legislatore ha avuto in più occasioni difficoltà nell'inquadrare il fenomeno del gruppo, specialmente per i problemi e le perplessità legate all'aspetto soggettivo del gruppo e alle difficoltà di identificare in capo ad esso un'autonoma rilevanza come centro di imputazione di obbligazioni tributarie [3] ; di ciò perciò si è tenuto conto nello svolgimento del presente lavoro.

[3] C. Ricci ¸`La tassazione consolidata dei gruppi di società – studi preliminari˝ , Bari, 2010, pag. 11

Capitolo 1: Inquadramento dei gruppi di società

1.1) I gruppi di società nell'ordinamento italiano: il controllo come elemento costitutivo del gruppo e la rilevanza del collegamento tra società

Un gruppo di imprese può essere definito come" *una struttura organizzativa caratterizzata dall'autonomia giuridica delle entità che lo compongono e dall'accentramento gestionale delle imprese aggregate presso una o più entità del complesso* "[4] . Definizione questa molto puntuale che tuttavia non basta per colmare una lacuna del nostro sistema legislativo in materia, ovvero la mancanza di una regolamentazione organica. Infatti la legge italiana non presta attenzione al gruppo considerato come un'unica entità economica, preferendo soffermarsi soprattutto sul rapporto di controllo che sussiste tra la società del gruppo e sui formalismi che lo contraddistinguono. Il legislatore infatti ha sempre considerato il fenomeno del gruppo come una realtà potenzialmente pericolosa per le singole imprese controllate, ponendo quindi l'accento su questo aspetto piuttosto che sui vantaggi che invece possono derivare per esse dall'appartenenza al gruppo; tale visione"distorta"spiega l'approccio frammentario e settoriale nei confronti di questo argomento e la mancanza di una disciplina generale che regolamenti positivamente il gruppo di imprese. L'attenzione si concentra invece sul tema del"controllo"tra la capogruppo e le altre imprese piuttosto che sulla realtà economica unitaria che soggiace alla frammentazione giuridica tra le società del gruppo.

L'interrogativo che deriva da queste considerazioni è se il gruppo possa essere configurato o meno come un'impresa unitaria da un punto di vista giuridico e non solo economico come invece è palese che sia. Il ragionamento da fare per dirimere la questione è quello di capire se i requisiti giuridici che identificano un'impresa sono presenti o no anche nel gruppo.

Nel nostro codice civile all'art. 2082 troviamo la definizione di imprenditore e non di impresa; l'impresa pertanto non è altro che l'esplicazione dell'attività economica dell'imprenditore ed essa sussiste quando vi è un'attività economica organizzata ed

[4] C. Ricci, in op. cit., pag. 30

esercitata professionalmente al fine della produzione e dello scambio di beni o di servizi. Questo aspetto soggettivo, cioè la possibilità di riferire l'attività d'impresa ad un soggetto giuridico definito appunto " imprenditore " non è tuttavia riscontrabile nel gruppo. Secondo gli orientamenti prevalenti nella dottrina, infatti, imprenditore può essere qualsiasi soggetto di diritto, cioè una persona fisica o una persona giuridica. Il problema è che il gruppo non è un soggetto di diritto comune e perciò ad esso non sono imputabili situazioni giuridiche [5]. Il gruppo inoltre non soggiace a tutte le norme che nel codice civile agli art. 2195 e seguenti definiscono gli obblighi dell'imprenditore commerciale (registrazione, tenuta delle scritture contabili), perciò si evince che al gruppo di società non può essere attribuita la qualifica di imprenditore.

La tesi che sostiene l'impossibilità di qualificare il gruppo come imprenditore coesiste anche con un orientamento espresso da una parte minoritaria della dottrina che al contrario identifica nel gruppo un'unica impresa imputabile alla società capogruppo, conclusione giustificata dalla titolarità della holding di un potere di organizzazione e di governo; in base a tale linea di pensiero le società controllate si limiterebbero ad esercitare solo una fase dell'attività economica unitaria imputabile esclusivamente alla controllante capogruppo. Questa tesi però può essere confutata adducendo al fatto che nel nostro ordinamento vi è si una norma [6] che ammette l'esistenza del concetto di fase dell'impresa e che facendo ciò riconosce la qualifica imprenditoriale anche a chi esercita una sola fase appunto dell'attività economica diretta alla produzione e allo scambio di beni e servizi, ma al tempo stesso sarebbe veramente eccessivo disconoscere la natura imprenditoriale dell'attività esercitata dalle controllate per ricondurla alla sola capogruppo. La conclusione che si può trarre è che non è esclusivamente la capogruppo ad essere il centro di imputazione soggettivo del gruppo, bensì l'attività del gruppo sarebbe riferibile anche a tutte le controllate. La definizione¨natura plurisoggettiva˝dei gruppi sembrerebbe essere quella che più si addice al contesto; ne deriva che a ciascuna articolazione soggettiva del gruppo corrisponde una distinta impresa; non si può quindi ravvisare un'impresa di gruppo ma piuttosto si parla di¨gruppo di imprese˝.

Richiamando quanto detto in precedenza nell'introduzione del lavoro, si sottolinea la presenza di una scarna regolamentazione organica sul gruppo di imprese a scapito invece di una maggiore attenzione e analisi riguardo alla definizione della nozione di¨ controllo˝ all'interno del gruppo. La sussistenza di un rapporto di

[5] C. Ricci, in op. cit., pag. 36
[6] Art. 2062 Codice Civile

controllo tra un ‘ impresa ed altre non implica automaticamente l’esistenza al tempo stesso di una realtà di gruppo tra quei soggetti; il requisito del controllo è una condizione necessaria ma non sufficiente in tal senso. Occorre infatti anche il perseguimento di un fine comune da parte della controllante, che coordina e dirige l’attività delle sub-holding e delle controllate. I concetti di controllo e di gruppo quindi non sempre sono legati e interdipendenti.

La norma fondamentale che definisce il controllo è l’art. 2359 del codice civile. Da una prima lettura della disposizione in esame emerge come manchi una definizione univoca del controllo ma ci siano invece una serie di presunzioni che se si concretizzano fanno ipotizzare l’esistenza di tale fattispecie.

Il primo comma dell’art. 2359 si sofferma sul cosiddetto" controllo di diritto" , ravvisabile quando una società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria di un’altra società. E’ sufficiente la potenzialità del controllo maggioritario in assemblea da parte della controllante ed è indifferente se essa influenzi effettivamente o meno l’attività della controllata. La presunzione dell’esistenza del controllo di diritto deriva dalla presenza nel patrimonio della controllante di una partecipazione maggioritaria al capitale sociale della controllata, prestando ovviamente attenzione al fatto che non vi siano eventuali patti o accordi parasociali che attribuiscono la titolarità dei diritti di voto derivanti da quella partecipazione a soggetti diversi dalla società che la detiene.

Al primo comma dell’art. 2359 vi è anche la disciplina del" controllo di fatto" ; a differenza del controllo di diritto, qui non viene richiesta la maggioranza dei voti esercitabili in assemblea, bensì un numero di voti in virtù dei quali sia possibile esercitare un’influenza dominante nell’assemblea ordinaria. Anche in questo caso perciò basta il potere potenziale da parte della controllante e non un suo concreto esercizio dato che la norma nulla precisa in merito.

Infine, il terzo periodo sempre del primo comma stabilisce che sono considerate controllate le società che sono sotto l’influenza dominante di un’altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa [7].

La modalità di esercizio del potere di controllo nei rapporti intersocietari è quell’elemento in base al quale si può riscontrare la presenza o meno di un gruppo di

[7] (In base per esempio ad un contratto di fornitura in esclusiva di merci tra controllante e controllata, che crea una dipendenza economica da parte della controllata verso la controllante; oppure un contratto di agenzia tra le due imprese che crei la medesima situazione di cui al punto precedente)

imprese tra quelle stesse società. Infatti la controllante può per esempio essere titolare di una partecipazione di controllo qualificata come mero investimento (perciò non iscritta tra le immobilizzazioni in bilancio ma nell'attivo circolante e destinata a essere rivenduta entro un anno) oppure al contrario la partecipazione può essere classificata tra le immobilizzazioni patrimoniali; in questa seconda fattispecie è evidente che la volontà della controllante non sarà quella di ottenere un beneficio immediato dall'attività posseduta, mediante la sua cessione, bensì la holding prevede di avere un ritorno economico in un orizzonte di lungo periodo dall' indirizzo e dal coordinamento dell'attività della controllata. Attenzione però che il criterio in base al quale il legislatore distingue i gruppi non è la presenza in essi della direzione unitaria della controllante nei confronti delle controllate bensì se vi è o no un'influenza dominante della controllante verso una o più società; tale orientamento è presente anche nella disciplina comunitaria.

Alla luce di ciò si può affermare che il controllo e la direzione unitaria non sono entrambe delle fattispecie costitutive del gruppo di società ma piuttosto che il gruppo con direzione unitaria rappresenta una particolare configurazione di tale fenomeno [8] . La direzione unitaria sembra quindi definibile come un" aliquid pluris" rispetto al controllo di base, una sua specificazione; ad avvalorare questa tesi contribuisce anche l'art. 2497 del codice civile che disciplina e limita l'attività di direzione e di coordinamento svolta dalla società controllante. In questa norma vi sono delle presunzioni che ammettono prova contraria; ad esempio si presume che l'attività di direzione e coordinamento sia svolta dalle società che esercitano il controllo ai sensi dell'art. 2359 o che sono tenute al consolidamento dei bilanci; è previsto inoltre un particolare regime di responsabilità della società indirizzante verso i soci e i creditori della indirizzata, ovvero una responsabilità della capogruppo in tal senso. Va precisato che le società soggette a direzione e coordinamento mantengono comunque inalterate le loro competenze gestionali perché il potere direttivo e di indirizzo nei loro confronti si manifesta quando giunge il momento di compiere scelte di carattere generale o di futura strategia del gruppo, nonché di comuni obiettivi da raggiungere.

Il requisito essenziale per l'esistenza di un gruppo è la presenza di un rapporto di controllo tra le società in base al quale una società è in grado di esercitare un ' influenza dominante verso le altre. La circostanza che ci sia anche nella sostanza del gruppo una

[8] C. Ricci, in op. citata, pag. 50

direzione unitaria implica solamente l'applicazione degli articoli del capo IX del libro quinto del codice civile [9]. In dottrina vi sono sì posizioni che individuano l'essenza del gruppo nella presenza di una direzione unitaria di più imprese legate tra loro da un rapporto di controllo, ma in definitiva questa è un'impostazione che non ha dei riscontri nel dato positivo.

A questo punto occorre fare un passo ulteriore nell'analisi generale dei gruppi: sempre ai fini dell'individuazione di questa fattispecie, va chiarito un ulteriore concetto rispetto a quello del controllo, ovvero il concetto del collegamento tra le società; si tratta di capire qual è la sua rilevanza nell'ambito della definizione degli elementi costitutivi del gruppo. L'art. 2359 del codice civile infatti, al terzo comma, parla di società collegate definendole come "*società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole; tale influenza si presume esistente quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in borsa*".

La questione può essere risolta ricordando che, per individuare un gruppo di imprese, è necessario l'esercizio di un' influenza "dominante" nell'ambito del controllo e non semplicemente di un' influenza "notevole"; i due termini sono stati volutamente scelti dal legislatore per sottolineare il più incisivo grado di influenza attribuito dal controllo rispetto alla situazione del collegamento. Il collegamento, siccome si caratterizza per l'assenza di un rapporto di controllo tra le società, o meglio garantisce solamente l'esercizio di un'influenza notevole, è una fattispecie che non può considerarsi quale elemento costitutivo di un gruppo. Infatti l'influenza notevole insita nel collegamento non consente alla società che la esercita di incidere sulle scelte delle società collegate; cosa che invece accade con l'influenza dominante e con il controllo.

Inoltre il collegamento societario non è nemmeno quel fattore che permette l'esistenza di una particolare tipologia di gruppo, chiamato paritetico. Il gruppo paritetico si contraddistingue per la presenza di più imprese distinte e assoggettate ad una direzione unitaria senza che però nessuna di esse sia in grado di svolgere al tempo stesso un ruolo di controllante o sia titolare di un'influenza dominante verso le altre; in questo caso vi sono soltanto quindi società collegate tra di loro, ma una struttura giuridica definibile appunto come gruppo.

[9] Si tratta degli art. 2497, 2497 bis – ter – quater – quinquies – sexies – spties che disciplinano la direzione e il coordinamento di società

Tutte queste considerazioni sul gruppo e sulla sua fisiologia, valevoli in ambito civilistico, vengono riprese dal legislatore tributario, con alcune precisazioni. Le norme tributarie hanno delle finalità diverse da quelle civilistiche; in ambito fiscale ci sono sia delle disposizioni che valorizzano l'unitarietà economica del gruppo, sia al contrario altre che devono reprimere comportamenti elusivi e che vedono nel gruppo una realtà potenzialmente pericolosa e da monitorare attentamente. L'elemento comune tra le norme civilistiche e quello tributarie viene riscontrato nella medesima considerazione in merito a quale sia l'elemento costitutivo di un gruppo, ovvero il controllo societario.

Il legislatore tributario non aveva un approccio unitario e omogeneo sulla tematica del gruppo prima dell'introduzione della disciplina sul consolidato; le norme formulate in materia erano state dettate non solo per rispondere a esigenze fiscali. Di questo va tenuto conto nella loro analisi, nonché non va trascurato anche il diverso grado di precisione con cui il legislatore descrive i rapporti che intercorrono tra più soggetti controllati e la controllante. Infatti quando lo scopo della norma è quello di promuovere l'esercizio in gruppo dell'attività d'impresa, il controllo viene definito in maniera chiara e precisa; al contrario quando si vogliono contrastare possibili forme di evasione fiscale, la definizione di controllo è meno puntuale e diretta; le norme tributarie finalizzate principalmente a reprimere fenomeni evasivi delineano in modo ampio e generico il concetto di controllo per poter in questo modo estendere l'applicazione della normativa a più casi possibili. L'ostacolo a comportamenti volti alla sottrazione di materia imponibile, per esempio, viene perseguito anche attraverso la formulazione di una nozione di controllo molto generica, che va da quello di diritto a quello di fatto, alla semplice presenza della direzione unitaria [10] , mentre nell'eliminare gli effetti della doppia imposizione si è formulata la dizione di controllo in termini molto semplificati e chiari [11] .

Le norme in vigore prima dell'emanazione del D. Lgs. 344/2003 inoltre consentivano alle imprese organizzate in gruppo solo la possibilità di avvalersi di cosiddetti meccanismi di ˝consolidamento di fatto˝. Un ruolo primario avevano l'istituto della svalutazione delle partecipazioni e l'utilizzo dei crediti di imposta. A differenza della attuale disciplina del consolidato nazionale, non era permessa la compensazione tra risultati positivi e negativi all'interno del gruppo e questo inevitabilmente comportava un maggiore carico fiscale che si traduceva anche in una penalizzazione per le imprese

[10] Art. 110 comma 7 Tuir
[11] Art. 96 Tuir

italiane rispetto a quelle dei paesi europei ed extraeuropei, nei quali al contrario la compensazione era permessa. Le società attuavano una serie di escamotage e rimedi per ovviare a questa situazione e per realizzare una compensazione dei redditi infra - gruppo [12] ; la scelta legislativa di introdurre il regime del consolidato nazionale risponde anche all'esigenza di depenalizzare le imprese aggregate in gruppo.

1.2) Riflessioni sulla soggettività tributaria del gruppo e sulla ripartizione della responsabilità nel consolidato

Il gruppo di imprese non è considerato un soggetto di diritto comune, in quanto, come già detto in precedenza, non si può attribuirgli la qualifica di imprenditore. A sostegno di questa tesi va detto che anche le norme che disciplinano il consolidato fiscale *non consentono di qualificare il gruppo alla stregua di un soggetto giuridico, neppure ai soli fini del diritto tributario* [13] ; ciò significa che il gruppo in quanto tale è semplicemente una costruzione astratta che riunisce in sé più realtà economiche, ma che non riproduce una autonoma realtà giuridica.

La mancata inclusione del gruppo di imprese nella categoria dei soggetti passivi di diritto comune mette in dubbio anche l'eventualità di estendere al gruppo un' autonoma soggettività tributaria. In giurisprudenza su questa tematica ci sono vari orientamenti e pensieri: il nocciolo della questione sta nella circostanza se si possa riferire ai cosiddetti ˜enti di fatto˝ (come il gruppo appunto) una soggettività tributaria diversa e autonoma rispetto a quella di diritto comune [14] .

Secondo una parte della dottrina, anche se un soggetto non ha una capacità di diritto comune, può comunque essere titolare di una capacità giuridica speciale di diritto tributario se in esso si riscontra la presenza di una capacità contributiva che giustifica l'attuazione del prelievo fiscale. Tuttavia questa è una linea di pensiero che era prevalente in passato; invece nella dottrina più recente prevale la tesi opposta secondo la quale se un ente è privo di una soggettività di diritto comune non ha la titolarità di

[12] (Per esempio tramite politiche interne dei prezzi, operazioni straordinarie o comunque mezzi atti a consentire un risparmio d'imposta)

[13] A. Giovanni, ˜ Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale˝ , in Rivista di diritto tributario 2006, pag. 648

[14] C. Ricci, in op. cit., pag. 90

situazioni giuridiche e non può essere considerato un soggetto passivo di imposta anche se manifesta in sé capacità contributiva.

Esiste una norma, che può essere definita di chiusura, cioè l'art. 73 comma 2 del Tuir, che conferisce la soggettività passiva tributaria anche "*alle organizzazioni nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si realizza in maniera unitaria e autonomia, a condizione però che non siano riconducibili ad altri soggetti passivi*". La mancanza di un'espressa previsione di soggettività passiva del gruppo implica che se tale norma fosse applicabile ad esso, si potrebbe benissimo qualificare il gruppo come un autonomo soggetto passivo di imposta, nonostante sia privo di una soggettività di diritto comune. Questa connessione tuttavia non è attuabile perché è evidente dalla lettura della norma come la soggettività tributaria presupponga sempre l'attitudine ad essere titolari di rapporti giuridici, titolarità assente invece nel gruppo per le ragioni già enunciate. Perciò, non potendo assumere il gruppo la veste di centro autonomo al quale riferire situazioni giuridiche al posto delle singole società, la sua soggettivizzazione passiva è esclusa.

Posto quindi che non è configurabile in capo al gruppo una soggettività tributaria, ci si chiede se le partecipanti al consolidato mantengano singolarmente esse stesse tale soggettività e siano distinte portatrici di una propria capacità contributiva (pur aderendo ad una struttura dove avviene la liquidazione unitaria dell'imposta da esse dovuta) oppure se la società consolidante sia la sola titolare della capacità contributiva oggetto di imposizione.

La tesi secondo la quale tutte le società che rientrano nel perimetro di consolidamento conservano la loro soggettività tributaria viene sostenuta da molti autori; questa linea di pensiero è avvalorata dall'art 127 del Tuir, il quale concede alla società controllante la possibilità di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti delle controllate per le maggiori imposte accertate, interessi e sanzioni a livello di gruppo. La norma presuppone concettualmente l'esistenza di due soggetti, tra cui uno destinatario sostanziale dell'obbligazione; essendo formulata in questo modo sarebbe incompatibile con qualsiasi altra teoria che invece volesse ritenere le controllate private della loro soggettività passiva [15].

L ' indirizzo opposto che privilegia la concezione dell'unitarietà della tassazione di gruppo e propende per una autonomia soggettiva del gruppo medesimo, che trascende

[15] Si esprime in questo modo P. Russo in"I soggetti passivi dell ' Ires e la determinazione dell'imponibile", Torino, 2005, pag. 333 (op. non cit. in bibliografia)

quella della singole società che vi fanno parte [16] , non deve essere trascurato. Il meccanismo di determinazione della base imponibile di gruppo che come risultato finale porta ad un elemento e dato unitario, individuabile nell'unica obbligazione d'imposta o nell'unica perdita riportabile a nuovo, è un elemento che rafforza tale posizione; tutto questo dimostra come il reddito globale di gruppo è espressione di una forza economica riferibile al gruppo in quanto tale. La mancanza di un collegamento tra l'obbligazione d'imposta e la capacità contributiva di ciascuna società aderente al consolidato, che determina l'incapacità di quantificare nel dettaglio l'imposta che si riferisce a ogni soggetto del consolidato, conferma che la tesi della plurisoggettività passiva non avrebbe fondamento di esistere [17] .

Alla luce di queste considerazioni sono individuabili due schemi di collegamento tra il soggetto impresa - parte del gruppo e il fatto indice della capacità contributiva:

- se si configura un legame univoco tra il fatto espressivo della capacità contributiva e il soggetto, perché per esempio non ci sono perdite da riportare a nuovo o per mancanza di variazioni di consolidamento, si propende per la tesi dell'autonomia soggettiva delle società consolidate perché il reddito complessivo globale è dato dalla somma di indici di capacità contributiva che pro quota derivano da tali società;
- al contrario se si generano delle perdite da riportare o delle rettifiche di consolidamento che non permettono più di affermare l'esistenza di un collegamento univoco tra le imprese e le fonti di contribuzione, si considera il gruppo quale soggetto passivo autonomo.

Vi è poi un'altra impostazione, secondo la quale nella disciplina del consolidato non sarebbe individuabile una figura tipica di soggetto passivo in senso stretto [18] . L 'art.118 comma 3 del Tuir fa scaturire l'obbligazione tributaria in capo alla controllante e non al gruppo, perché è la controllante che è tenuta al pagamento dell'imposta; riscontrare nell'imponibile del gruppo l'esteriorizzarsi di una capacità contributiva solamente della holding sarebbe però eccessivo, perché se non altro il reddito imponibile è formato anche dai redditi e perdite delle controllate; viceversa, tale imponibile non può

[16] F. Padovani," Riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta", in Rivista di diritto tributario 2010, pag. 1196

[17] M. Versiglioni, " Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del consolidato nazionale" , in Rivista di diritto tributario 2005, pag. 407

[18] G. Zizzo," Osservazioni in tema di consolidato nazionale", in Rivista di diritto tributario 2004, pag. 645-646

nemmeno essere considerato espressivo di una capacità contributiva solo altrui, dato che in esso confluisce ovviamente anche il risultato reddituale della controllante. *Pertanto l'imponibile di gruppo costituisce un'entità economica non attribuibile ad un particolare soggetto giuridico, ma ad un insieme di soggetti considerato in modo unitario* [19] .

Le teorie presentate in merito alla soggettività passiva del gruppo hanno sia degli aspetti condivisibili ma al tempo stesso anche dei punti di criticità. La configurazione di una bipartizione di indirizzi tra coloro che mantengono ferma la centralità del soggetto all'interno dell'imposizione sul reddito (nonostante attribuiscano la soggettività passiva alla controllante, o al gruppo, o alle singole consolidate) e coloro che al contrario estromettono la componente soggettiva dal consolidamento, riscontrando un ipotesi di ¨imposizione reale˝ [20] , è evidente.

L'idea di riferire l'imposta di gruppo esclusivamente alla consolidante non è convincente; infatti, anche se l'art.118 del Tuir al terzo comma attribuisce alla consolidante gli obblighi di versamento, a saldo e in acconto, di tale imposta, lasciando intendere una sua soggettività più ampia di quella delle consolidate, questa impostazione non sarebbe condivisibile in quanto non conciliabile con l'importanza che il legislatore tributario assegna anche alle situazioni particolari delle controllate nella quantificazione della base imponibile di gruppo. La giustificazione di quanto disposto sempre dal terzo comma dell'art 118 in virtù base dell'attribuzione alla controllante della quota partecipativa degli elementi patrimoniali della controllata non è coerente, in quanto alla consolidante è attribuito l'intero reddito (o perdita) della consolidata e non solo la sua quota di spettanza in base ai rapporti partecipativi.

La soggettività tributaria di un ente è una fattispecie diversa dall'imposizione dei redditi prodotti dallo stesso ente: *la prima è funzione della capacità giuridica dell'ente, la seconda della sua capacità contributiva* [21] . Soggettività tributaria che deriva dall'attitudine dell'ente ad essere titolare di situazioni giuridiche, tassazione del reddito generato dall'ente che invece è legata alla realizzazione del presupposto d'imposta. Tutte le scelte del legislatore fiscale come è noto devono rispettare il principio sancito

[19] G. Zizzo¨ Osservazioni in tema di consolidato nazionale˝ , in Rivista di diritto tributario 2004, pag. 646

[20] M. Versiglioni, ¨Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del consolidato nazionale˝, in Rivista di diritto tributario 2005, pag. 411

[21] C. Ricci, in op. cit., pag. 98

dall'art. 53 della Costituzione, ovvero che ˝*tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva*˝.

La concordanza del regime opzionale del consolidato fiscale nazionale con tale principio costituzionale va verificata. Per far luce sulla questione, non si può non tenere conto del dettato della sentenza della Corte Costituzionale n. 120 del 6 luglio 1972, la quale ha fornito un'interpretazione dell'art. 53 della Costituzione che contiene degli elementi che possono essere applicati al gruppo di imprese. Tale sentenza in sintesi afferma che la legge può stabilire prestazioni tributarie a carico solidalmente, oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti che non sono direttamente partecipi dell'atto assunto come indice di capacità contributiva, a condizione che l'imposizione sia legittimata da rapporti giuridico - economici che intercorrono tra essi.

La sentenza attribuisce rilievo a forme di collegamento giuridico - economico che si possono definire di gruppo, ma deve trattarsi di rapporti che giustifichino in maniera razionale il collegamento tra l'impresa e il sistema impositivo di gruppo: diventa necessario verificare e capire se il reddito complessivo di gruppo sia espressivo di una capacità contributiva di gruppo oppure no, nonché se il regime del consolidato implica l'effettuazione di un prelievo fiscale su un reddito che è ascrivibile al gruppo oppure se viceversa è confermativo del modello di imposizione sui risultati reddituali determinati singolarmente dalle singole società consolidate [22] .

Teoricamente, la tassazione unitaria del gruppo non contrasta con il principio della capacità contributiva, a condizione che si possa riscontrare un interesse comune nell'esercizio dell'attività d'impresa del gruppo; indispensabile è che vi sia integrazione economica e finanziaria tra le imprese che fanno parte del gruppo medesimo. Ai fini della tassazione su base consolidata il gruppo non è altro che un ˝soggetto procedimentale˝ che consente la semplificazione della determinazione e liquidazione del tributo. In base a questa affermazione, la capacità contributiva di gruppo non sarebbe data dalla mera unione delle capacità contributive delle società che vi aderiscono ma sarebbe invece la risultante di una definizione e calibratura delle loro singole capacità contributive. L'indirizzo sembra essere quello più coerente con l'art. 53 della Costituzione e permette di sostenere che i soggetti passivi rimarrebbero le singole società aderenti al gruppo e la capacità contributiva colpita da tassazione sarebbe quella dei singoli membri.

[22] M. Beghin, in op. cit., pag. 570

In materia esiste anche un altro orientamento, basato sull'esistenza di una capacità contributiva di gruppo giustificata dall'unità gestionale ed economica del gruppo medesimo, a prescindere dalla frammentazione giudica dei suoi componenti. Questa tesi tuttavia non trova conferma se si procede ad un'attenta analisi e lettura delle norme sul consolidato, da cui emergono le varie modalità di formazione della base imponibile e gli obblighi e adempimenti a carico delle società coinvolte; inoltre anche la bassa percentuale di partecipazione richiesta per poter aderire al consolidato (maggiore del 50% del capitale o dell'utile della controllata) impedisce di riscontrare la presenza di una tale aggregazione economica e organizzativa che possa essere posta a fondamento di una ‟supremazia″ della capacità contributiva del gruppo rispetto a quella di cui sono titolari i suoi membri singolarmente considerati.

Alla luce di questo la maggioranza della dottrina propende per l'indirizzo in base al quale il reddito complessivo del gruppo esprime la potenzialità economica delle singole imprese che vi appartengono [23] e non vi è nessun contrasto con il principio costituzionale di cui all'art.53 poiché la capacità contributiva che emerge è quella derivante dalla valutazione delle posizioni contributive dei partecipanti. Emergerebbe una sorta di capacità contributiva collettiva, perché attraverso la sommatoria dei redditi imponibili delle singole società si ottiene una grandezza (il reddito di gruppo) che *è una sintesi indistinta e unitaria e quindi non esprime più le capacità contributive delle singole società* [24] .

Si pone la questione di capire come questo concetto vada coordinato, nell'ottica del consolidato, con il principio in base al quale la capacità contributiva deve essere raccordata e riferita al soggetto che ne è titolare, in modo che l'onere dell'imposta ricada su di esso. Infatti, avendo escluso la presenza di una capacità contributiva di gruppo a suffragio di quella delle singole società che vi fanno parte, dato che nel consolidato però l'imposta che emerge è unica, si tratta di inquadrare il regime di responsabilità tributaria per l'imposta di gruppo di tutte le società coinvolte nel consolidamento. Al riguardo, è doveroso fare una netta distinzione tra la normativa vigente prima e dopo l'introduzione del D. Lgs. 247/2005 (cosiddetto Decreto Correttivo Ires), in quanto la disciplina che si occupa dell'argomento è mutata.

[23] C. Ricci, in op. cit., pag. 109

[24] A. Fantozzi,‟ Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale″ in Rivista di diritto tributario 2004, pag. 543

Nella disciplina previgente esisteva un regime di responsabilità solidale per l'adempimento degli obblighi tributari, in quanto l'art. 129 del Tuir stabiliva che " *la società o l'ente controllante e le società controllate sono tutte responsabili in solido per le imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti relativamente agli esercizi in cui è stato efficace l'esercizio dell'opzione di cui all'art.118* ". Questa norma ha suscitato contrasti e dibattiti per una sua presunta violazione del'art. 53 della Costituzione, soprattutto per il pregiudizio che avrebbe potuto arrecare nei confronti dei soci di minoranza delle controllate nel caso queste società avessero concluso l'esercizio in perdita. E' evidente che queste società, dato che la loro perdita veniva utilizzata per compensare il reddito delle altre società del gruppo, si sarebbero trovate ad assumere un rischio che non sarebbe loro spettato, in quanto potenzialmente tenute a rispondere per un'imposta che non avevano concorso a creare. Le società che partecipavano al consolidato erano quindi coinvolte in una responsabilità maggiore rispetto a quella derivante dal loro debito tributario, *in quanto dovevano appunto rispondere anche di eventuali obblighi tributari riferibili alle altre società* [25] .

Con l'introduzione del D.Lgs. 344/2003 la norma precedente è stata riformulata al primo comma dell'attuale art.127 del Tuir, che dispone che " *ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile delle maggiori imposte accertate, delle sanzioni e degli interessi, riferiti al proprio reddito complessivo, delle somme che risultassero dovute, in relazione alla propria dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dall'art. 36 – ter del D.P.R. n.600/1973, nonché delle violazioni degli obblighi strumentali per la determinazione del reddito* ". L'elemento di novità della norma, identificato nel fatto che le società controllate hanno una responsabilità tributaria solo per quanto concerne e attiene al loro reddito imponibile individuale, è evidente.

La disposizione di cui all'art. 127 era valida anche per la società controllante, la quale però, oltre a rispondere di quanto enunciato in precedenza, " *era altresì solidalmente responsabile con ciascuna società controllata per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'art. 122 del Tuir* ". Al riguardo, pare non essere configurabile un vincolo di solidarietà paritetica tra la controllante e le controllate per la riscossione della

[25] E.Rocca, F.Sala, in op. cit., pag. 94

maggiore imposta in seguito a operazioni di evasione fiscale delle controllate [26] . Infatti la solidarietà paritetica tra due o più soggetti implica che essi abbiano unitariamente posto in essere il presupposto individuato per l'applicazione del tributo, in modo che l'obbligazione sorta da tale fatto non possa essere scissa tra di loro se non vi è la presenza di parametri funzionali a questa suddivisione. La controllante non è titolare della capacità contributiva colpita dal prelievo che incide invece sulla ricchezza tassabile prodotta da ogni consociata e poi aggregata nella dichiarazione di gruppo.

La consolidante acquisisce il diverso ruolo di¨responsabile d'imposta˝, imposta dovuta dalle controllate come conseguenza dell'adesione al consolidato, poiché i fatti tributari che fanno scaturire la presentazione della dichiarazione dei redditi sono realizzati in proprio dalle varie società del gruppo e la capogruppo ha solo una responsabilità in ciò quale¨garante˝. Infatti il responsabile d'imposta risponde per un presupposto realizzato da altri ma non si sostituisce al soggetto passivo del tributo; la capogruppo è quindi in quest'ottica responsabile per le imposte accertate su un reddito che non ha prodotto, riferibile alle controllate [27] .

L'art. 127 comma 1, così come riformulato dal decreto 344 che ha introdotto il regime del consolidato, creava però dei problemi applicativi ed interpretativi: essendo prevista la responsabilità, per ciascuna società, per le maggiori imposte accertate e sanzioni riferite al loro reddito complessivo, poteva crearsi la situazione in cui la singola società dovesse rispondere per un debito d'imposta riassorbito nella dichiarazione di gruppo. L'accertamento di un maggiore reddito imponibile in capo ad una consolidata era subordinato alla verifica, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, della dichiarazione di gruppo. Solo se a livello consolidato l'infedeltà dichiarativa di una consolidata si traduceva in un omesso o minore versamento d'imposta, allora le società consolidate potevano dirsi responsabili per la maggiore imposta accertata in capo al gruppo. Pertanto, il Fisco non avrebbe dovuto rettificare il reddito della consolidata se i maggiori imponibili accertati potevano essere assorbiti, per esempio grazie a perdite emerse nel perimetro di consolidamento, nella dichiarazione di gruppo. Infatti il maggiore reddito imponibile accertato in capo alla consolidata avrebbe potuto essere assorbito o grazie a perdite fiscali pregresse in capo alla società oggetto di controllo o con perdite realizzate da altre società del gruppo. La maggiore imposta sarebbe stata determinata solo con riferimento alla dichiarazione del gruppo e se da tale dichiarazione

[26] M. Beghin, in op. cit., pag. 654
[27] C. Ricci, in op. cit., pag. 119

viceversa essa non fosse emersa, per la presenza di perdite che avrebbero abbattuto il maggiore reddito imponibile, nessuna responsabilità si sarebbe configurata nei confronti delle società che avevano commesso la violazione.

Un altro problema interpretativo derivava dal fatto che l'art. 127 nella sua formulazione originale considerava responsabili le società controllate per¨ *le maggiori imposte, sanzioni ed interessi che derivavano dall'attività di accertamento nei loro confronti"* [28].

In seguito all'emanazione del D. Lgs. 247/2005 il rapporto di responsabilità tra consolidante e consolidata relativamente alle maggiori imposte riferite al reddito individuale risulta essere completamente invertito. Infatti, il soggetto consolidante è il primo responsabile delle maggiori imposte nonché interessi dovuti a livello di gruppo anche se queste somme derivano da un maggior reddito imponibile accertato in capo ad una consolidata, che al contrario ora è solo solidalmente responsabile; quest'ultima resta responsabile delle sanzioni relative al suo reddito imponibile, ma commisurate alla maggiore imposta dovuta a livello consolidato. Si presenta questo schema riepilogativo delle varie attribuzioni di responsabilità [29] ; la società consolidante è quindi responsabile:

- per la maggiore imposta e gli interessi che derivano dal reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato;
- per le somme dovute a seguito dell'attività di controllo di cui all'art. 36 - ter del D.P.R. 600 del 1973 relative alla dichiarazione dei redditi individuale di ciascuna consolidata, che sono riferite alla dichiarazione del consolidato;

[28] Per inquadrare le perplessità che derivano dall'interpretazione della norma si può fare un esempio: ipotizziamo che, nell'ambito di un gruppo che ha optato per il regime del consolidato nazionale, l'Agenzia delle Entrate a seguito di un accertamento compiuto in capo ad una società controllata, riscontri nei suoi confronti un maggior reddito imponibile non dichiarato pari a 500. La società controllata risultava essere in perdita di 1000 prima dell'effettuazione del controllo; l'emersione di questo maggior reddito imponibile nei suoi confronti determinerebbe solo una riduzione della perdita fiscale (da 1000 a 500) e nessuna maggiore imposta. Ma se a livello di gruppo il reddito complessivo globale fosse stato negativo (ipotizziamo per esempio una perdita di 200), la rettifica avrebbe fatto scaturire un reddito imponibile di 300 (- 200 + 500) . Orbene in tale caso si verificherebbe un problema riguardo al soggetto che deve corrispondere al Fisco la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni su questo reddito di 300. La società controllata responsabile della violazione tributaria potrebbe sostenere che non sarebbe tenuta a nessun versamento perché nonostante la rettifica nei suoi confronti vi è sempre una perdita fiscale. Si ritiene che la società consolidante dovrebbe assumersi l'onere di versare all'Erario tutte queste somme, ma questo contrasta con l'art. 127 primo comma che invece sancisce la debenza dell'imposta da parte di ciascuna controllata soggetta ad accertamento. Era evidente pertanto la necessità di riformulare la norma in questione. E ciò è stato fatto appunto tramite il D. Lgs. 247 del 2005

[29] E.Rocca, F.Sala, in op. cit., pag. 96

- in solido con la consolidata, per il pagamento di una somma corrispondente alla sanzione a quest'ultima irrogata per la maggiore imposta accertata in seguito al reddito complessivo globale di gruppo.

Le società consolidate sono responsabili:

- in solido con la consolidante, per la maggiore imposta accertata e interessi, riferita al reddito complessivo globale di gruppo risultante dalla dichiarazione consolidata, in seguito alla rettifica operata sul suo reddito imponibile, nonché per le somme da versare all'Erario a seguito dell'attività di controllo di cui all'art. 36 - ter nominato in precedenza;
- per sanzioni e somme dovute in seguito all'attività di controllo e liquidazione.

Le imposte che emergono dalla dichiarazione di gruppo ma che non vengono versate all'Erario sono chieste prioritariamente alla società consolidante (art. 127 comma 3 del Tuir), essendo stata abrogata la responsabilità solidale in tal senso da parte delle consolidate. La società consolidante può esercitare il diritto di rivalsa nei confronti delle altre società; attenzione però, che ai sensi del comma 4 dell'art. 127, tale rivalsa perde efficacia se la controllante *" ha omesso di trasmettere alla società controllata copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica dei medesimi da parte dell'Amministrazione Finanziaria "*.

Va infine segnalata l'interpretazione fornita dalla C.M. dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 2004, che contiene delle precisazioni nel caso di esercizio dell'opzione per il consolidato senza che ne ricorrano i requisiti. In caso di esercizio dell'opzione da parte di una consolidata priva dei requisiti necessari, l'opzione è efficace, cosa che invece non accade se in tale situazione si trovasse la società consolidante. Nel primo caso le dichiarazioni prodotte si considerano validamente presentate; se la società inclusa in maniera indebita nel consolidamento ha conseguito una perdita fiscale, la società consolidante secondo la giurisprudenza prevalente sarà tenuta al versamento della parte dell'imposta di gruppo calcolata sull'ipotetico reddito globale che si ottiene senza portare in compensazione la perdita della controllata, perché di essa non si deve tenere conto in quanto la controllata ha optato per il consolidato senza però averne i requisiti.

La medesima circolare poi fa chiarezza anche in merito alla compensazione tra maggior reddito imponibile accertato in capo ad una società e la sua eventuale titolarità di perdite residue pregresse, sciogliendo ogni dubbio al riguardo sollevato prima della riformulazione dell'art. 127 del Tuir. L'accertamento di un un maggiore reddito in capo ad una qualsiasi società che ha aderito al consolidato, la quale ha anche delle perdite che

si sono formate anteriormente, non preclude in capo alla società una prima compensazione del maggior reddito accertato con queste perdite fino a concorrenza delle stesse. L'inesistenza di perdite residue o la loro incapacità ad assorbire completamente il maggiore reddito accertato, comporta che l'eccedenza del reddito o il suo importo totale sarà imputato all'imponibile consolidato e possa essere abbattuto con altre perdite di società del gruppo, se presenti.

Capitolo 2: La disciplina del consolidato fiscale nazionale:aspetti soggettivi e oggettivi

2.1) L'area di consolidamento fiscale e la sua individuazione

Il primo requisito soggettivo fondamentale, a norma dell'art. 117 del Tuir, affinchè una società (controllante o controllata) oppure un ente possa essere incluso nell'area di consolidamento è la sua appartenenza alla categoria di cui all'art. 73 comma 1 lett. a) e b) del Tuir, ossia deve trattarsi di un soggetto passivo dell'Ires. Dalla lettura di questa norma si evince che possono optare per il regime del consolidato nazionale solamente le società di capitali o gli enti commerciali; in particolare:

- società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative o di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale; sono comprese in questa categoria oltre alle persone giuridiche anche le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifica in maniera unitaria e autonoma;
- le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, non residenti nel territorio dello Stato.

La società controllante non necessariamente deve essere residente in Italia per poter essere ammessa nel consolidamento, ma lo stesso non può dirsi per la società

controllata. Infatti, il primo comma dell'art. 117 del Tuir recita testualmente che "*sono ammessi alla tassazione di gruppo .. la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientranti tra i soggetti di cui all'art. 73, comma primo, lett. a) e b), ovvero, le società di capitali risiedenti nel territorio dello Stato e gli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti fiscalmente in Italia nei quali è individuabile la prevalenza o l'esclusività dell'esercizio di un'attività commerciale*". Da una lettura sommaria dell'articolo sembrerebbe che la residenza in Italia sia un requisito obbligatorio anche per le società controllanti; in realtà, analizzando il secondo comma dell'art. 117 del Tuir si nota come questo non sia vero. Infatti, tale comma stabilisce che "*i soggetti di cui all'art. 73 comma 1 lett. d del Tuir possono esercitare l'opzione per il consolidato solo in qualità di controllanti*", e nel rispetto di certi presupposti. Tali soggetti sono le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, non residenti nel territorio dello Stato. Per espressa previsione normativa, l'ente controllante per poter essere ammesso al consolidato può avere la residenza fiscale sia in Italia che all'estero, invece la società o l'ente controllato ha l'obbligo di essere fiscalmente residente in Italia.

Il soggetto controllante non residente in Italia per poter beneficiare del consolidato deve soddisfare determinati requisiti, ovvero:

- deve essere residente in un Paese con il quale è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;
- deve esercitare in Italia un'attività d'impresa così come definita dall'art. 55 del Tuir, mediante una stabile organizzazione alla quale la partecipazione in ciascuna società controllata sia effettivamente connessa.

Questi requisiti sono stati oggetto di ampi dibattiti e interpretazioni in dottrina. Il primo di essi viene analizzato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 20 dicembre del 2004. In essa si sostiene innanzitutto che l'esistenza di un Trattato per evitare la doppia imposizione tra lo Stato estero in cui è residente il soggetto controllante e l'Italia da sola non basta. E' infatti necessario che ci sia anche un accordo che consenta un effettivo scambio di informazioni con l'Italia. Attualmente, il D.M. 4 settembre 1996 contiene l'elenco di tutti gli Stati con i quali è attuabile tale scambio. La regola è giustificata dal fatto che se non ci fosse nessuna convenzione contro la doppia imposizione tra i due Paesi e nessun scambio di informazioni, il prelievo del reddito

d'impresa prodotto in Italia sarebbe oggetto di un doppio prelievo provocando effetti distorsivi [30] .

Con riferimento al secondo requisito si tratta di verificare se effettivamente la controllante non residente svolge un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir e se vi è una connessione effettiva tra la stabile organizzazione tramite la quale essa svolge questa attività e il soggetto partecipato. Per superare la questione, bisogna innanzitutto capire quando ai sensi del Tuir è configurabile l'esercizio di un'impresa commerciale, per poi poter includere o meno all'interno di tale categoria le società controllanti non residenti e in caso affermativo definirle titolari di un'impresa commerciale. L'art. 55 del Tuir stabilisce che "*sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate all'art. 2195 del codice civile e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa*" oltre poi una serie di altre attività che sono indicate al secondo comma dell'art. 55 tra cui si evidenziano *i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 del codice civile*". Alla luce di ciò, la medesima Circolare 53 nominata in precedenza ha escluso la titolarità di un'impresa commerciale nel caso in cui la controllante si limiti a detenere, con il solo scopo di goderne dei frutti, delle partecipazioni in società residenti in Italia. Anche nel caso delle capogruppo che svolgono attività di direzione e di coordinamento, sorgono delle problematiche. Al riguardo sembra prevalere l'orientamento in virtù del quale l'attività di direzione e di coordinamento non sarebbe annoverabile né tra le attività commerciali di cui all'art. 2195 del codice civile, né tra le prestazioni di servizi menzionate al secondo comma dell'art. 55 del Tuir.

I concetti di" stabile organizzazione" ed" effettiva connessione" meritano di essere approfonditi. Relativamente alla presenza in Italia di una stabile organizzazione di una società estera che svolge il ruolo di controllante e aspira ad essere inclusa in un consolidato nazionale, la criticità della questione è il criterio in base al quale si può affermare che c'è un collegamento tra le partecipazioni nelle varie società controllate

[30] G. Ragucci," Prime considerazioni sulla partecipazione di capogruppo estera al consolidato nazionale" , in Bollettino Tributario n. 5/2008, pag. 361

detenute dalla controllante e la stabile organizzazione in Italia della controllante medesima. Gli orientamenti prevalenti in dottrina sono due: il primo si limita a richiedere una semplice attribuzione contabile alla stabile organizzazione mediante un'iscrizione nel bilancio della controllante della partecipazione nella controllata; il secondo al contrario richiede l'esistenza di una connessione funzionale tra la partecipazione e l'attività svolta dalla società residente all'estero mediante la stabile organizzazione in Italia. Il dibattito si è risolto solo a seguito della modifica apportata dal D. Lgs. 247/2005 all'art. 117, comma 2 lett. b) del Tuir; in virtù di tale modifica il comma 2) lett. b) dell'art. 117 stabilisce che la società controllante residente all'estero per fruire del regime del consolidato nazionale deve ̈*esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa, come definita dall'articolo 55, mediante una stabile organizzazione, come definita dall'articolo 162, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata*̋. E' quindi sufficiente che le partecipazioni risultino dal patrimonio della stabile organizzazione.

Non c'è nessuna previsione normativa che tratti il caso della cessazione, prima della scadenza del periodo di validità del consolidato, dell'attività della stabile organizzazione in Italia di una controllante estera. L'art. 124 del Tuir prevede delle cause di interruzione del consolidato, ma in esso tale ipotesi non è considerata. Nonostante ciò si ritiene che il consolidato si interrompa lo stesso; infatti venendo a mancare la stabile organizzazione, che funge da criterio di collegamento tra il reddito della società capogruppo non residente e l'imponibilità di tale reddito nello Stato italiano [31], la capogruppo non residente non ha più nessun legame con il fisco italiano e perciò va da sé che la non prosecuzione del consolidato ne è la logica conseguenza. Diversa è l'ipotesi invece in cui la stabile organizzazione presente in Italia venga sostituita da un'altra e restino comunque soddisfatte le condizioni previste dall'art. 117 del Tuir. Molteplici possono essere le giustificazioni alla base di questo accadimento, quello che comunque va sottolineato è che in questi casi il venir meno della stabile organizzazione originaria non comporta automaticamente che la capogruppo estera non risponda più per le obbligazioni tributarie in Italia, visto che vi adempie mediante un'altra stabile organizzazione.

Nell'analisi dei requisiti soggettivi previsti per l'inclusione di una società o ente nell'area di consolidamento, è doveroso poi soffermarsi su un'altra tematica, ovvero

[31] G. Ragucci, ̈ Prime considerazioni sulla partecipazione di capogruppo estera al consolidato nazionale ̋, in Bollettino Tributario n.5/2008, pag. 364

sulla partecipazione al consolidato di società poste in liquidazione. Infatti al riguardo si possono riscontrare dei punti di criticità.

Innanzitutto va detto che l'art. 126 del Tuir non consente l'esercizio dell'opzione alle società che sono state dichiarate fallite o destinatarie di un provvedimento di liquidazione coatta amministrativa, ma nulla dice riguardo alla decisione da parte degli amministratori di mettere volontariamente in liquidazione una società: se ne evince pertanto che non vi è nessuna preclusione in merito e che quindi in caso di liquidazione volontaria nulla vieterebbe di poter optare per il regime del consolidato. A maggior ragione, per corroborare questa tesi, si può anche fare riferimento a quanto dice il secondo comma dell'art. 119 del Tuir, che afferma che "*non viene meno l'efficacia dell'opzione per il consolidato nel caso in cui per effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinino all'interno dello stesso esercizio più periodi di imposta*". Le problematiche riguardo a questa questione derivano dal fatto che le società poste in liquidazione volontaria parrebbero non rispettare una delle condizioni previste dal primo comma dell'art. 119 del Tuir, che determina appunto, affinché l'opzione per il consolidato sia efficace, dei requisiti ulteriori e diversi da quelli attinenti i profili soggettivi e oggettivi. Il requisito intorno al quale si snoda il nocciolo della faccenda consiste nel fatto che si richiede l'identità dell'esercizio sociale per tutti i soggetti che optano per la tassazione di gruppo, intesa come l'identità di chiusura del periodo d'imposta. Il problema sorge perché, per le società poste in liquidazione, vi è una norma, ovvero l'art. 182 del Tuir comma terzo, che detta delle regole particolari per la determinazione del loro periodo d'imposta; vi è perciò la necessità di coordinare il tutto.

L'art. 182 comma terzo stabilisce che "*..il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e ciascun esercizio successivo intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, liquidando la relativa imposta salvo conguaglio in base al bilancio finale … Se la liquidazione di protrae per più di cinque esercizi, i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi..*". Alla luce di tale previsione normativa si evince che se il procedimento di liquidazione è in corso al momento dell'esercizio dell'opzione ma lo stesso non si è ancora protratto oltre i cinque esercizi, *si è nell'impossibilità di stabilire con certezza l'effettiva durata*

del periodo d'imposta [32] . L'art. 12 del D.M. 9 giugno 2004 prevede che ¨ *se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito o le perdite fiscali di ciascuno degli esercizi compresi nella liquidazione si considerano definitivi, indipendentemente dalla durata della liquidazione*˝ . Questa norma risolve la problematica dell'identità degli esercizi sociali delle società in liquidazione solo per l'ipotesi in cui la liquidazione medesima avvenga durante il periodo di consolidamento, ma lascia irrisolto il problema se il requisito di cui all'art. 119 primo comma del Tuir sia soddisfatto se la liquidazione è stata deliberata prima dell'esercizio dell'opzione. Senza richiamare nel dettaglio i criteri generali previsti dalla legge per svolgere l'attività interpretativa, ai nostri fini è sufficiente tenere presente che, basandoci sull'interpretazione estensiva, si può giungere alla conclusione in virtù della quale si può estendere alla fattispecie relativa alla messa in liquidazione di una società prima dell'esercizio dell'opzione per il consolidato, la diversa ipotesi della liquidazione di una società già rientrante nel perimetro di consolidamento durante il periodo di vigenza dell'opzione. La conclusione che ne deriva è che la data di chiusura dell'esercizio della società in liquidazione deve coincidere con quella di tutte le altre società. Nel caso in cui la liquidazione dovesse durare più di cinque anni, i redditi e le perdite maturati nel frattempo sono considerati definitivi e possono essere inclusi nel consolidato di gruppo. Viceversa, se la procedura liquidativa dura meno di cinque anni, il reddito generato in essa sarà oggetto di conguaglio con quello delle precedenti determinazioni ¨ provvisorie ˝.

2.2) Il requisito del controllo e la formazione della base imponibile del gruppo

Tra i requisiti oggettivi che devono sussistere in capo ai soggetti ammessi alla tassazione consolidata di gruppo, l'attenzione si concentra prevalentemente sul requisito del¨controllo˝; poichè l'art. 117 del Tuir parla, per accedere al consolidato ¨ .. *società o ente controllante e ciascuna società controllata .. tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359 primo comma, numero uno, del codice civile con i*

[32] S. Chirichigno, S. Petracca,¨ Sulla partecipazione al consolidato di società in liquidazione˝ , in Dialoghi di Diritto Tributario n. 6/2006, pag. 893

requisiti di cui all'articolo 120 del Tuir..", molte sono le precisazioni e le riflessioni che è opportuno fare.

Il legislatore fiscale, menzionando il primo comma numero uno dell'art. 2359 del codice civile, ammette solamente la fattispecie del cosiddetto" controllo di diritto" come rapporto che deve sussistere tra controllante e controllata per poter esercitare l'opzione per il consolidato. Il controllo di diritto si estrinseca nel possesso di partecipazioni che consentano di esprimere la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea dell'ordinaria della società partecipata. Oltre al controllo di diritto, nella disciplina civilistica si ricorda che sono presenti anche le fattispecie del controllo"di fatto"interno ed esterno. In quello interno, la società controllante dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria della controllata, ma non ne ha la maggioranza, mentre nel caso del controllo di fatto esterno non vi è nessun rapporto partecipativo tra le società; in tal caso l'influenza dominante della controllante viene giustificata dall'esistenza di vincoli contrattuali tali per cui essa è in grado appunto di porsi in una posizione di controllo nei confronti di un'altra società.

La scelta legislativa di consentire l'esercizio del consolidato solamente in presenza del controllo di diritto si giustifica con il fatto che *sarebbe irragionevole imputare a quelle società controllanti che dispongono solo di una percentuale modesta di azioni o quote di una società, rispetto al totale del capitale di quest'ultima, o che addirittura non ne dispongono proprio, l'intero risultato fiscale generato dalla controllata* [33] *, evitando di tenere in considerazione la caratura delle partecipazioni;* questo soprattutto nel caso in cui la controllata generi delle perdite da portare in compensazione. Sarebbe ingiusto infatti che la controllante non titolare di un controllo maggioritario di diritto ma di un controllo di fatto, possa beneficiare di una riduzione dell'imposta di gruppo utilizzando l'intera perdita della controllata, nei cui confronti non esercita un ' influenza dominante.

Controllo di diritto come primo requisito che deve essere presente nel rapporto tra controllante e controllata; il rapporto di controllo deve possedere anche i requisiti di cui all'art. 120 primo comma del Tuir, ovvero:

a) la società controllante deve detenere, in via diretta o indiretta, una quota di capitale sociale superiore al 50 per cento, considerando l'effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena societaria di controllo e senza contare le azioni prive di voto esercitabile nelle assemblee generali;

[33] M. Beghin, in op. citata, pag. 574

b) la partecipazione, diretta o indiretta, agli utili di bilancio della controllata deve essere superiore al 50 per cento, tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale richiamata dall'art. 2346 del codice civile.

La ragione per cui il legislatore ha voluto prevedere questi due requisiti aggiuntivi, che vanno ad integrare quello civilistico del controllo di diritto, può essere individuata nel fatto che si sono volute evitare ancora una volta delle situazioni in cui tutto il risultato fiscale di una controllata viene imputato in capo alla controllante a fronte comunque di una scarsa partecipazione agli utili e al capitale [34] .

Siccome i requisiti della partecipazione agli utili e al capitale della controllata devono sussistere entrambi congiuntamente in capo alla controllante, ne deriva che nel caso di costituzione da parte della controllante di un diritto di usufrutto a favore di terzi che abbia per oggetto le azioni della partecipata, tali azioni non possono essere conteggiate e considerate ai fini dell'art. 120 del Tuir [35] : infatti in tal caso la partecipazione agli utili competerà al soggetto terzo usufruttuario e la controllante sarà solamente titolare della partecipazione nella qualità di¨nuda proprietaria˝.

In tutti i casi nei quali vi è , per la costituzione di un particolare diritto sulle azioni o in seguito ad un provvedimento di legge, una dissociazione tra colui il quale è titolare della partecipazione in una società, che in virtù di questo sarebbe il soggetto al quale spetta il diritto di voto nell'assemblea ordinaria e il soggetto al quale effettivamente viene attribuito tale diritto di voto, bisogna prestare molta attenzione ai fini del calcolo del rapporto che attribuisce il controllo di diritto ex art. 2359 primo comma numero uno del codice civile, rapporto che come sappiamo ai sensi dell'art. 117 primo comma del Tuir è il primo requisito essenziale per optare per il consolidato, e anche nel calcolo dei rapporti rilevanti ai sensi dell'art. 120 del Tuir.

[34] Per fare un esempio, si pensi ad una società che dispone del 51% dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di un'altra società e che abbia optato per il consolidato. Esiste il controllo di diritto, tuttavia ipotizziamo non vi sia una chiara definizione dei diritti patrimoniali che spettano ai soci di minoranza, ovvero i titolari del rimanente 49 % dei voti. L'art. 120 del Tuir vuole proprio evitare che i risultati fiscali si concentrino in capo a quei soggetti che si garantiscono sì la maggioranza nell'assemblea ordinaria della controllata ma che comunque nonostante questo non esprimono un adeguato rapporto partecipativo rispetto al patrimonio della controllata. Non basta avere la maggioranza nell'assemblea ordinaria di una società per esercitare l'opzione, ma occorre anche la maggioranza nel capitale e negli utili di bilancio, elementi questi che testimoniano indubbiamente che serve un controllo che vada oltre al mero dato del possesso della maggioranza nell'assemblea ordinaria e che comporti effettivamente un legame non sono formale ma soprattutto¨ effettivo˝ tra controllante e controllata.

[35] E.Rocca, F.Sala, in op. cit., pag. 17

Oltre al caso sopra menzionato di costituzione di usufrutto sulle azioni possedute dalla controllante, con attribuzione del diritto di voto all'usufruttuario, una dissociazione tra il titolare della partecipazione e il diritto di voto che ne deriva si può verificare anche nel caso della costituzione di pegno sulle azioni sempre della controllata, con attribuzione del diritto di voto al creditore pignoratizio. Infatti, ai sensi dell'art. 2352 comma primo del codice civile " *nel caso di pegno o usufrutto sulle azioni, il diritto di voto spetta, salvo convenzione contraria, al creditore pignoratizio o all'usufruttuario*".

Va detto che per calcolare la partecipazione al capitale sociale e verificare se rispetta i requisiti dell'art. 117 e 120 primo comma lett. a del Tuir, bisogna determinare il rapporto tra la partecipazione diretta o indiretta al capitale sociale della partecipata detenuta dal soggetto partecipante e il totale del capitale sociale della partecipata. La cosa di cui tenere conto è che ai sensi sempre del primo comma dell'art. 120 del Tuir " *in questo rapporto occorre escludere le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale della società*". E nel caso sia del pegno che dell'usufrutto il titolare delle azioni (società controllante) non ha al contempo la titolarità del diritto di voto e di conseguenza tali azioni vanno escluse dal numeratore del rapporto, ma vanno considerate nel denominatore [36].

Nel caso di gruppi a catena, la società controllante potrebbe esercitare il controllo di diritto nei confronti di un'altra società ma a causa della presenza di azioni prive del diritto di voto non detenere la maggioranza del capitale sociale. Esempio chiarificatore : Alfa detiene il 60 % di Beta e Beta detiene il 90 % di Gamma. Il capitale sociale di Gamma è formato da 100 azioni ordinarie e Beta ha costituito un diritto di pegno su 10 delle azioni di Gamma possedute. Beta quindi detiene (90 - 10) / 100 = 0,8 = 80 % dei

[36] Esempio: Alfa detiene una partecipazione in Beta pari a 70 azioni ordinarie. Tuttavia Alfa ha costituito un diritto di pegno su 10 delle azioni di Beta che possiede, nonchè un diritto di usufrutto su 20 delle medesime azioni. Alfa quindi dispone di 30 azioni di Beta di cui però non ha la titolarità del diritto di voto. Se ipotizziamo che l'intero capitale sociale di Beta sia composto da 100 azioni ordinarie, verifichiamo se vengono rispettati i requisiti dell'art. 117 primo comma del Tuir. Il rapporto di partecipazione ai diritti di voto dovrà essere calcolato escludendo le 30 azioni prive del diritto di voto, e sarà', sulla base della formula menzionata in precedenza: (70 – 20 – 10) / 100 = 0,40 = 40 %

Quindi la società Alfa non potrà optare per il consolidato fiscale con la società Beta, perché non dispone del controllo diritto di Beta, perciò non ha alcun senso verificare la sussistenza dei requisiti di cui all'art. 120 del Tuir.

diritti di voto di Beta. Alfa, dal canto suo, detiene, tramite la partecipazione indiretta in Beta, il 60 % di questo 80 %, ovvero il 48 %. Perciò Alfa non può consolidare Gamma perché il suo rapporto di partecipazione non soddisfa l'art. 120 comma primo del Tuir; può solo consolidare Beta.

Va evidenziato come al numeratore del rapporto di partecipazione al capitale sociale vanno incluse solamente le azioni che esprimono capitale votante nell'assemblea ordinaria della società partecipata; invece al denominatore si deve tener conto di tutte le azioni che attribuiscono il diritto di voto nell'assemblea ordinaria, a prescindere di chi ne sia titolare.

Ulteriori chiarimenti riguardo alle azioni date in pegno e al loro trattamento ai fini della determinazione del requisito del controllo sono individuabili nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 240 del 27 agosto 2009. In particolare la suddetta risoluzione concentra la propria attenzione su determinate clausole inserite in un contratto di pegno avente ad oggetto azioni di una società possedute da un'altra, le quali erano state date in pegno ad una banca come garanzia per un finanziamento. Si vuole chiarire, vista la loro particolarità, se tali clausole pregiudicavano o meno la possibilità per la società controllante di optare per il consolidato, in quanto potenzialmente andavano ad intaccare i requisiti di cui all'art.117 e 120 del Tuir.

Il contratto attribuiva, derogando alla norma generale menzionata in precedenza (art. 2352 comma primo del codice civile) il diritto di voto al debitore pignoratizio, cioè la società consolidante, mentre alla banca (il creditore pignoratizio) spettava il diritto di voto nelle assemblee straordinarie della consolidata e in quelle ordinarie, ma non in tutte; solo in quelle che tra gli elementi previsti all'ordine del giorno avevano dei punti che potevano modificare o pregiudicare la garanzia costituita in favore della banca.

Mantenere in capo al creditore pignoratizio il diritto di voto nell'assemblea straordinaria della consolidata, non fa venire mene per la consolidante il requisito del controllo [37] e quindi non va ad intaccare per essa la facoltà di optare per il regime del consolidato nazionale. Questo perché l'assemblea straordinaria non assume alcuna rilevanza ai fini del controllo di diritto, essendo importante soltanto quella ordinaria.

Invece, per quanto concerne il diritto di voto che la banca poteva esercitare nell'assemblea ordinaria in determinati casi, la situazione era opposta in quanto il diritto di voto della controllante subiva inevitabilmente una compressione; di conseguenza

[37] M. Ravaccia, " Le clausole di pegno su partecipazioni e il consolidato nazionale" , in Bollettino Tributario n. 10/2010, pag. 769

l'esercizio di una funzione di controllo da parte della consolidante veniva pregiudicata e in questo caso ciò costituiva un fattore ostativo per essa all'adesione al consolidato, perché non vi può essere controllo di diritto se non vi è l'influenza dominante nell'assemblea ordinaria. Il fatto che l'influenza dominante venga a mancare solo in determinate assemblee con certi punti all'ordine del giorno di per sé basta per giustificare l'assenza del controllo di diritto.

Un'altra clausola che è stata analizzata dalla risoluzione citata è quella che estendeva il pegno agli interessi, dividendi, premi in natura o denaro, azioni ed obbligazioni gratuitamente assegnate. Con riferimento ad essa si discuteva se comportasse o no il venir meno per la consolidante del requisito della partecipazione agli utili di cui all'art. 120 comma primo lett. b del Tuir. Al riguardo non si ravvisa una espropriazione del diritto agli utili del socio [38] e quindi ciò non determina problemi in merito al requisito del controllo rilevante.

Approfondiamo ulteriormente l'inciso di cui all'art. 120 comma primo lett. a e b del Tuir¨*in questo rapporto occorre escludere le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale della società*˝ per evidenziare come le azioni prive del diritto di voto che vanno escluse nel calcolo della quota di partecipazione al capitale sociale non si limitano soltanto a quelle costituite in usufrutto o in pegno, bensì comprendano molte altre tipologie. Innanzitutto, l'art. 120 parla di¨assemblea generale della società˝, espressione che si contrappone alle assemblee speciali di categoria, alle quali partecipano solamente i titolari di particolari categorie di azioni. Si evince che vanno escluse dal computo del rapporto di partecipazione al capitale sociale per prima cosa le azioni che non attribuiscono un diritto di voto nell'assemblea generale costituita in sede ordinaria della controllata; vanno poi escluse quelle azioni che nonostante attribuiscano un diritto di voto nell'assemblea ordinaria non sono comprese nel calcolo della percentuale prevista dall'art. 2359 primo comma numero uno del codice civile. E' il caso per esempio delle azioni di godimento, delle azioni di risparmio e di quelle senza diritto di voto per disposizione statutaria. Inoltre ci sono le azioni che per espressa previsione statutaria attribuiscono un diritto di voto solo a particolari argomenti riservati

[38] G. D'Abruzzo¨ Il consolidato fiscale nazionale – nuovi temi d'indagine e analisi critica dei più recenti indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate˝, in Bollettino Tributario n. 5/2010, pag. 346

all'assemblea ordinaria e quelle che attribuiscono un diritto di voto subordinato al verificarsi di certe condizioni non meramente potestative [39] .

Sempre con riferimento all'inciso precedente, ulteriori riflessioni devono essere fatte riguardo alla determinazione del rapporto di partecipazione agli utili della controllata, ai sensi dell'art. 120 primo comma lett. b del Tuir. Prima di ciò però, è necessario chiarire alcune questioni preliminari concernenti tale rapporto.

La prima di esse riguarda che cosa si debba intendere con l'espressione utili di bilancio, in particolare se ci si riferisce all'utile che risulta dal bilancio della società controllata a fine esercizio oppure ad una visione del concetto di utile più ampia, che include anche le riserve di utili accantonati e le riserve di capitale. Secondo la dottrina prevalente, e in base anche al disposto dell'art. 3 comma secondo del D.M. 9 giugno 2004, nella locuzione precedente si intendono solo gli utili derivanti dal bilancio di esercizio.

Vi sono poi delle vedute diverse nella definizione della formula generale con cui calcolare il rapporto di partecipazione agli utili della controllata. In base all'interpretazione letterale della norma, esso si otterrebbe dal rapporto tra la quota dell'utile della partecipata assicurata dalle azioni possedute dal soggetto partecipante e l'utile totale della partecipata, tenendo conto sia dell'effetto demoltiplicativo al numeratore ed escludendo al numeratore e al denominatore la quota di partecipazione all'utile da attribuirsi alle azioni prive del diritto di voto [40].

La Circolare n. 54/E del 20 dicembre 2004, che contiene numerosi chiarimenti riguardo alla definizione dei requisiti del controllo e di ammissione al consolidato, precisa che la percentuale di partecipazione agli utili si ottiene rapportando il numero delle azioni con diritto agli utili detenute dal soggetto controllante e il numero totale di azioni della partecipata che danno diritto agli utili, sempre al netto delle rettifiche già note. E' evidente la differenza insita nelle due formulazioni; essere daranno dei risultati diversi tutte le volte che la partecipazione della controllante nella controllata ha delle azioni che attribuiscono alla partecipante il diritto ad una quota di utili superiore o inferiore rispetto alla frazione del capitale sociale della partecipata che è rappresentata.

Per fare un esempio, consideriamo due società, Alfa e Beta. Alfa detiene 80 azioni di Beta, azioni che danno il diritto al 50 % dei suoi utili. Le rimanenti 20 azioni di Beta, che danno il diritto al restante 50 % di utili, sono detenute da un altro soggetto. I

[39] R. Michelutti, A. Prampolini," Il requisito del controllo nel consolidato fiscale nazionale", in Rivista di Diritto Tributario 2006, pag. 690

[40] R. Michelutti, A. Prampolini, in op. cit., pag. 704

rapporti di partecipazioni di Alfa agli utili di Beta, usando le due diverse formule, sono i seguenti:

a) 50% / 100% = 50 %

b) 80/100 x 100 % = 80 %

Si può notare come con la prima formula non sia rispettato il requisito di cui alla lett. b comma primo dell'art. 120 del Tuir, mentre invece nel secondo caso si. Alla luce di ciò, Alfa potrebbe consolidare fiscalmente Beta (dando per scontati tutti gli altri requisiti) solamente se si usasse l'indicazione prospettata dalla Circolare n. 54/E Si propende per l'impiego della prima formula, cioè per la considerazione al numeratore del rapporto non delle azioni che danno diritto agli utili, ma della quota effettiva degli utili che in virtù della partecipazione competono alla controllante.

Gli stessi ragionamenti fatti in precedenza per la percentuale di partecipazione al capitale sociale e che riguardavano le azioni date in pegno, costituite in usufrutto oppure senza diritto di voto, devono essere ripetuti anche nel calcolo del rapporto di partecipazione agli utili. Così, nel caso di pignoramento di azioni, se il diritto alla percezione degli utili rimane in capo alla controllante, queste azioni vanno incluse sia al numeratore che al denominatore; se invece le azioni vengono date in usufrutto ad un terzo, titolare del diritto alla percezione degli utili, esse vanno escluse dal numeratore ma viceversa debbono essere considerate nel denominatore.

L' Agenzia delle Entrate con la Circolare 53/E del 2004 ha espresso un orientamento che va in disaccordo con quanto detto finora e desta qualche perplessità, ma che comunque va menzionato in quanto la sua fonte è autorevole ovviamente in materia. Nel paragrafo 3.3 della circolare essa dice che "*nel caso in cui il diritto di voto è attribuito ad un soggetto diverso dal titolare dell'azione, tali azioni dovranno comunque essere prese in considerazione sia al numeratore che al denominatore del rapporto di partecipazione agli utili se il titolare dell'azione mantiene comunque il diritto alla percezione degli utili*". Tutto ciò sembra essere in disaccordo con il tenore letterale dell'art. 120 del Tuir, che espressamente come è noto prevede l'esclusione delle azioni prive di diritto di voto e a seconda dei casi può generare dei risultati discordanti.

Si consideri il seguente esempio: Alfa detiene 70 azioni di Beta. Di queste azioni, 8 non hanno il diritto di voto. Alfa poi ha dato in pegno 15 di queste azioni ad un terzo, privandosi del diritto di voto ma conservando il diritto agli utili e ha costituito l'usufrutto su 5 azioni, mantenendo il diritto di voto ma perdendo il diritto alla

percezione degli utili. Il capitale sociale di Beta è formato da 100 azioni, 10 sono prive del diritto di voto.

Se teniamo conto dell'orientamento espresso nella circolare, le 15 azioni prive di voto ma con diritto agli utili non vanno escluse dal rapporto, che sarà: (70-8-5) / (100-10) x 100% = 63 %

Se invece applichiamo il criterio finora seguito, cioè della esclusione dal numeratore di tutte le azioni prive di diritto di voto, il rapporto è: (70-8-5-15) / (100-10) x 100% = 46%.

Nel primo caso Alfa può consolidare Beta, nel secondo caso invece no. La seconda soluzione appare coerente con quanto finora detto, anche alla luce di quanto dispone l'art. 117 primo comma del Tuir.

L'art. 120 del Tuir, oltre a stabilire i due requisiti della partecipazione maggioritaria agli utili e al capitale, al secondo comma dispone che *"il requisito del controllo di cui all'articolo 117 comma 1 deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o l'ente controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione"*. Ne deriva che se il controllo di diritto ex art. 2359 del codice civile non è riscontrabile in capo alla controllata dall'inizio dell'esercizio nel quale si è optato per il consolidato, l'opzione non può essere esercitata; se invece la tassazione di gruppo è già in vigore ma il controllo viene meno durante di essa, il consolidato si interrompe anticipatamente e si determinano le conseguenze previste dall'art. 124 del Tuir.

L'art. 117 terzo comma poi sottolinea come l'opzione, se sussistono i requisiti di cui all'art. 120, è irrevocabile ed ha una durata di tre esercizi sociali; decorso questo periodo di tempo l'opzione è suscettibile di essere rinnovata. Attenzione che il rinnovo va effettuato entro il sedicesimo giorno del sesto mese del primo esercizio del nuovo triennio di efficacia dell'opzione [41] .

Un ulteriore elemento che emerge da questa norma viene poi individuato nel fatto che la società controllante e la controllata devono esercitare congiuntamente l'opzione, ovvero occorre una esplicita manifestazione di volontà dei due soggetti dove essi dichiarano nella loro dichiarazione dei redditi di voler optare per la tassazione consolidata. Questo di conseguenza implica che la società controllante avrà manifestato tanti consensi quanti sono le società controllate che con essa hanno optato per la tassazione di gruppo. Alla

[41] E.Rocca, F.Sala, in op. cit., pag. 19

luce di ciò l'area di consolidamento può subire modificazioni ed assumere delle connotazioni e strutture diverse rispetto alla sua formulazione originale, dovute al fatto che magari viene meno il requisito del controllo tra la capogruppo e una delle controllate o perché una o più società decidono di subentrare nel consolidato. Perciò, se per esempio Alfa ha consolidato Beta durante un certo periodo di imposta e nel periodo successivo la stessa Alfa si consolida anche con l'ulteriore controllata Gamma, si avrà per due esercizi un gruppo fiscale costituito da tre società; decorso il primo triennio tra Alfa e Beta, rimarrà solamente la tassazione consolidata in capo ad Alfa e Gamma, eccezion fatta per il caso in cui Beta decida di rinnovare l'opzione. La cosa comunque da tenere presente è il profilo di unicità del consolidato per le controllate, nonostante comunque la pluralità delle opzioni a coppia controllante – controllata. Detto in altri termini, il reddito complessivo aggregato è unico e non è suddiviso in tanti consolidati quanti sono le opzioni; tutte le società che hanno esercitato l'opzione bilaterale con la consolidante adottano con essa un consolidato unico.

L'art. 119 del Tuir richiede l'identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società controllante; identità che nella pratica comporta il sussistere di una medesima data di chiusura per tali esercizi. La Circ. n.8/E dell'Agenzia delle Entrate del 13 marzo 2009 fornisce dei chiarimenti relativi all'ipotesi in cui venga anticipata la data di chiusura di un esercizio sociale una volta che l'opzione del consolidato sia già stata validamente avviata, prevedendo degli effetti diversi a seconda della o delle società che subiscono questo cambiamento. Infatti, se esso colpisce sia la controllante che la controllata, ciò non provoca alcuna conseguenza; se al contrario l'ente o società controllante è il destinatario della modifica, questo comporta l'immediata cessazione del regime opzionale nei confronti di tutte le società che vi aderiscono, cosa che invece non accade nel caso in cui si verifichi il fatto incriminato in capo ad una o più delle società controllate; in questa circostanza il consolidato si interrompe solamente nei confronti di essa o esse, mentre non va ad intaccare le altre entità incluse nel perimetro di consolidamento.

Al fine di agevolare la notifica delle comunicazioni e dei provvedimenti che inevitabilmente, per la natura stessa dell'opzione, sono diretti a tutti i soggetti che vi aderiscono, l'art. 119 del Tuir dispone inoltre che ogni società controllata elegga il proprio domicilio fiscale presso la sede del soggetto controllante. Tale formalità, oltre ad essere obbligatoria, è irrevocabile fino alla conclusione del periodo di decadenza

dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione oggetto di controllo [42] .

Analogamente a quanto previsto nel caso di rinnovo dell'opzione, la scelta di esercitare l'opzione deve essere comunicata alle autorità fiscali competenti entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente, a partire dai periodo di imposta che decorrono dal 1 gennaio 2008 (modifica questa apportata dalla Legge n. 244/2007, in quanto prima di essa si parlava di comunicazione " entro il sesto mese del primo esercizio di applicazione del consolidato fiscale"). La comunicazione, ai sensi dell'art. 5 del D.M. 9 giugno 2004, deve riportare il codice fiscale nonché la denominazione delle società che hanno optato per il consolidato, specificando qual' è la controllante e quali sono le controllate, l'individuazione del domicilio presso il quale effettuare tutte le notifiche e il criterio usato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata o mancato rinnovo dell'opzione di gruppo.

Nella formazione della base imponibile consolidata, va tenuto presente innanzitutto che tutte le società determinano innanzitutto il loro reddito seguendo le regole e i principi generali fissati dal Tuir per la quantificazione del reddito d'impresa. Il punto di partenza è rappresentato dall'utile o dalla perdita risultante dal bilancio civilistico e si apportano le variazioni in aumento o in diminuzione derivanti dall'applicazione delle disposizioni tributarie che regolano il reddito di impresa. Ottenuto in questo modo il reddito delle singole società incluse nel perimetro di consolidamento, il passo successivo consiste nella determinazione del reddito complessivo globale di gruppo, il quale si ottiene appunto sommando i redditi netti di tutti i soggetti del gruppo. Si tratta di un consolidamento" integrale" in quanto nella dichiarazione dei redditi della società consolidante confluisce non la quota di reddito della controllata corrispondente alla percentuale di partecipazione della controllante, bensì il reddito o la perdita della controllata nel loro intero ammontare. Infatti il primo comma dell'art. 118 del Tuir prevede che " *l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'art. 117 comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione*

[42] F. Lefebvre," Il consolidato fiscale nazionale", Milano, 2011, pag. 446

riferibile al soggetto controllante". Da questa norma scaturiscono una serie di approfondimenti e considerazioni.

In Italia la legge prevede esplicitamente la fattispecie del consolidamento integrale degli imponibili anche se, in base al combinato disposto degli art. 117 e 120 del Tuir, si richiede una partecipazione agli utili e al capitale della controllata che in realtà non è così elevata, essendo sufficiente infatti possederne il 51 % per accedere al consolidato. Questo non si verifica per esempio in altri paesi, come Francia, Spagna e Stati Uniti [43], nei quali sono richieste delle partecipazioni di gran lunga più significative rispetto a quelle previste dal nostro legislatore (rispettivamente 95%, 75% e 80%). La ratio della norma potrebbe essere individuata in una diversa concezione in merito al presupposto d'imposta il quale, anziché essere riferibile alla capacità contributiva del singolo soggetto facente parte del gruppo d'impresa al contrario esprime la capacità contributiva unitaria del gruppo. E' più condivisibile però l'orientamento secondo il quale alla base di tale scelta di politica tributaria vi sono delle esigenze di semplificazione nonché di armonizzazione con i sistemi impositivi delle altre nazioni, dove tale metodo è di gran lunga il più diffuso.

In secondo luogo, il consolidamento integrale permette al gruppo complessivamente, nel caso in cui si riscontrano all'interno di esso delle società in perdita, di ottenere dei risparmi d'imposta dovuti al fatto che tali perdite vanno ad abbattere il reddito imponibile positivo derivante dalla somma dei vari redditi positivi delle entità partecipanti al consolidato. A fronte del vantaggio fiscale conseguito dal gruppo va detto però che la società che realizza la perdita non può più goderne individualmente per compensare ex art. 84 del Tuir eventuali redditi futuri che produrrà e i soci di minoranza vengono in un certo senso "espropriati" del loro diritto a beneficiare di una riduzione delle imposte dovute in tali esercizi [44] ; questa conseguenza si fa sentire specialmente nel caso in cui, dopo aver aderito al consolidato, la società controllata per qualche motivo ne esce oppure se il consolidato si interrompe anticipatamente. In contropartita al beneficio fiscale apportato al gruppo, generalmente alla controllata spetta una sorta di remunerazione che non dovrebbe essere inferiore al risparmio d'imposta generato; e tali erogazioni, lasciate alla discrezionalità delle parti in base agli accordi di consolidamento

[43] C. Ricci, in op. cit., pag. 156

[44] F. Porpora ," Vantaggi fiscali e flussi compensativi nel consolidato nazionale" , in Dialoghi di diritto tributario n.5/2004, pag. 722

che tra esse vengono stipulati, presentano un particolare regime di tassazione (paragrafo 2.3) .

L'art. 121 del Tuir fa scaturire nei confronti delle società controllate dei precisi obblighi e adempimenti formali strumentali alla quantificazione del reddito complessivo del gruppo, reddito di gruppo che viene determinato dalla società o ente consolidante. In particolare, esse devono compilare la propria dichiarazione dei redditi indicando il reddito maturato (o perdita), le ritenute subite e le detrazioni e i crediti d'imposta spettanti, nonché eventuali acconti che hanno provveduto a versare in maniera autonoma; devono poi fornire alla controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati in base al regime di neutralità fiscale previsto dall'art. 123 del Tuir, con la specificazione della differenza residua tra valore di libro del bene e valore fiscalmente riconosciuto; infine sono tenute a fornire alla società controllante ogni necessaria collaborazione che consenta ad essa di adempiere ai suoi obblighi nei confronti dell'Erario.

Le dichiarazioni dei redditi delle società aderenti al consolidato vanno presentate all'Agenzia delle Entrate nei termini e con le modalità previste ordinariamente; tuttavia nel modello¨Unico Società di Capitali " non va quantificata e liquidata l'Ires da versare, in quanto ciò spetta esclusivamente alla società consolidante nella dichiarazione di gruppo; sarà sempre la società consolidante a dover effettuare il versamento a saldo e in acconto dell'imposta, rispettando le regole ordinarie e generali. *Le uniche particolarità in materia sono quelle che riguardano la determinazione dell'acconto Ires del gruppo che è dovuto per il primo esercizio di validità dell'opzione o in caso di interruzione o mancato rinnovo della medesima* [45] .

Relativamente al primo esercizio in cui opera il consolidato, l'acconto si ottiene sulla base dell'imposta che scaturisce dalla somma dei redditi relativi all'esercizio precedente e dichiarati dalle controllate; nel caso invece di interruzione del regime opzionale (art. 124 del Tuir) entro il trentesimo giorno successivo a questo evento, la controllante ha l'obbligo di ricalcolare l'acconto dovuto per le società che rimangono nel perimetro di consolidamento e se esso è superiore a quanto già versato, occorrerà fare un versamento integrativo, mentre in caso contrario l'eccedenza può essere attribuita parzialmente o totalmente alla società che non è più nel consolidato.

[45] F. Lefebvre¨ Il consolidato fiscale nazionale˝, Milano, 2011, pag. 455

Nella dichiarazione dei redditi delle controllate, deve poi esserci anche l'indicazione di eventuali redditi prodotti all'estero con la corrispondente imposta che è stata pagata [46] .

La disciplina dei crediti per imposte pagate all'estero da parte di società ammesse nel consolidato è stata modificata dall'art. 8 del D. Lgs. n. 247 del 18 novembre 2005 con l'introduzione del comma 1 – bis nell'art. 118 del Tuir. La differenza più significativa rispetto alla precedente versione riguarda la modalità di calcolo di tali crediti e ha degli ovvi riflessi anche sulla loro detrazione dall'imposta consolidata di gruppo, nonché sulla determinazione delle eccedenze di imposta italiana ed estera riportabili a nuovo. Infatti, con il medesimo decreto è stato riformulato in parte anche il comma sesto dell'art. 165 del Tuir che ora prevede che possano essere riportate le eccedenze di imposta italiana o estera derivanti da redditi d'impresa prodotti all'estero dalle società partecipanti al consolidato.

Il credito per l'imposta pagata all'estero da una società che in Italia ha optato per il consolidato (ovviamente l'imposta estera trova il suo presupposto nella produzione di redditi in quello stato estero) si ottiene verificando qual è l'importo minore tra l'imposta pagata all'estero da quella società e l'importo che si ottiene moltiplicando l'imposta di gruppo italiana derivante dal consolidamento per il rapporto tra il reddito prodotto all'estero e il reddito complessivo del gruppo [47] .

Il metodo di quantificazione del credito, che rappresenta la principale novità sancita dal Decreto Correttivo, viene definito come meccanismo "*per company – per country*"; la sua peculiarità consiste nel fatto che al numeratore del rapporto precedente viene considerato esclusivamente il reddito riferibile alla singola società che all'estero ha prodotto il reddito, escludendo eventuali redditi o perdite generate in quello stesso stato da altre società aderenti al consolidato. *La non cumulabilità tra loro dei redditi prodotti in quello stato da più società consolidate implica perciò la sussistenza di tanti rapporti frazionari e di tanti crediti potenziali quanti sono le società consolidate che hanno*

[46] E.Rocca, F.Sala, in op. cit., pag. 33

[47] Alfa produce un reddito estero pari a 100 ; ipotizzando un'aliquota estera del 33 %, l'imposta che Alfa deve versare all'estero sarà pari a 100 x 0,33 = 33. Il reddito complessivo di Alfa ammonta a 300 e Alfa si consolida con Beta, che ha un reddito complessivo pari a 100. Il reddito consolidato pertanto è pari a 400 (300 + 100) e genera un'imposta di gruppo di 400 x 0,275 = 110. Moltiplicando l'imposta di gruppo (110) per il rapporto tra il reddito prodotto all'estero da Alfa e il reddito complessivo di gruppo, si ottiene: 110 x (100/400) = 27,5. In base alla regola in precedenza enunciata il credito estero di Alfa sarà 27,5; Alfa cioè ha pagato all'estero un'imposta pari a 33 e di questa imposta residua un'eccedenza di imposta estera per 5,5 (33-27,5) che potrà essere utilizzata in futuro

prodotto redditi in tale Stato [48]. Questo non accadeva ante Decreto 247/2005, dove al contrario veniva adottato un meccanismo cosiddetto ¨*per country*˝, nel quale redditi e perdite prodotti all'estero nello stesso stato da più società consolidate si compensavano tra di loro, comportando a volte il non emergere di nessun credito d'imposta oppure di un credito minore.

Ulteriore esempio chiarificatore che sottolinea la differenza tra le due modalità: Alfa e Beta partecipano al medesimo consolidato e hanno prodotto nella stessa nazione estera una perdita di 100 e un reddito di 200. L'imposta estera pagata da Beta ammonta a 200 x 0,275= 55. L'imposta di gruppo italiana derivante da un reddito globale di 1000 è pari a 275 (1000 x 0,275). Determiniamo i crediti di imposta in base ai due metodi:

Metodo Per Country	Metodo Per Company / Per Country
Credito d'imposta: 275 x (200 – 100) / 1000 = 27,50	Credito d'imposta: 275 x 200 / 1000 = 55. Il credito d'imposta ammonta sempre a 27,50, ma vi è anche un 'eccedenza d'imposta italiana utilizzabile in un altro esercizio pari a 27,50 (differenza tra 55 e 27,50)

La modalità attualmente in vigore di quantificazione del credito d'imposta quindi può generare sia effetti favorevoli che sfavorevoli; se per esempio nello Stato estero si riscontrano redditi e perditi appartenenti a più società consolidate, a parità di aliquota d'imposta italiana e straniera le conseguenze saranno positive (maggiore credito d'imposta) vista la loro non compensabilità; se viceversa le aliquote estere sono molteplici e inferiori o superiori rispetto a quella italiana si formeranno delle eccedenze di imposta italiane ed estere, al posto di un credito d'imposta detraibile. Questa esemplificazione, dove troviamo due aliquote d'imposta estere diverse, fornisce gli opportuni chiarimenti [49] :

	Alfa	Beta
Reddito estero	100	100

[48] R. Michelutti, ¨ Il credito per imposte estere nel consolidato nazionale˝ , in Corriere tributario n. 10/2006, pag. 763

[49] R. Michelutti, in op. cit., pag. 764

Aliquota d'imposta estera	40 %	25 %
Imposta estera	100 x 0,40 = 40	100 x 0,25 = 25
Reddito complessivo	200	
Imposta lorda di gruppo	200 x 0,33 = 66	
Credito d'imposta estero	Minore tra 40 e 66 x 100 / 200, minore tra 40 e 33 ovvero 33	Minore tra 25 e 66 x 100 / 200, minore tra 25 e 33, ovvero 25

Alla luce di ciò, Alfa ha un'eccedenza di imposta estera pari a 7 (40-33), mentre Beta ha un eccedenza di imposta italiana quantificata in 8 (33-25). Il credito estero detraibile in tutto ammonta a 58 (33 + 25). Con il metodo per country, tale credito sarebbe stato pari al minore tra 65 e 66 x 200/200, ovvero il minore tra 65 e 66, cioè 65; importo comunque più elevato rispetto al credito ottenuto dall'applicazione del meccanismo per company / per country.

Come accennato in precedenza, la nuova formulazione del comma 6 dell'art. 165 del Tuir stabilisce che "*.. le disposizioni di cui al presente comma relative al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza d'imposta si applicano anche ai redditi d'impresa prodotti all'estero dalle singole società partecipanti al consolidato nazionale ..*" . In questo modo è previsto che, per poter compensare eccedenze di imposta con segno opposto, tale eccedenza non può che formarsi in base ad un reddito estero prodotto dalla stessa società consolidata nello stesso stato; detto in altre parole nel caso in cui si crei un'eccedenza di imposta estera perché una delle società del consolidato ha prodotto un reddito in un preciso stato estero, tale eccedenza può trovare compensazione solamente con eccedenze di imposta italiana che siano riconducibili al reddito prodotto in quello stato da quella specifica società, non invece da altre entità del consolidato.

Un'ultima novità in materia riguarda il riporto delle eccedenze in caso di interruzione del consolidato: il comma 1-bis lett. c dell'art. 118 del Tuir dispone che qualora l'opzione per il consolidato non venga rinnovata dopo tre anni oppure cessi anticipatamente prima della sua scadenza, le eccedenze di imposta italiana ed estera possono essere riportate solo dai soggetti che hanno generato il reddito estero e non invece dalla società consolidante, come invece era stabilito che accadesse prima dell'introduzione della modifica nel 2005.

In merito alla formazione della base imponibile di gruppo, è necessario soffermarsi anche sul trattamento dei crediti e sulle eccedenze d'imposta diversi/e da quelli/e esteri/e. L'eccedenza o il credito naturalmente si formano nel caso in cui si proceda al versamento di un'imposta maggiore rispetto a quanto sarebbe dovuto, come nel caso del pagamento di acconti superiori all'imposta quantificata nella dichiarazione dei redditi [50].
Il comma 2 dell'art. 118 del Tuir a tal proposito dispone che " *nel caso in cui le eccedenze Ires si siano venute a creare in capo ad una società in un esercizio anteriore rispetto alla sua adesione alla tassazione consolidata, esse possono essere utilizzate in compensazione a scelta sia dalla società o ente controllante sia dalla controllata a cui esse effettivamente competono, nel caso in cui l'eccedenza si generi durante il periodo di consolidamento, vi è l'obbligo per le società di trasferirla al consolidato; l'ente consolidante valuterà se riportarla a nuovo oppure se avvalersene per abbattere l'imposta di gruppo*".
Il medesimo comma 2 specifica poi che "*.. resta ferma l'applicabilità delle disposizioni di cui all'art. 43 – ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*". Tale articolo regola, prevedendo dei precisi requisiti da rispettare, le modalità di cessione delle eccedenze di imposta all'interno dei gruppi di impresa; non è quindi dedicato esclusivamente al regime del consolidato ma comunque è ad esso riferibile, visto il legame tra gruppo di imprese e tassazione consolidata. In virtù di questa previsione normativa il soggetto che cede l'eccedenza è tenuto ad indicare nella propria dichiarazione dei redditi l'importo ceduto e gli estremi del soggetto cessionario; solo in tale modo la cessione acquista efficacia nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, risultando ad essa opponibile.
Quando l'eccedenza d'imposta non emerge dalle dichiarazioni delle singole società, bensì dalla dichiarazione di gruppo, anche in questo caso si applica l'art. 43 - ter e perciò l'eccedenza è trasferibile. Attenzione però che è richiesto il verificarsi di un ulteriore requisito, ovvero l'eccedenza è trasferibile solamente a società controllate dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti ceduti (art. 43 - bis, comma 4 D.P.R. 602/1973). E' evidente la finalità antielusiva della norma, la quale mira ad evitare l'ingresso temporaneo nel gruppo di società esclusivamente interessate al godimento di questo beneficio fiscale.

[50] M. Beghin, in op. cit., pag. 600

L' Agenzia delle Entrate nella Circolare n.53/E del 2004 precisa poi che le cessioni di eccedenze Ires fatte dalle controllate alla controllante nell'ambito del consolidato non sono soggette a nessuna limitazione quantitativa; lo stesso non può dirsi invece per i crediti e le eccedenze diversi dall'Ires, come ad esempio l'Iva o l'Irap, trasferiti infragruppo. Infatti i crediti Iva possono essere utilizzati in compensazione ¨orizzontale˝ (cioè compensazione che avviene tra imposte differenti) fino all'importo di 516.456,90 euro, mentre i crediti derivanti per esempio da agevolazioni fiscali hanno un limite annuale di utilizzo pari a 250.000 euro. Inoltre l'ammontare massimo di tali eccedenze o crediti riportabili (non individualmente da un soggetto ma complessivamente) è pari all'importo dell'Ires di gruppo liquidata dalla società controllante. Nel caso in cui per esempio l'Ires consolidata risulti essere pari a 400.000 euro, tale è il massimo credito o eccedenza diversa dall'Ires che può essere trasferito alla consolidante. Se dovesse risultare un credito totale superiore, ipotizziamo 500.000 euro, di conseguenza in tale caso 100.000 euro non sarebbero imputabili in capo alla controllante.

2.3) Considerazioni riguardo ai compensi infragruppo

Relativamente alla determinazione della base imponibile di gruppo, resta ancora da approfondire un aspetto, peraltro già accennato in precedenza: si tratta della disciplina dei compensi che vengono percepiti da talune società incluse nel perimetro di consolidamento quale contropartita o remunerazione per dei vantaggi da esse apportati all'interno del consolidato. Non esiste una normativa che definisca quali sono le modalità di determinazione di tali somme, le quali vengono lasciate alla discrezionalità delle singole società consolidate e della consolidante; tuttavia ci sono delle norme che si preoccupano di disciplinarne il trattamento fiscale alla luce della formazione della base reddituale di gruppo che verrà colpita da prelievo.

Nell'ambito della disciplina in esame viene utilizzata l'espressione¨ attribuzioni patrimoniali compensative˝ , per sottolineare come tali somme siano finalizzate al ripristino dell'equilibrio economico tra soggetti che dopo l'avvio della tassazione consolidata abbiano ricevuto o trasmesso ad altri soggetti aderenti al consolidato dei vantaggi fiscali. Il concetto di vantaggio è molto ampio e da esso possono scaturire molti significati. Innanzitutto un vantaggio per il gruppo è quello derivante

dall'abbattimento o dalla diminuzione del suo reddito a seguito del riporto di perdite generate in capo alle società consolidate o alla consolidante; poi, in tema di responsabilità d'imposta nel consolidato (art. 127 Tuir), un vantaggio potrebbe essere quello collegabile al fatto che una società non deve rispondere prioritariamente di fronte a una richiesta di versamento d'imposta in quanto prima di essa ne risponderanno altre società; oppure ancora si pensi al risparmio d'imposta che emerge in seguito all'attribuzione alla consolidante di eccedenze, crediti, ritenute o eccedenze di Rol (Risultato Operativo Lordo) e interessi passivi indeducibili. I vantaggi possono essere sia di natura finanziaria che di natura economica [51], creando dei risparmi d'imposta, ma non solo: anche vantaggi svincolati e indipendenti dal riequilibrio di ¨danneggiamenti˝ tributari infragruppo e che hanno una natura remunerativa e non risarcitoria; per esempio si pensi ai compensi erogati per incentivare la partecipazione alla tassazione di gruppo di alcune società (magari in perdita o con eccedenze di imposta) o per disincentivare l'adesione di altre (società con redditi imponibili elevati) [52] . Due sono i riferimenti normativi da tenere in considerazione in materia: uno è l'art. 4 lett. a) della Legge Delega n. 80 del 7 aprile 2003 mentre l'altro è il comma 4 dell'art. 118 del Tuir. Entrambi prevedono il medesimo trattamento relativamente ai compensi infragruppo, ovvero l'irrilevanza e la neutralità di tali somme nella determinazione della base imponibile di gruppo, la loro esclusione dalla sua quantificazione; tuttavia si possono riscontrare delle sottili differenze nella formulazione dei due articoli, sintomatiche di una loro ratio leggermente diversa.

L'art. 4 lett. a) della L. 80/2003 prevede¨*l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito dei compensi corrisposti alle e ricevuti dalle società con imponibili negativi*˝. Quindi l'intento del legislatore delegante pare essere quello di intendere il concetto di vantaggio solamente come un minor carico fiscale motivato da perdite che si sono originate in capo a una o più società che fanno parte del perimetro di consolidamento. Ciò sembrerebbe porre l'accento sull'aspetto legato alla tutela dei soci di minoranza delle società in perdita [53], i quali subiscono un danno provocato dalla impossibilità di utilizzare le eventuali perdite prodotte dalle loro società, perdite che nel consolidato

[51] A. Siniscalchi,¨ La redazione degli accordi di consolidamento fiscale˝, in Il Fisco n. 3/2009, pag. 2012
[52] C. Ricci, in op. cit., pag. 161
[53] P. Marongiu¨ Il Consolidato fiscale nazionale tra norme di attuazione, prassi e decreto correttivo˝, in Diritto e Pratica tributaria 2005, pag. 609

sono trasferite appunto all'ente consolidante. Tali soci devono beneficiare di una sorta di remunerazione che li ristori per il danno subito; per non aggravare ulteriormente la loro posizione, visto che appunto non possono beneficiare individualmente di tali perdite, la scelta di non tassare i compensi che ricevono a fronte dell'apporto di queste perdite è una logico¨agevolazione˝prevista dal Tuir.

Ai sensi del comma 4 dell'art. 118 del Tuir invece¨*non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite e versate tra le società di cui al primo comma in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti*˝. E' evidente allora come la Legge Delega menzioni solo¨gli imponibili negativi˝mentre invece nel Tuir si parli in maniera molto più generica di¨vantaggi fiscali˝, pur rimanendo comunque valido in entrambi i casi il principio dell'esclusione di queste somme dal reddito complessivo globale del gruppo. La spiegazione di questa differenza può individuarsi nel fatto che il punto di vista del legislatore del Tuir è sicuramente più ampio in quanto egli è ben consapevole che il fenomeno delle compensazioni infragruppo non si limiti ed esaurisca soltanto nei casi in cui si abbia a che fare con perdite, bensì comprenda più fattispecie e ipotesi. Non vi è quindi nessuna incompatibilità tra le due norme testè evocate, semplicemente un diverso modo di affrontare la questione. Parlando di¨imponibili negativi˝il legislatore della Legge Delega ha voluto solamente soffermarsi su quello che risulta essere il principale vantaggio fiscale, ma ciò non significa che abbia inteso in questo modo ricondurre il concetto di vantaggio esclusivamente al riporto della perdite nel gruppo; pertanto, come si è detto in precedenza, la categoria dei vantaggi fiscali è vasta e non si esaurisce nella fattispecie menzionata dalla Legge 80/2003.

Riguardo ai compensi che derivano dall'utilizzo di perdite, è opportuno fare un'ulteriore riflessione: affinché il vantaggio si manifesti e giustifichi l'erogazione del compenso ci si chiede se sia sufficiente che la perdita sia trasferita in capo alla società consolidante, essendo perciò potenzialmente idonea a determinare un risparmio d'imposta, oppure al contrario è necessario che essa concretamente e non solo potenzialmente sia utilizzata in abbattimento del reddito imponibile del gruppo [54] . Interpretando estensivamente l'art. 4 lett. a) della Legge Delega sembrerebbe potersi propendere per la mera potenzialità dell'utilizzo della perdita; per sostenere l'irrilevanza delle attribuzioni compensative non è richiesto che tale perdita sia immediatamente impiegata nella fase di

[54] C. Ricci, in op. cit., pag. 163

determinazione dell'imponibile della fiscal unit, bensì è sufficiente immetterla nel procedimento di consolidamento anche ai fini di un suo utilizzo successivo. Se però ci basiamo sull'interpretazione letterale dell'art. 118 comma 4, il quale fa riferimento ai vantaggi" ricevuti e attribuiti" e non" ricevibili e attribuibili" , il concetto della potenzialità del vantaggio viene messo in dubbio. In merito utili indicazioni ci vengono fornite dal Principio Contabile n. 25 dell'Oic, secondo il quale quando si parla di un risparmio d'imposta derivante dalla compensazione di una perdita, assume rilevanza non solo il risparmio effettivo ma anche quello che è presumibile con" ragionevole certezza". Perciò va tenuto presente come l'esclusione dal reddito imponibile di gruppo dei compensi erogati in conseguenza del trasferimento di perdite nel consolidato derivi da un risparmio d'imposta oltreché effettivo anche solo ragionevolmente prevedibile.

La regola generale della irrilevanza dei compensi infragruppo ha però un'eccezione: infatti, nel caso in cui i compensi abbiano una cosiddetta natura remunerativa e non risarcitoria essi non sono fiscalmente neutrali e costituiscono dei proventi imponibili per chi li realizza e dei costi deducibili per chi li sostiene. Sono questi i casi, accennati in precedenza in questo paragrafo, dei compensi non concessi per controbilanciare uno svantaggio fiscale, ma per far sì che una società per esempio aderisca o non aderisca al consolidato, oppure che vengano rispettate determinate condizioni e regole pattuite tra le parti una volta che l'opzione è stata validamente esercitata. E' evidente quindi che l'esame della causa che giustifica l'esistenza del compenso è indispensabile per poterne evincere il suo regime fiscale.

Relativamente alle modalità di quantificazione dei compensi, la legge lascia un'ampia autonomia alle parti ; in linea teorica quindi si può dire che non c'è nessuna limitazione nella definizione di tali importi. Tuttavia, l' Agenzia delle Entrate tramite la Circolare 53/E del 2004 si è espressa a tal proposito, precisando che la misura massima del beneficio riconosciuto alle società consolidate dovrebbe essere pari al teorico risparmio d'imposta che si ottiene applicando l'aliquota Ires in vigore in quel momento [55].

[55] Pertanto, se per esempio la controllata Beta genera una perdita pari a 1000 che viene trasferita al gruppo, Alfa consolidante può concederle un beneficio massimo pari a 275, cioè il 27,5% di 1000, che costituisce il risparmio d'imposta che il gruppo avrà in conseguenza dell'utilizzo di questa perdita. I compensi inoltre non devono essere rapportati alla percentuale di partecipazione della minoranza azionaria al capitale della controllata; se per esempio la controllante detiene il 60 % del capitale della controllata dalla quale proviene la perdita che giustifica il vantaggio fiscale e il compenso, quest'ultimo non dovrà essere pari al 40 % del risparmio d'imposta teorico (40% = quota di minoranza della controllata), in quanto esso va parametrato alle imposte dovute o fatte risparmiare a livello di gruppo, prescindendo dalla circostanza che le controllate sia o meno totalmente sotto il controllo della consolidante

La remunerazione delle perdite fiscali trasferite generalmente avviene sulla base di due diversi criteri temporali, o contestualmente, cioè in un momento all'utilizzo di tali perdite all'interno del gruppo oppure viceversa può essere differita successivamente. In tale ultimo caso questa remunerazione è collegata alla verifica dell'effettività del sacrificio legato al trasferimento delle perdite al consolidato [56]. I criteri di calcolo, i limiti nonché le tempistiche di pagamento relative a tale somme sono regolati da degli specifici accordi di natura privatistica tra le parti, denominati" accordi di consolidamento"[57]. Questi accodi vengono predisposti dalla società controllante e sono accettati da tutti i soggetti che aderiscono al consolidato e, oltre a prevedere gli elementi sopra citati, contengono una serie di altre informazioni, come ad esempio le conseguenze, gli obblighi e le responsabilità che derivano dalla cessazione del regime in caso di mancato rinnovo dell'opzione o di fuoriuscita di una società, oppure le modalità di riconoscimento e valutazione delle perdite che sono trasferite alla consolidante.

2.4) Il riporto delle perdite nel consolidato fiscale nazionale

Questo è un tema che da sempre è oggetto di studio e analisi approfondita da parte del legislatore e di molti studiosi del diritto tributario, in particolare in chiave antielusiva, visto che l'utilizzo delle perdite fiscali costituisce indubbiamente uno dei principali strumenti tramite i quali le imprese possono abbattere il loro reddito e di conseguenza sopportare una minore imposizione fiscale; per questo può prestarsi a politiche e manovre anche elusive.

La normativa che regola le modalità di riporto delle perdite di impresa prodotte dai soggetti di cui all'art. 73 del Tuir è stata di recente riformulata ad opera dell'art. 23 comma 9 del Decreto Legge 98/2011, convertito con modificazioni dalla Legge 15 luglio 2011 n.111. L'intervento ha introdotto due significative novità all'art. 84 del Tuir, la norma generale che disciplina la tematica. Tutto ciò inevitabilmente comporta delle ripercussioni anche all'interno dell'istituto del consolidato; a tal riguardo, l'art. 118 comma 2 del Tuir non è stato oggetto di cambiamenti, tuttavia come chiarisce la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 6 dicembre 2011, anche il consolidato

[56] M. Zanni, G. Rebecca," Le perdite nel consolidato fiscale nazionale", in Il Fisco n. 19/2010, pag. 2933
[57] A. Siniscalchi," La redazione degli accordi di consolidamento fiscale", in Il Fisco n. 3/2009, pag. 2011

nazionale è soggetto all'applicazione della nuova normativa in materia di riporto delle perdite.

L'art. 84 del Tuir nella sua precedente formulazione consentiva alle imprese che avessero concluso un esercizio con una perdita fiscale di riportare in avanti integralmente fino ai cinque periodi di imposta successivi a quello di maturazione tale perdita e in questo modo utilizzarla per abbattere il reddito imponibile generato in un esercizio. Le perdite subite invece nei primi tre periodi di imposta dalla costituzione dell'impresa (perdite da start up) potevano essere riportate in avanti senza alcuna limitazione temporale. *La ratio di questo meccanismo compensativo viene individuata nell'ottica di garantire" l'effettività" dell'imposizione* [58] , in aderenza al principio costituzionale sancito dall'art. 53 della Costituzione, il quale implicitamente prevede che le manifestazioni di ricchezza da sottoporre a tassazione non devono essere temporanee o fittizie, bensì appunto effettive; cosa che viene garantita da molte norme dell'ordinamento tributario, la più importante delle quali forse è proprio quella che si sta considerando.

Dopo l'emanazione del Decreto Legge 98/2011, l'art. 84 comma 1 del Tuir stabilisce che"l*a perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare .."* Quindi, è sempre prevista la possibilità di compensare il reddito imponibile degli esercizi successivi con la perdita maturata precedentemente; tuttavia le due differenze che emergono riguardano innanzitutto il fatto la perdita non può essere utilizzata integralmente ma solamente nei limiti dell'80 % del reddito imponibile da abbattere; ovviamente se la perdita complessiva è maggiore di questo importo, dopo la compensazione emergerà una perdita residua che potrà essere utilizzata in un altro esercizio. In secondo luogo non vi è nessuna limitazione temporale nell'utilizzo delle perdite che perciò sono riportabili in avanti illimitatamente; l'unico limite è quello concernente l'ammontare massimo della perdita compensabile durante un esercizio. Le perdite maturate durante i primi tre esercizi di costituzione di un'impresa, oltre ad essere riportabili in avanti illimitatamente come tutte le altre, sono utilizzabili integralmente e non nel limite dell'80 % del reddito imponibile.

[58] C. Ricci, in op. cit., pag. 185

L' art. 118 comma 2 del Tuir afferma che " *le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo di cui alla presente sezione possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono*". Indispensabile perciò, ai fini della comprensione del trattamento riservato alle perdite fiscali generate da una o più società che hanno optato per il consolidato, è la verifica del momento temporale in cui le perdite sono maturate. Al riguardo si distingue tra [59]:

1. perdite fiscali sorte anteriormente all'adesione al consolidato dell'ente che le ha generate;
2. perdite fiscali sorte durante la vigenza del consolidato;
3. perdite fiscali che, una volta che l'opzione per il consolidato abbia cessato di produrre i suoi effetti e quindi sia scaduta, comunque residuano in capo alle società che erano incluse nel consolidamento.

Le perdite che sono sorte in un periodo d'imposta precedente a quello nel quale si è optato per la tassazione consolidata possono, a norma dell'art. 118 comma 2 del Tuir, essere utilizzate dal soggetto che le ha generate solamente per abbattere il proprio reddito imponibile individuale, reddito che verrà poi trasferito al gruppo nel caso in cui residui una differenza positiva; nel caso in cui in capo ad una società residui una perdita, secondo quanto riportato dalla Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 dell'Agenzia delle Entrate, tale perdita residua permane sempre in capo individualmente al soggetto che l'ha generata, il quale negli esercizi successivi potrà avvalersene per compensare un suo eventuale reddito imponibile positivo. Tale perdita pertanto non potrà essere trasferita al consolidato; il divieto di trasferimento riguarda anche eventuali compensazioni tra perdite pregresse e reddito consolidato effettuate tramite il meccanismo delle rettifiche di consolidamento, così come sostenuto dalla Commissione Tributaria di Genova nella sentenza n. 308 del 9 dicembre 2009. Va ribadito comunque che la perdita individuale ante consolidamento deve essere utilizzata individualmente in compensazione rispettando i nuovi dettami forniti dalla Legge n. 111 del 15 luglio 2011, quindi nella misura pari al massimo all'80% del reddito imponibile della società che l'ha prodotta e senza alcuna limitazione temporale [60].

[59] M. Zanni, G. Rebecca, in op. cit., pag. 2930

[60] E' utile a questo punto un esempio chiarificatore, ripreso dalla Circolare n. 53/2011 dell'Agenzia delle Entrate : Alfa e Beta, nell'esercizio n, hanno realizzato rispettivamente perdite per 18000 e 15000 euro. Nell'esercizio n+1 optano per la tassazione consolidata insieme alla società Gamma; in tale esercizio Alfa

Dopo che le società hanno optato per la tassazione consolidata di gruppo, l'emergere di una perdita in uno degli esercizi di validità del regime in capo ad una delle società coinvolte nel consolidato comporta che, a differenza della fattispecie precedente, tali perdite non vanno ad abbattere il reddito delle imprese che le hanno generate, bensì confluiscono integralmente (e quindi non nel limite massimo dell'80%) alla fiscal unit; concorrono cioè, insieme agli eventuali redditi delle altre società del gruppo, alla formazione della base imponibile consolidata [61]. Ovviamente al posto di un reddito complessivo si potrà anche ottenere una perdita complessiva nel caso in cui le perdite individuali eccedano i redditi delle singole società. In tal caso il riporto a nuovo della perdita di gruppo spetta esclusivamente alla controllante, salvo il caso di una eventuale riattribuzione di parte delle perdite alle società che le hanno prodotte, come conseguenza di interruzione o mancato rinnovo dell'opzione.

Nel caso di cessazione per un qualsiasi motivo del regime opzionale, la sorte delle perdite complessive di gruppo che si sono formate va precisata. Al riguardo l'art. 125 comma 2 del Tuir, rinviando all'art. 124 comma 4 dello stesso decreto, precisa che in caso di mancato rinnovo dell'opzione o di una sua interruzione permanente antecedentemente alla scadenza naturale del regime (tre anni dall'opzione) , le perdite che risultano dalla dichiarazione di gruppo rimangono nella esclusiva disponibilità della società o dell'ente consolidante; esse vengono considerate per la consolidante al pari delle perdite individuali, perciò ne deriva che se la società consolidante decidesse di optare per l'adesione ad un nuovo regime opzionale, essa potrebbe usare tali perdite soltanto per compensare il proprio reddito imponibile e non quello di gruppo.

---

genera un reddito imponibile pari a 20000, Beta 15000 e Gamma 12000. Il meccanismo di riporto delle perdite è il seguente:

- Alfa nell'esercizio n + 1 trasferirà al gruppo un reddito imponibile pari a 20000 - (18000 x 80 %), ovvero 20000 - 16000, ovvero 4000 euro. Alfa avrà inoltre una perdita residua di 2000, (18000 - 16000) che potrà utilizzare negli esercizi successivi per ridurre il proprio reddito;
- Beta nell'esercizio n + 1 trasferirà al gruppo un reddito imponibile pari a 15000 - (15000 x 80 %), ovvero 15000 - 12000, ovvero 3000. Beta avrà inoltre una perdita residua di 3000, (15000 - 12000), che potrà utilizzare negli esercizi successivi per ridurre il proprio reddito;
- Il reddito imponibile di gruppo sarà pari a 4000 + 3000 + 12000 ovvero 19000 euro.

[61] Se per esempio Alfa controllante ha un reddito in un certo esercizio pari a 30000 euro e la controllata/consolidata Beta genera una perdita di 10000 euro in quell'esercizio, nel quale si è optato per la tassazione consolidata, allora il reddito complessivo sul quale va liquidata l'imposta di gruppo sarà pari 30000 – 10000 , cioè 20000 euro.

A norma dell'art. 129 del Tuir, le perdite residue possono anche essere attribuite alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo o non è rinnovata l'opzione per la tassazione consolidata. In questo caso la legge lascia una massima discrezionalità alle parti; l'unica formalità prevista consiste nell'obbligo di indicare nella comunicazione da far pervenire all'Agenzia delle Entrate che attesti l'avvenuto esercizio dell'opzione, qual è il criterio che viene seguito per l'attribuzione di tali perdite. Può trattarsi di un riparto che avviene proporzionalmente alle società che le hanno prodotte oppure in un qualsiasi altro modo; esso comunque sarà convenuto negli accordi di consolidamento. Inoltre il criterio di ripartizione non necessariamente deve essere il medesimo per tutte le società, potendosi al riguardo configurare scelte molteplici e diverse per le varie entità consolidate.

Al momento della cessazione del consolidato, le società devono comunicare all'Agenzia delle Entrate qual è l'ammontare delle perdite residue che viene loro attribuito. Attenzione che vi è una limitazione in merito all'importo massimo di perdite trasferibile a ogni singola società: tale limite è pari alla differenza tra l'importo delle perdite trasferito dalla singola società al consolidato e l'effettivo utilizzo che ne è stato fatto di queste da parte della consolidante per la quantificazione del reddito globale del gruppo.

Precedentemente è stato sottolineato come il fenomeno del riporto delle perdite a volte venga strumentalizzato e sfruttato in chiave antielusiva e come queste manipolazioni siano accomunate dall'avere come scopo primario quello di ridurre o addirittura eliminare il prelievo fiscale. Il legislatore ha strutturato in un certo modo la normativa sulle perdite anche per cercare di scoraggiare e di reprimere all'interno dei gruppi di imprese il cosiddetto fenomeno del "commercio delle bare fiscali" tramite il quale le società aventi redditi imponibili di un certo ammontare decidono di acquisire il controllo di società che al contrario registrano delle perdite, con la finalità ovviamente di effettuare una compensazione dei redditi e godere di un risparmio d'imposta. Tramite questo meccanismo elusivo si aggirerebbe il divieto di compensazione intersoggettiva che vieta ad un soggetto che ha realizzato un determinato reddito di ridurlo avvalendosi della perdita derivante dall'attività d'impresa di un soggetto diverso; è evidente pertanto come sia ammessa esclusivamente la compensazione intrasoggettiva tra utili e perdite del medesimo soggetto, anche se riferibili a diversi periodi di imposta [62]. Per evitare acquisizioni di imprese che non siano dettate da logiche imprenditoriali o strategiche e

[62] C. Ricci, in op. cit., pag. 187

mirino in realtà solo ad ottenere una minore imposta, l'art. 84 del Tuir, al terzo comma, contiene una deroga alla regola generale del riporto delle perdite stabilita nel suo primo comma, statuendo che "*le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo, e venga modificata l'attività principale di fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo di imposta in corso al momento del trasferimento o acquisizione ovvero nei due successivi o anteriori*".

Nel caso in cui si venga a configurare la fattispecie sopra delineata, il legislatore sospetta che l'operazione sia architettata in maniera elusiva; si sospetta cioè che una società voglia conseguire una riduzione dell'imposta, acquisendo il controllo di un'altra società di fatto inattiva ma che gode di perdite pregresse non utilizzate; il fenomeno viene contrastato negando alla società che acquisisce il controllo maggioritario e che al contempo modifica l'attività della società acquisita nei periodi citati, la possibilità di fruire del riporto delle perdite.

Nell'ambito dei gruppi il legislatore aveva previsto una deroga al terzo comma dell'art. 84, consentendo quindi il riporto delle perdite, nel caso del trasferimento della maggioranza di una società e di una contestuale modifica della sua attività, qualora "*le partecipazioni fossero acquistate da società controllate dallo stesso soggetto che controlla il soggetto che riporta le perdite ovvero dal soggetto che controlla il controllante di questi*". Il D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 tuttavia ha eliminato la previsione di cui trattasi, la quale era giustificata dall'esigenza di non ostacolare simili passaggi nell'ambito del gruppo alla luce della sostanziale identità del soggetto coinvolto. Ne consegue quindi che una società, per beneficiare del riporto a nuovo delle perdite generate da un altro soggetto, dove entrambi facciano parte del medesimo gruppo, deve superare la presunzione di elusione dell'operazione presupposta dal legislatore. Per fare ciò occorre dimostrare la sussistenza di due requisiti, relativi alla società la cui partecipazione viene ceduta, che testimoniano come la suddetta impresa sia attiva e non sia in realtà un'entità inoperante e destinata soltanto a compensare redditi. Tali requisiti sono:

- avere avuto nei due anni precedenti al trasferimento un numero di dipendenti almeno pari a 10;

- far emergere dal conto economico dell'esercizio precedente a quello del trasferimento un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare di spese per prestazioni di lavoro subordinato e contributi superiore al 40 % di quello che risulta dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

La scelta del legislatore, espressa dal comma secondo dell'art. 118 del Tuir, di consentire l'utilizzo delle perdite maturate prima dell'ingresso nel consolidamento da parte del soggetto che le ha generate solo per compensare il proprio reddito individuale e non quello del gruppo si giustifica sempre nell'ottica precedente di contrastare il commercio delle¨bare fiscali˝.

Un'altra avente finalità antielusiva, sempre in quest'ottica di utilizzo delle perdite fiscali, che è suscettibile di trovare applicazione all'interno del consolidato viene individuata nell'art. 37 - bis del D.P.R n. 600 del 1973. Tale articolo contiene un'elencazione di comportamenti e di operazioni potenzialmente sospette le quali, se viene riscontrata nella fattispecie concreta la presenza di alcune particolari condizioni e caratteristiche, vengono identificate come elusive e comportano il venire meno dei vantaggi tributari conseguiti indebitamente.

Di particolare interesse è la lettera f - bis) del comma 3 dell'art. 37 - bis, la quale è stata introdotta dal D.Lgs. 344/2003 e include nell'ambito di applicazione della disposizione anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi alla tassazione di gruppo; la norma sembrerebbe non essere molto chiara, tuttavia la Circolare n. 53/E del 20 dicembre del 2004 dell'Agenzia delle Entrate ha fornito una precisazione in merito, specificando che essa, se ricorrono le condizioni previste dal medesimo art. 37 - bis, può disciplinare¨*tutte le operazioni di cessione poste in essere tra soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo e in particolare quelle che si prefiggono di aggirare i limiti di utilizzo delle perdite pregresse* [63] *e che sono diverse da quelle previste dal comma 2 dell'art. 123 del Tuir˝*.

Va chiarito perché si ricorre all' 37 - bis, come norma di riferimento per contrastare eventuali operazioni elusive riguardanti l'utilizzo delle perdite pregresse, quando in realtà vi è già l'art. 118 comma 2 del Tuir che consente l'utilizzo di tali perdite solo in capo alla società che le ha realizzate; in merito a tale questione la Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008) ha abrogato l'art. 123 del Tuir. Esso contemplava il cosiddetto trasferimento infragruppo¨in regime di neutralità fiscale˝di alcuni beni: in

[63] Circ. n. 53/E dell'Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2004

virtù di tale norma le società che partecipavano al consolidato potevano trasferire ad altre società incluse nel perimetro di consolidamento bene diversi da quelli che producono ricavi d'impresa e plusvalenze esenti (ovvero immobilizzazioni materiali e immateriali, aziende, partecipazioni imponibili ecc.) senza far emergere plusvalenze fiscalmente rilevanti, cioè in regime di neutralità dei valori fiscali riconosciuti [64]. Tale regime si prefiggeva di favorire la circolazione infraconsolidata dei cespiti concedendo al gruppo la possibilità di trasferire al suo interno determinati beni facendo sì che la relativa plusvalenza derivante dalla loro cessione rimanesse latente ed emergesse solo quando il bene veniva ceduto all'esterno del gruppo oppure in caso di interruzione dell'opzione.

Tali cessioni però potevano avere finalità elusive: infatti una società del gruppo avrebbe potuto cedere in regime di neutralità fiscale un bene ad un'altra società del gruppo, la quale aveva in capo a sé delle perdite pregresse. Tale società cedeva nuovamente il bene ad un soggetto terzo estraneo al gruppo; emergeva quindi una plusvalenza, che in linea teorica la società cedente avrebbe potuto compensare con le sue perdite pregresse, con ovviamente un vantaggio per il gruppo nella conseguente determinazione del reddito imponibile, se il comma 2 dell'art. 123 del Tuir non avesse vietato esplicitamente questa possibilità. Considerata l'abrogazione dell'art. 123 del Tuir, l'unica norma che contrasta il fenomeno appena nominato è proprio l'art. 37 - bis e in particolare la lettera f - bis) del comma 3 che reprime i comportamenti attuati nel gruppo che sono finalizzati ad ottenere vantaggi fiscali indebiti tramite fattispecie che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'ex art. 123 comma 2. L'inclusione, tra le casistiche individuate dall'art. 37 - bis come possibili fattispecie elusive, delle citate operazioni di cessione di determinati beni nell'ambito del gruppo, non basta: occorre infatti che le operazioni in questione soddisfino ulteriori requisiti e condizioni necessarie, che sono:

- il fatto di aggirare obblighi e divieti stabiliti dall'ordinamento tributario;
- avere come finalità intrinseca il conseguimento di un vantaggio indebito, che generalmente coincide con un vantaggio d'imposta;
- la mancanza di valide ragioni economiche che motivino l'operazione.

L'utilizzo di perdite pregresse come nel caso precedente della plusvalenza prima latente e poi emergente, allo scopo di procurarsi dei vantaggi fiscali che altrimenti non

[64] M. Grazioli, M. Thione," Il refreshing delle perdite nel consolidato fiscale", in Il Fisco, n. 26/2011, pag. 4174

spetterebbero, contrasta con la ratio sottostante alla disciplina del riporto delle perdite, la quale è tesa a garantire l'effettività del prelievo e il rispetto del principio della capacità contributiva. Altrettanto palese è che se una società del gruppo acquisisce il bene e lo rivende, compensando la plusvalenza con perdite pregresse, l'Erario viene penalizzato perché, alla compensazione che si viene a creare non corrisponde l'imponibilità in capo al cessionario (in seguito cedente) della plusvalenza medesima. Infine non sembrano sussistere minimamente delle valide ragioni economiche che giustifichino una simile operazione, soprattutto se essa è posta in essere per aggirare eventuali obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Nell'ambito del consolidato, l'utilizzo di perdite pregresse con lo scopo di ottenere dei benefici non spettanti e indebiti contrasta non solo con l'art.118 comma 2 del Tuir ma soprattutto, in chiave antielusiva, non può che essere oggetto di considerazione e analisi da parte proprio dell'art. 37-bis comma 3 lett. f-bis) D.P.R. 600/1973, norma che, specialmente a partire dal periodo d'imposta 2008, assurge a punto di riferimento in materia.

Un'altra tematica nell'ambito del riporto delle perdite è quella relativa alle operazioni straordinarie che vedono coinvolte società che hanno optato per la tassazione consolidata; ci si riferisce in particolare alle operazioni di fusione e di scissione dove i soggetti interessati (alcuni o tutti) sono allo stesso tempo entità che aderiscono ad un consolidato nazionale. In mancanza di un'espressa previsione normativa negli articoli del Tuir dedicati al consolidato, utili indicazioni in materia sono fornite dalla Risoluzione 13 marzo 2007 n. 48/E dell'Agenzia delle Entrate; in seguito va registrato l'intervento operato dal legislatore attraverso la Circolare 9 marzo 2010 n. 9/E sempre dell'Agenzia delle Entrate che ha offerto ulteriori contributi interpretativi. Ma procediamo per ordine.

L'art. 12 comma 1 lett. a) del D.M. 9 giugno 2004 prevede che anche nel caso di vigenza del consolidato trovano applicazione le disposizioni generali previste dal Tuir per disciplinare il riporto delle perdite durante le operazioni straordinarie: ci si riferisce in particolare all'art. 172 comma 7 per le fusioni e all'art. 173 comma 10 per le scissioni. L'art. 172 comma 7 prevede che "l*e perdite delle società che partecipano alla fusione, compresa la società incorporante, possono essere portate in diminuzione del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui all'art. 2501*

quater del codice civile, senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi ventiquattro mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione e' stata deliberata, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell' attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori..˝. Trattasi ancora una volta di una norma antielusiva finalizzata a contrastare eventuali fusioni che hanno come scopo solo quello di compensare redditi e perdite tra le società coinvolte; compensazione che ovviamente sarà sempre una logica conseguenza in questi casi ma che, proprio per contenere gli ipotetici effetti elusivi, è soggetta ad una limitazione parziale [65], consistente nella fissazione sia di un limite di tipo quantitativo, ovvero l'ammontare del patrimonio netto di ciascuna società che si fonde, quale importo massimo della perdita portabile in diminuzione dalla società medesima, nonché subordinata al rispetto di due indici di vitalità economica, ovverosia l'ammontare dei ricavi caratteristici e delle spese per prestazioni di lavoro subordinato, che servono a dimostrare la vitalità della società di cui si riporta la perdita e il suo non essere una cosiddetta¨bara fiscale˝.

Per quanto riguarda le scissioni, l'art. 173 comma 10 del Tuir semplicemente stabilisce che ¨ *alle perdite fiscali delle società che partecipano alla scissione si applicano le disposizioni del comma 7 dell'articolo 172, riferendosi alla società scissa le disposizioni riguardanti le società fuse o incorporate e alle beneficiarie quelle riguardanti la società risultante dalla fusione o incorporante ed avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dal progetto di scissione di cui all'articolo 2506-bis del codice civile, ovvero dalla situazione patrimoniale di cui all'articolo 2506-ter del codice civile ˝*. E' evidente il richiamo alla disciplina dettata per le fusioni.

Sorge un problema di coordinamento tra la normativa generale che disciplina il riporto delle perdite nel consolidato e le due norme ad hoc in questione; si tratta allora di capire come superare questo contrasto. Ecco allora che a tal proposito la Circolare 9 marzo 2010 n.9/E costituisce indubbiamente una pronuncia di rilevante importanza. Le problematiche riguardano il fatto che come è noto, nel consolidato, utili e perdite delle

[65] K. Tacchi,¨ Fusioni e scissioni tra società consolidate - Riporto delle perdite fiscal í˝, in Il Fisco, n. 30/2010, pag. 4787

società che sono maturate in costanza del regime possono essere compensate liberamente per produrre il reddito complessivo di gruppo, tuttavia implicitamente questo sembra non valere nel caso in cui si verifichi una fusione o una scissione che non interrompe il consolidato, poiché abbiamo già detto che in questa ipotesi bisogna sottostare alla limitazione antielusiva di cui agli art. 172 comma 7 e 173 comma 10 del Tuir e il riporto delle perdite è soggetto appunto a dei precisi vincoli. E' evidente pertanto il contrasto con l'art. 118 del Tuir. Il nodo cruciale di tutta la questione consiste nel capire se veramente si applicano i limiti antielusivi degli art. 172 e 173 come stabilisce l'art. 12 comma 1 lett. a) del D.M. 9 giugno 2004, dato che essi disciplinano in maniera specifica le operazioni straordinarie di fusione e di scissione, oppure se al contrario tali limiti vadano ignorati in quanto la sussistenza del consolidato implica automaticamente la libera compensabilità di perdite post adesione al regime opzionale. In merito si riscontrano posizioni discordanti: chiarezza è stata fatta proprio con la sopracitata Circolare n.9/E del 2010, la quale ha stabilito che il rinvio operato dall'art. 12, comma 1, lett. a) del D.M. 9 giugno 2004 alle norme in tema di fusione e scissione per le società consolidate si applica solo in linea generale [66] . Questa affermazione viene giustificata dal fatto che, se si applicassero gli articoli 172 e 173 del Tuir i quali hanno solamente una finalità antielusiva, si andrebbero ad intaccare il principio ispiratore e la ratio sottostante all'istituto del consolidato, ovvero la libera circolazione infragruppo delle perdite e dei redditi post consolidamento; tale conclusione è valida solo per le perdite che non sono sorte ante - consolidato: per le perdite pregresse infatti le disposizioni limitative al riporto delle perdite resteranno valide.

Può capitare che un'operazione straordinaria venga posta in essere nell'imminenza della cessazione del consolidato (per esempio poco tempo prima della scadenza triennale); è evidente che in tale caso ciò può far suscitare dubbi e sospetti in merito allo scopo di tale evento. Ipotizzandone il carattere elusivo ci si chiede se è ammessa anche in questo caso senza alcuni limiti la compensazione dei redditi e delle perdite e di conseguenza la non applicazione degli art. 172 comma 7 e 173 comma 10. Ancora una volta bisogna fare riferimento all'art. 37 - bis del D.P.R. 600/1973 al fine di verificare se l'operazione è stata realizzata esclusivamente per eludere le disposizioni sul riporto delle perdite nelle operazioni straordinarie [67]. In caso affermativo, gli eventuali benefici fiscali

[66] Circ. n.9/E dell'Agenzia delle Entrate del 9 marzo 2010

[67] D. Liburdi, ` Il riporto delle perdite nell'ambito di operazioni straordinarie che interessano società consolidate´, in Il Fisco n. 12/2010, pag. 1883

derivanti dal riporto illimitato delle perdite vengono meno, altrimenti l'operazione resta valida con tutte le conseguenze del caso.

2.5) Il regime degli interessi passivi

La partecipazione al consolidato fiscale comporta anche la soggezione ad una disciplina specifica che concerne il riporto e la compensazione all'interno del gruppo delle eventuali eccedenze di interessi passivi indeducibili in capo alla società da cui scaturiscono.

Innanzitutto per effetto della Finanziaria del 2008, l'art. 96 del Tuir, che stabilisce il meccanismo di deducibilità degli interessi passivi in capo una società di capitali (a prescindere dalla sua partecipazione o meno ad un consolidato) ha subito delle modifiche. Ora, in base al primo comma dell'art. 96, gli interessi passivi netti, ovvero al netto degli interessi attivi e altri proventi assimilati, possono essere dedotti nei limiti del 30 % del Risultato Operativo Lordo della gestione caratteristica (ROL) della società. Quest'ultima grandezza viene calcolata come la differenza tra il Valore della Produzione e i Costi della Produzione di cui al primo comma lett. a) e b) dell'art. 2425 del codice civile, escludendo però alcune voci all'interno dei costi, cioè l'ammortamento dei beni immateriali e materiali e i canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali. Inoltre in base al quarto comma del medesimo articolo, la parte indeducibile degli interessi passivi netti di un esercizio, ovvero l'ammontare che eccede il 30 % del ROL, può essere dedotta senza alcuna limitazione temporale dal reddito d'imposta della società degli esercizi successivi, ovviamente a condizione che in quell'esercizio il 30 % del ROL sia maggiore degli interessi passivi netti e quindi residui una eccedenza [68].

[68] S. Mayr," Il nuovo limite alla deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del consolidato fiscale", in Bollettino Tributario n. 4/2008, pag. 298. Facciamo un semplice esempio per capire meglio il significato di questa norma generale:

- anno 2010: Alfa ha un ROL pari a 1000 e interessi passivi netti pari a 500. Il 30 % del ROL ammonta a 300, pertanto gli interessi passivi deducibili sono 300. Residuano 200 di interessi passivi indeducibili, che vanno a incrementare il reddito imponibile del 2010;

Inoltre, a partire dal periodo d'imposta 2010, il primo comma dell'art. 96 del Tuir consente alla società di riportare in avanti illimitatamente l'eventuale parte del 30 % di ROL non utilizzata in compensazione durante un esercizio; ciò significa incrementare di quella quota il ROL di un esercizio successivo. Tuttavia non è chiaro dall'interpretazione letterale della norma se la quota da riportare in avanti debba essere sommata al ROL oppure al 30 % del ROL di uno degli esercizi successivi; infatti va considerato che i risultati ottenuti nei due casi sono differenti. La maggioranza della dottrina comunque propende per la tesi in virtù della quale bisogni effettuare la somma tra l'eccedenza di ROL e il 30 % del ROL dell'esercizio scelto per il riporto, perché solo in questo modo vi è una omogeneità tra le due grandezze. Ogni società segue quindi questi criteri per il trattamento degli interessi passivi in sede di determinazione del suo reddito imponibile.

Chiarita la norma generale, soffermiamoci ora sugli aspetti dell'art. 96 del Tuir dedicati specificamente al consolidato nazionale. Particolarmente meritevole di attenzione è il comma 7 il quale prevede che " *in caso di partecipazione al consolidato nazionale l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatasi in capo ad un soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo loro capiente non integralmente sfruttato per la deduzione* ". E' evidente come anche da questo comma emerga uno dei tratti caratteristici della disciplina del consolidato, cioè la possibilità di utilizzare infra - gruppo elementi reddituali appartenenti alle varie società consolidate per abbattere il reddito complessivo, cosa per altro questa già riscontrata nel caso della maturazione di perdite dopo l'adesione al regime. Anche per gli interessi passivi quindi vi è tale previsione; tuttavia, mentre nel caso delle perdite vi è l'obbligo di utilizzarle in compensazione all'interno del gruppo per l'ottenimento del reddito complessivo, va riscontrato che relativamente agli interessi passivi non vi è un obbligo, bensì una mera facoltà per la società che ne determina l'eccedenza, di trasferirli al gruppo. Perciò, se da

- anno 2011: Alfa ha un ROL pari a 1000 e interessi passivi netti pari a 200. Il 30 % del ROL ammonta a 300, quindi gli interessi passivi di 200 sono interamente deducibili. Residua un'eccedenza di ROL inoltre pari a 100 che viene utilizzata per compensare i 200 di interessi passivi indeducibili dell'anno prima; perciò rimangono ancora solamente 100 di interessi passivi del 2010 indeducibili, riportabili in futuro.

un lato la disponibilità delle perdite è trasferita alla consolidante, che provvede al riporto in avanti di quelle inutilizzate e solo eventualmente alla loro riattribuzione totale o parziale per effetto dell'interruzione o del mancato rinnovo dell'opzione, le eccedenze di interessi passivi e di ROL non trasferite restano nell'esclusiva disponibilità delle società che le hanno generate e possono essere riportate negli esercizi successivi individualmente. Il legislatore tributario pertanto, se si genera un'eccedenza di interessi passivi indeducibili, concede alle società aderenti al consolidato la possibilità di scegliere tra due alternative: trasferire tale eccedenza al gruppo fiscale nell'esercizio di formazione, per abbattere il reddito globale (a condizione ovviamente che le altre società abbiano delle eccedenze di ROL non sfruttate integralmente che devono essere attribuite al gruppo per effettuate la compensazione), oppure beneficiare individualmente dell'eccedenza, per ridurre il proprio reddito in un esercizio successivo (anche in questo caso si necessita della presenza di un 30 % del ROL sufficiente e capiente). Ecco allora che il consolidato nazionale assume rilevanza anche in un'ottica di pianificazione fiscale, perché nei casi di società che hanno un ROL nullo o negativo, impossibilitate quindi a ridurre i loro interessi passivi, il fatto di esercitare l'opzione per il consolidato è l'unica via per trasformare da indeducibili in deducibili gli interessi passivi sfruttando la capienza di ROL di altre società del gruppo [69].

Ecco un esempio che può aiutare a chiarire la situazione: Alfa controlla Beta e le due società hanno optato per il consolidato fiscale. Beta realizza individualmente un eccedenza di interessi passivi indeducibili che supera di 200 il 30 % del proprio reddito individuale. Alfa, dal canto suo, ha un' eccedenza di ROL pari a 200. Beta può:

- o apportare una variazione in aumento al proprio reddito individuale per 200, di modo che se ricorrono le condizioni questi interessi saranno deducibili in futuro in capo ad essa;
- oppure, accordandosi con Alfa, compensare a livello di gruppo i 200 di interessi passivi tramite il riporto da parte di Alfa a livello consolidato della propria eccedenza di ROL.

In dottrina però vi sono due interpretazioni diverse in merito a come, formalmente, nel caso in cui gli interessi passivi indeducibili in capo ad una società siano trasferiti al gruppo, si debba effettuare la compensazione, in particolare su quale sia il soggetto che deve svolgere la relativa variazione in diminuzione e come deve effettuarla. C'è chi

[69] F. Tesauro," Istituzioni di diritto tributario - parte speciale", Milano, 2008, cap. 4, pag. 180

sostiene che al momento della formazione della base imponibile consolidata, la società che gode dell'eccedenza di ROL conferisce al gruppo il proprio reddito già al netto degli interessi indeducibili di un'altra società e quindi in seguito la consolidante ai sensi dell'art. 122 del Tuir procede semplicemente alla sommatoria dei vari redditi per ottenere quello di gruppo. All'opposto invece un'altra dottrina ritiene che deve essere la società consolidante a togliere dal reddito complessivo di gruppo gli eventuali interessi passivi indeducibili; ciò si basa su una lettura attenta appunto del comma 7 che parla di ˜abbattimento del reddito complessivo di gruppo˝ ; anche se il risultato finale non cambia, giuridicamente si propende per quest'ultima linea di pensiero.

Ulteriori precisazioni in materia vengono poi fornite dalla Circolare Ministeriale n. 19/E del 21 aprile 2009, la quale riporta nell'ambito del regime degli interessi passivi alcuni principi che stanno alla base del meccanismo di riporto delle perdite, ovviamente con gli opportuni adattamenti. In particolare il paragrafo 2.6 della Circolare specifica una circostanza che già era implicitamente derivabile dall'art. 96 comma 7 del Tuir, ovvero che se una società che fa parte del gruppo durante un esercizio ha degli interessi passivi netti inferiori al 30 % del ROL, essa può cedere tale part ˜capiente˝a vantaggio della o delle società partecipanti al consolidato per compensare eventuali eccedenze di interessi passivi indeducibili. Attenzione al fatto che vi è una particolarità: l'eventuale scelta di non apportare l'eccedenza al gruppo nello stesso esercizio in cui essa si genera comporta l'impossibilità di trasferirla anche negli esercizi successivi: in altre parole, l'eccedenza di ROL è riportabile nel gruppo solo nell'esercizio in cui sorge; altrimenti può solo essere utilizzata singolarmente dalla società in futuro per compensare i propri interessi.

Le eccedenze di ROL trasferibili al gruppo sono unicamente quelle che si sono formate individualmente in capo alle società dopo la loro adesione al consolidato; al contrario, quelle generatisi precedentemente all'esercizio dell'opzione non possono in alcun modo essere cedute al gruppo, analogamente a quanto previsto per le perdite maturate in capo ad una società che in seguito deciderà di entrate nel consolidato (art. 118 comma 2 del Tuir).

Non sempre però la presenza all'interno del gruppo di società con eccedenze di ROL è sufficiente per poter attuare senza problemi compensazioni con gli interessi passivi indeducibili di altre società consolidate. Per esempio, nel caso in cui una società consolidata disponga di perdite fiscali pregresse e al tempo stesso abbia anche un' eccedenza di interessi passivi indeducibili, tale eccedenza è trasmissibile˜*soltanto e*

nella misura in cui la medesima società abbia evidenziato un risultato imponibile almeno pari alla suddetta eccedenza di interessi passivi indeducibili [70]". E' evidente il carattere antielusivo di questa disposizione mirante ad impedire la compensazione delle perdite ante consolidamento.

Nell'esaminare l'art.. 96 del Tuir, non si può tralasciare il comma 8, il quale contiene una disposizione avente ancora una volta una natura agevolante, la quale è finalizzata a non penalizzare le società consolidanti residenti in Italia che controllano società al contrario che sono fiscalmente residenti all'estero. Tale comma infatti recita che"*ai soli effetti dell'applicazione del comma 7, tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato nazionale possono essere incluse anche le società estere per le quali ricorrerebbero i requisiti e le condizioni previste dagli articoli 117, comma 1, 120 e 132 comma 2, lettera b)..*". Questo significa che viene operata una sorta di finzione giuridica in virtù della quale, nell'ipotesi in cui esista un consolidato nazionale, per consentire la compensazione a livello di gruppo di eventuali eccedenze di interessi passivi indeducibili (cosa appunto prevista dal comma 7 dell'art. 96) la società controllante può comportarsi come se talune delle società da essa controllate che però sono residenti all'estero e non sono incluse nel consolidamento, le quali hanno eccedenze di ROL, siano considerate consolidate pur non essendolo di fatto; questo, si ripete, al solo fine esclusivo di effettuare compensazioni tra ROL e interessi passivi all'interno del gruppo. In questo modo pertanto si possono ottenere dei risparmi d'imposta, con la conseguenza che le capogruppo italiane che detengono partecipazioni di maggioranza in società estere non vengono discriminate ma sono al contrario in qualche modo agevolate e incentivate.

Richiamando l'art. 117 comma 1 e l'art. 120 del Tuir si deduce che l'art. 96 comma 8 fa riferimento a quelle società estere che, se fossero residenti in Italia, potrebbero optare per il consolidato in qualità di controllate perché esse soddisfano appunto i requisiti per accedervi. Un esempio può essere d'aiuto [71]: Alfa, italiana, controlla Beta e Gamma, entrambe italiane e Delta, società residente all'estero. Le tre società italiane hanno aderito ad un consolidato fiscale e si riscontra in esso un'eccedenza di interessi passivi che non può essere assorbita da eccedenze di ROL di nessuna società del gruppo. La società Delta, invece, ha maturato un'eccedenza di ROL dopo aver dedotto i suoi interessi passivi, ma non fa parte del consolidato fiscale nazionale con a capo Alfa. Ecco

[70] F. Carrirolo," Il consolidato fiscale e il regime degli interessi passivi", in Il Fisco n. 46/2009, pag. 7570
[71] S. Mayr, in op. cit., pag. 301

allora che, in virtù del comma 8, tale società può, se la controllante Alfa lo ritiene opportuno, essere messa sullo stesso piano delle controllate italiane, per poter così fare utilizzare la sua capienza di ROL; Delta perciò è come se facesse parte di un consolidato nazionale anche se in realtà non lo è. Va sottolineato come non ci sia alcun obbligo da parte di Alfa in tal senso, cioè essa ha unicamente la facoltà di includere virtualmente Delta nel perimetro di consolidamento, ma non è obbligata a farlo.

La già citata Circolare Ministeriale n. 19/E del 21 aprile 2009 ha affrontato anche questo tema, precisando poi che la società consolidante residente in Italia può scegliere anno per anno solo le società estere che hanno un ROL capiente, *senza l'obbligo di includere tutte le società non residenti e in particolare escludendo in ogni caso quelle che presentano un'eccedenza di interessi passivi* [72]. Inoltre, nel caso in cui si riscontri la presenza di ROL capienti sia in capo a società residenti che a non residenti, bisogna usare prima quelli delle società residenti.

La società consolidante dovrà ovviamente corrispondere alla o alle società estere titolari dell'eccedenza di ROL una remunerazione per l'avere esse apportato un beneficio economico al gruppo; questo in maniera più generica si verifica non solo in tale circostanza ma in qualsiasi caso in cui a norma dell'art. 96 comma 7 del Tuir si vadano a trasferire al consolidato ROL capienti inutilizzati. Tali remunerazioni sono poi fiscalmente neutrali ai sensi dell'art. 118 comma 4 del Tuir, cosa non valida invece per i compensi dati dalla controllante italiana alle controllate estere, *i quali sono deducibili in capo alla consolidata italiana e imponibili per la società estera* [73] . Questo si deduce dalla lettura dell'art. 118 comma 4, che prevede la neutralità fiscale per" *le somme erogate tra soggetti aderenti al consolidato in contropartita ai vantaggi fiscali ricevuti".* Non essendo le società estere formalmente parte di un consolidato ecco allora che nei loro confronti il comma 4 dell'art. 118 del Tuir non trova applicazione.

L'ultima riflessione in tema di interessi passivi riprende in parte un argomento già trattato nel paragrafo 2.4, ovvero il riporto delle perdite nel caso di operazioni straordinarie tra società aderenti al consolidato, soffermandosi però sulle modalità di deducibilità degli interessi proprio in presenza di fusioni o scissioni che non interrompono il consolidato. Al riguardo, come anche per le perdite, la normativa è piuttosto scarna, sussistendo solo l'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 172 del Tuir il quale afferma che" .. *le disposizioni limitative al riporto delle perdite fiscali delle*

[72] E. Rocca, F.Sala, in op. cit., pag. 61
[73] C. Ricci, in op. cit., pag. 73

società che partecipano alla fusione o scissione previste dal comma 7 si applicano anche gli interessi indeducibili oggetto di riporto in avanti di cui al comma 4 dell'art. 96.. ″. Il quadro quindi è il seguente: per capire come e con quali limitazioni è consentita la deducibilità delle eccedenze di interessi passivi in capo a società consolidate che sono coinvolte in fusioni o scissioni, bisogna rifarsi al comma 7 dell'art. 172 del Tuir il quale, pur non disciplinando ad hoc questa tematica in quanto si occupa delle perdite fiscali, rappresenta la norma di riferimento. Ciò viene confermato anche dalla Risoluzione n. 42/E dell'Agenzia delle Entrate del 12 aprile 2011, con la quale il legislatore si è pronunciato chiarendo alcuni aspetti della questione. Innanzitutto si ricorda che le perdite delle società che partecipano ad una fusione o scissione possono essere scomputate dal reddito imponibile della società incorporante o beneficiaria nei limiti dell'ammontare del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio approvato dalla società in perdita, o se è inferiore dalla sua situazione patrimoniale ex art. 2501 - quater del codice civile; tutto ciò a condizione che vengano soddisfatti i requisiti per la vitalità della società in perdita già ampiamente analizzati in precedenza. Spostando l'attenzione sugli interessi passivi, il medesimo iter va rispettato anche in caso appunto di fusioni o scissioni che interessano società titolari di interessi passivi riportabili in avanti ai sensi dell'art. 96 comma 4 del Tuir [74] ; quindi, confronto tra patrimonio netto della società ed eccedenza di interessi passivi indeducibili, con la riportabilità in avanti degli interessi nei limiti dell'ammontare del patrimonio netto.

Nel caso in cui la società che aderisce al consolidato ha in capo a sé sia perdite sorte prima del consolidamento che interessi passivi eccedenti al 30 % del suo ROL, ed essa decide di fondersi o di scindersi, l'ammontare del patrimonio netto (al fine di determinare quante perdite sono deducibili o quanti interessi sono riportabili) va confrontato con la somma tra perdite pregresse e interessi indeducibili [75] della stessa società [76].

La Risoluzione n. 42/E dell'Agenzia delle Entrate del 12 aprile 2011 sottolinea che nel caso di operazioni straordinarie e in presenza di eccedenze di interessi passivi si

[74] A. Mastroberti,"Limiti al riporto degli interessi passivi in caso di fusione che non interrompe il consolidato" , in Il Fisco n. 17/2011, pag. 2745

[75] Circ. n. 19/E dell'Agenzia delle Entrate del 21 aprile 2009

[76] Per esempio, se una società consolidata ha un patrimonio netto che ammonta a 6000 euro, a fronte di perdite pregresse di 4000 euro e interessi passivi non deducibili per altri 4000 euro, ne deriva che in ipotesi di fusione interessi e perdite (8000 euro complessivamente) potranno essere utilizzate dalla società incorporante limitatamente a 6000 euro, residuando quindi una eccedenza di 2000 euro che si vedrà a seconda dei casi e della convenienza come riportare

applicano le limitazioni di cui all'art. 172 comma 7 del Tuir, diversamente a quanto si verifica per le perdite, soggette a questa regola solo se maturano ante consolidato. Questo è il punto fondamentale da tenere ben presente, che si basa sulle diverse logiche che sottostanno ai meccanismi di riporto delle perdite e interessi: nello specifico, una compensazione obbligatoria per le perdite sorte durante l'opzione, a fronte di una mera facoltà ex art. 96 comma 7 del Tuir di utilizzare le eccedenze di interessi passivi. L'atteggiamento del legislatore nella citata risoluzione viene allora giustificato dal fatto che, di per sé, ha senso limitare il riporto degli interessi durante il consolidato in caso di fusione o scissione perché, a differenza del regime delle perdite, non vi è una norma che obbliga al riporto degli interessi; quindi, avendo le società consolidate la discrezionalità e la libertà di fare ciò, il legislatore ritiene doveroso guardare con più attenzione al fenomeno onde evitare eventuali abusi o operazioni di pianificazione con finalità elusiva.

2.6) L'abrogata disciplina dei dividendi: cenni. Il recupero delle svalutazioni dedotte e il riallineamento dei valori

Come già osservato nel consolidato fiscale la società consolidante ai sensi dell'art. 122 del Tuir procede alla determinazione del reddito complessivo di gruppo e alla quantificazione della relativa imposta, sommando i redditi individuali delle varie società consolidate, nonché il suo. Il reddito globale tuttavia, fino all'entrata in vigore della Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge Finanziaria del 2008), risultava da un processo più articolato e lungo che prevedeva oltre alla mera sommatoria dei vari redditi individuali anche l'effettuazione da parte della consolidante di una serie di cosiddette ˜rettifiche di consolidamento˝ menzionate sempre dall'art. 122. Si è detto˜risultava˝ e non˜ risulta ˝ perché, proprio con la Finanziaria del 2008, tali rettifiche di consolidamento sono state abrogate e di conseguenza l'ottenimento del reddito complessivo consolidato deriva dalla semplice somma dei vari redditi delle società incluse nel perimetro di consolidamento. E' opportuno tuttavia richiamare brevemente la disciplina delle rettifiche di consolidamento, per ragioni di completezza nell'esposizione dell'argomento e per capire i motivi che hanno indotto il legislatore ad eliminarle, sottolineando come tale scelta sia giustificata dalla circostanza che

comunque l'accesso al regime di consolidamento rappresenta già di per sé un beneficio e dunque non ne sono necessari di ulteriori per incentivare l'applicazione di una disciplina che già è agevolante, soprattutto per i gruppi d'impresa virtuosi e per le società che sono titolari di perdite da riportare.

Innanzitutto, la lett. a) dell'art. 122 del Tuir disponeva che la società consolidante dovesse effettuare una variazione in diminuzione dal reddito complessivo del gruppo "*per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'art. 117 comma 1, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione*". La ragione giustificatrice di questa previsione andava individuata forse nel voler incentivare in questo modo l'adesione alla disciplina del consolidato da parte delle società che distribuiscono dividendi, dettandone un regime di favore.

Ai sensi dell'art. 89 del Tuir, i dividendi distribuiti dai soggetti passivi dell'Ires sono imponibili nei limiti del 5 % del loro importo; questa percentuale di imponibilità rappresenta in maniera forfettaria l'ammontare delle spese di gestione della partecipazione da cui derivano i dividendi e perciò in questo modo il legislatore ha deciso, al posto di limitare la soglia di deducibilità di tali spese, di non esentare totalmente da tassazione l'importo dei dividendi; coordinando le due norme, si deduce che ante Finanziaria del 2008 all'interno del consolidato vigeva una totale esclusione da imposizione per i dividendi citati, cosa che invece non accade più ora in quanto rimane ferma la regola del loro assoggettamento ad imposizione nel limite del 5 %. Pertanto i dividendi distribuiti dalle controllate alle società incluse nel consolidato concorrono per il 5 % del loro importo alla formazione del reddito globale di gruppo.

Il regime di imponibilità dei dividendi nel limite del 5 % del loro ammontare anche all'interno del consolidato ha effetto a partire dalle delibere di distribuzione dei dividendi adottate dal 1 settembre 2007, ad eccezione di quelle che riguardano la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007 [77] ; tale disposizione mira a contrastare eventuali distribuzioni di riserve compiute dopo che si era venuti a conoscenza dell'intenzione del legislatore di abrogare la rettifica, distribuzioni finalizzate a continuare a godere della detassazione dei dividendi, le quali potevano avvenire retrodatando in maniera fittizia la data della delibera per poter appunto far figurare che essa era avvenuta prima del 1 settembre 2007; inoltre ha

[77] Art. 1 , comma 34, Legge 24 dicembre 2007 n. 244

generato qualche problema interpretativo che è necessario risolvere. Infatti non si capisce se essa faccia riferimento agli utili accertati e distribuiti dalla delibera che approva il bilancio o se invece si riferisca anche a quelli accantonati a riserva e riportati a nuovo [78]. Opinione prevalente in dottrina anche alla luce del comma 2 dell'art. 89 del Tuir è che si faccia riferimento genericamente a tutti gli utili, comprendendo anche quelli accantonati a riserva o riportati a nuovo.

La scelta legislativa di assoggettare a tassazione anche all'interno del consolidato i dividendi distribuiti dalle società controllate, eliminando la relativa rettifica, nel rispetto dell'art. 89 comma 2 del Tuir, oltre a comportare ovviamente un aumento dell'imposta di gruppo dovuto al maggior reddito imponibile complessivo sembrerebbe contrastare con i principi che sottostanno alla disciplina del consolidato. Infatti siccome il reddito delle singole società viene imputato alla consolidante, ciò dovrebbe comportare anche la non imponibilità delle distribuzioni che riguardano quel reddito, come per esempio i dividendi; è in ciò che si manifesta il contrasto con il nuovo art. 122 del Tuir che legittima al contrario l'imponibilità seppur limitata dei dividendi. Tuttavia va detto che comunque la soggettività passiva rimane in capo alle singole società, essendo gli adempimenti della consolidante solo strumentali alla quantificazione del reddito totale, pertanto si può affermare che l'abrogazione della rettifica in esame non si pone in contrasto con i principi fondanti il consolidato [79].

Oltre alla rettifica in diminuzione riguardante i dividendi distribuiti dalle società controllate, si evidenzia poi che la Finanziaria del 2008 ha abrogato altre due rettifiche originariamente previste sempre dall'art. 122 del Tuir. Si tratta:

- della rettifica in aumento o in diminuzione conseguente alla rideterminazione del pro - rata patrimoniale di cui all'art. 97 del Tuir; essa prevedeva la parziale deducibilità degli interessi passivi derivanti da debiti contratti per finanziare il possesso di partecipazioni assoggettate al regime di esenzione delle plusvalenze originatesi in capo ad esse in caso di cessione. Non si entra qui nel dettaglio dei meccanismi che regolavano il pro - rata, è sufficiente infatti tenere presente che a seguito della modifica apportata all'art. 96 del Tuir, il quale ha introdotto il già menzionato regime di circolazione delle eccedenze di interessi passivi all'interno del consolidato, l'art. 97 del Tuir è stato abrogato in luogo appunto

[78] F. Gallio, G. Terrin," Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: problemi di diritto transitorio", in Dialoghi Tributari n. 4/2008, pag. 111

[79] R. Michelutti," Modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale" in Corriere Tributario n. 4/2008, pag. 279

della nuova disciplina sugli interessi passivi e di conseguenza la rettifica ex art. 122 lett. b) del Tuir non ha più ragione di esistere;

- della rettifica in diminuzione di un importo pari alla differenza tra il valore contabile e quello fiscalmente riconosciuto dei beni nei cui confronti operava il regime di neutralità fiscale di cui all'art. 123 del Tuir (in seguito abrogato anch'esso). Nel paragrafo 2.4 si era detto che nella cessione di alcune tipologie di beni tra società che facevano parte di uno stesso consolidato, attraverso l'esercizio di una particolare opzione l'eventuale plusvalenza emergente da questa operazione era fiscalmente irrilevante e quindi non imponibile all'interno del gruppo. L'irrilevanza della plusvalenza si concretizzava, al momento della redazione della dichiarazione consolidata di gruppo da parte della controllante, apportando al reddito complessivo globale una variazione in diminuzione pari ovviamente all'importo della plusvalenza, dal momento che comunque la società cessionaria aveva l'obbligo di rilevare tale componente positivo di reddito nella propria dichiarazione individuale. Con la Finanziaria del 2008 l'abrogazione dell'art. 123 del Tuir ha fatto venire meno di conseguenza anche quest'ultima rettifica.

L'unica rettifica attualmente rimasta in vigore risulta essere quella concernente la deducibilità degli interessi passivi, secondo le modalità che sono già state analizzate.

Un altro tema che merita di essere affrontato e che si collega, come i precedenti, all'abrogazione di norme del Tuir, è quello della¨disciplina transitoria˝ dettata dall'art. 128 del Tuir per il recupero delle svalutazioni delle partecipazioni compiute da società che fanno parte di un consolidato nazionale. Questa disciplina è in vigore dal periodo d'imposta 2004 a partire dal quale si ricorda che il legislatore ha fatto venire meno il regime di svalutazione delle partecipazioni, in base al quale una società titolare di una partecipazione in un'altra società poteva svalutare fiscalmente tale partecipazione, in presenza di validi presupposti ed ipotesi, sulla base del decremento proporzionale del patrimonio netto della società controllata.

Si presenta un breve esempio che spiega come funzionava questo regime [80] :

	Alfa (controllante)	Beta (controllata)
Valore partecipazione di Alfa in Beta	10.000	

[80] L'esempio è ripresa dall' op. cit. di M. Beghin, pag. 667

Valore patr. netto Beta		1000
Perdita di Beta		150
Valore finale patr. netto di Beta		850
Decremento % patr. netto di Beta		15 %
Riduzione valore partecipazione di Alfa in seguito al decremento	10.000 – 0,15 x (10.000 = 8500	

Oggi questo meccanismo non è più in vigore (si veda l'art. 110 comma 1 lett. d del Tuir).

Al fine di evitare situazioni nelle quali, all'interno di un consolidato, una società (consolidante o consolidata) avesse svalutato fiscalmente la sua partecipazione in un'altra società prima del 2004 e poi, in seguito all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo, *si configurassero ulteriori vantaggi fiscali derivanti dalla deduzione di costi fiscalmente riconosciuti in capo alla partecipata / consolidata* [81], (si pensi per esempio alla riduzione del patrimonio netto contabile della controllata dovuta ad accantonamenti a fondi rischi indeducibili oppure ad altre rettifiche di valore tali da giustificare la svalutazione della partecipazione in capo alla controllante e alla successiva variazione in diminuzione dal reddito della controllata al momento dell'utilizzo di tali fondi) il legislatore, tramite l'art. 128 del Tuir, ha previsto che se," *in conseguenza di svalutazioni dedotte dalla società controllante o da altra società controllata, anche se non inclusa nella tassazione di gruppo, il valore fiscale della partecipazione nella società consolidata è minore rispetto al valore fiscale della corrispondente quota del suo patrimonio netto contabile, quest'ultimo, tramite la ripartizione della differenza di valore tra gli elementi dell'attivo e del passivo della partecipata, va riallineato al primo"* . Normativa questa indubbiamente complessa e che come tale merita di essere analizzata e spiegata dettagliatamente.

Ai fini della disciplina in commento rilevano esclusivamente le svalutazioni delle partecipazioni che sono state determinate da rettifiche di valore e accantonamenti non riconosciuti fiscalmente. C'è anche un requisito temporale da rispettare, ovvero deve

[81] E. Rocca, F. Sala, in op. cit., pag. 76

trattarsi di svalutazioni dedotte nel periodo d'imposta antecedente all'esercizio dell'opzione per il consolidato e nei nove precedenti a quest'ultimo; in pratica si tratta di monitorare i dieci periodi d'imposta precedenti all'inizio della tassazione di gruppo da parte delle società, fermandosi al 2003, in quanto a partire dal 2004 non era più possibile svalutare partecipazioni. Perciò se per esempio le società interessate hanno optato per il consolidato nell'esercizio 2005, per verificare se si debba applicare o meno la disciplina transitoria in commento bisognerà controllare se, negli esercizi che vanno dal 1995 al 2003 ci sono state svalutazioni di partecipazioni. In caso affermativo, il passo successivo consiste nell'identificazione dei soggetti che hanno compiuto la svalutazione, in quanto deve trattarsi esclusivamente di svalutazioni operate da:

- società o ente consolidante e società controllate che partecipano alla tassazione di gruppo o che hanno i requisiti per parteciparvi;
- società o enti che controllano, direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 117 del Tuir la società consolidante.

La partecipazione svalutata deve essere relativa ad una società aderente alla tassazione di gruppo in veste di consolidata; perciò le partecipazioni in società e in enti consolidanti nonché in società che non hanno aderito alla tassazione di gruppo e detenute in quest'ultimo caso da soggetti che hanno optato per il consolidato, non sono oggetto di applicazione dell'art. 128 del Tuir nel caso in cui siano state oggetto di svalutazioni.

Compete alla società consolidante l'individuazione dell'ammontare della svalutazione e degli importi corrispondenti agli accantonamenti fiscalmente non riconosciuti e alle rettifiche di valore della consolidata, i quali hanno causato la svalutazione in questione. Il ruolo attivo della consolidante non si esaurisce con questo adempimento, in quanto successivamente tale società deve comunicare alla società consolidata di cui detiene la partecipazione svalutata il minore importo sussistente tra l'ammontare della svalutazione e le rettifiche precedenti e gli accantonamenti. *In seguito viene coinvolta direttamente la società consolidata interessata, la quale, sulla base di questa comunicazione dovrà verificare se esistono disallineamenti tra il valore contabile e il valore fiscale degli elementi dell'attivo patrimoniale e dei fondi di accantonamento presenti nel bilancio relativo all'esercizio precedente* [82]. Nel caso di risposta negativa, la controllata non dovrà apportare al suo reddito nessuna rettifica; in caso contrario, cioè

[82] F. Lefebvre, in op. cit., pag. 449

se il valore fiscale degli elementi dell'attivo patrimoniale è maggiore rispetto al loro valore contabile oppure se il valore dei fondi di accantonamento del passivo è inferiore al relativo valore contabile, invece è necessario procedere al riallineamento di tali valori, secondo le modalità che ora verranno illustrate.

Il riallineamento viene realizzato in maniera proporzionale, cioè attraverso l'imputazione del minor valore tra la svalutazione e gli accantonamenti fiscalmente indeducibili a ciascun elemento dell'attivo (apportando una variazione in diminuzione al suo valore fiscale, se quest'ultimo eccede quello contabile) e del passivo (apportando una variazione in aumento, nel caso in cui il valore fiscale è inferiore a quello di libro). L'ammontare di svalutazione da allocare a ciascun elemento si ottiene moltiplicando la svalutazione totale per il rapporto che sussiste tra la differenza tra il valore contabile e il valore fiscale dell'elemento patrimoniale in questione e il valore assoluto della sommatoria delle differenze tra i valori contabili e fiscali di tutte le voci del patrimonio. Si presenta un breve esempio che spiega meglio il meccanismo [83] :

Alfa detiene una partecipazione totalitaria in Beta, iscritta in bilancio per 2.000.000. La partecipazione però si è svalutata di 500.000, poiché Beta aveva disposto un accantonamento ad un generico fondo rischi ed oneri pari a 300.000 e iscritto ammortamenti per 200.000; entrambi i valori sono fiscalmente indeducibili, in quanto non rispettano (senza entrare nel dettaglio sui motivi) i criteri dettati dal Tuir per la loro deducibilità. I valori contabili e fiscali degli elementi patrimoniali di Beta sono:

	Valore contabile	Valore fiscale
Immobilizzazioni	1.500.000	1.700.000
Passività	4.000.000	3.700.000

Valore della svalutazione: 500.000; ammontare componenti negativi di reddito indeducibili in capo a Beta: 500.000. Valore da riallocare: 500.000

	Immobilizzazioni	Passività
Svalutazione imputata	500.000 x (1.500.000 - 1.700.000) / (1.700.000 - 1.500.000 + 4.000.000 - 3.700.000) = - 200.000	500.000 x (4.000.000 - 3.700.000) / (1.700.000 - 1.500.000 + 4.000.000 - 3.700.000) = + 300.000

[83] L'esempio è ripreso dall'op. cit. di E. Rocca, F. Sala, pag. 80

Valore fiscale rettificato	1.700.000 - 200.000 = 1.500.000	3.700.000 + 300.000 = 4.000.000

Ai sensi del comma 5 dell'art. 16 del D.M. 9 giugno 2004, questo procedimento di riallineamento si applica solamente negli esercizi in cui vale l'opzione per il consolidato, con la conseguenza che una volta che essa scade vengono ripristinati in capo agli elementi dell'attivo e del passivo i loro valori originari fiscalmente riconosciuti. Altra cosa da tenere presente poi è la seguente: se in capo alla società controllata si riscontrano divergenze tra valori fiscali e valori contabili le quali comunque sono inferiori alla grandezza comunicatagli dalla controllante (ovverosia il minore tra la svalutazione dedotta e gli accantonamenti fiscalmente non deducibili), il riallineamento va comunque effettuato ma esso va attuato nei limiti dei disallineamenti effettivamente presenti in bilancio [84].

E' evidente da questa analisi la complessità e anche la difficoltà che si riscontrano nell'applicazione dell'art. 128 del Tuir; la cosa viene semplificata notevolmente grazie alla previsione contenuta nella relazione governativa alla Legge Finanziaria del 2008, la quale concede alla società controllata che manifesta differenze patrimoniali da riallocare la possibilità di versare un'imposta sostitutiva stabilita in misura pari al 6 % delle differenze tra i valori fiscali e i valori civili dei beni ammortizzabili, degli altri elementi dell'attivo e dei fondi di accantonamento, come alternativa al meccanismo di cui all'art. 128 del Tuir. In tale modo si evitano rettifiche in capo al suo reddito individuale e si procede all'affrancamento. L'imposta va versata in un'unica soluzione entro la scadenza prevista per il versamento a saldo dell'Ires dovuta per il periodo di riferimento. Attenzione che tale imposta non viene restituita nel caso in cui si decida per l'interruzione o il mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato con decorrenza dagli esercizi successivi a quello in cui si è proceduti all'affrancamento dei valori disallineati non ricorrendo al meccanismo di cui all'art. 128 del Tuir bensì tramite il pagamento dell'imposta sostitutiva in questione.

[84] F. Lefebvre, " Il consolidato fiscale nazionale ", Milano, 2011, Ipsoa, pag. 450

2.7 Il mancato rinnovo dell'opzione di adesione al consolidato e l'interruzione anticipata: conseguenze

I temi della cessazione del regime opzionale della tassazione di gruppo prima del momento della sua naturale scadenza e del mancato rinnovo dell'opzione stessa una volta decorsi i tre anni sono disciplinati dagli art. 124 e 125 del Tuir; è ben noto infatti che la durata dell'opzione è triennale e che, una volta attuata, la suddetta opzione è irrevocabile (art. 117 comma terzo del Tuir). Tuttavia, durante questo orizzonte temporale possono verificarsi degli eventi che comportano la sua perdita di efficacia e quindi la interrompono; oppure le società coinvolte possono per qualche motivo decidere di non continuare la tassazione consolidata e ritornare al regime ordinario di tassazione del reddito autonomamente nei loro confronti.

La legge prevede un adempimento formale a carico della società consolidante in tutti i casi nei quali si verifichi un'interruzione della tassazione consolidata prima del decorso dei tre anni dall'esercizio congiunto dell'opzione con le società controllate: essa infatti dovrà comunicare all'Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dall'evento che ha determinato la cessazione del regime, il fatto che si è verificata la perdita di efficacia dello stesso; tale comunicazione avverrà predisponendo l'apposito modello attraverso il quale, a norma dell'art. 119 del Tuir, in precedenza si aveva informato l'Amministrazione Finanziaria della volontà delle società interessate di optare per la tassazione consolidata.

L'art. 124 comma primo del Tuir stabilisce che la prima circostanza in relazione alla quale si configura l'interruzione della tassazione di gruppo antecedentemente al compimento del triennio viene individuata nella perdita, in un momento ovviamente successivo all'inizio del consolidamento fiscale, del requisito del controllo così come definito dall'art. 117 del Tuir; si tratta, richiamando quanto già ampiamente esposto in precedenza, della perdita del rapporto di controllo di cui all'art. 2359 comma 1) numero 1) del codice civile integrato dai requisiti aggiuntivi di cui all'art. 120 del Tuir.

Una società controllante può subire la perdita della caratteristica fondamentale che la qualifica in tal modo (il requisito del controllo, appunto) essenzialmente sia come conseguenza di operazioni straordinarie che la coinvolgono sia per vicende legate più direttamente alla partecipazione societaria; *riguardo alla partecipazione, si pensi per esempio ad operazioni di dismissione delle azioni o delle quote societarie oppure alla*

costituzione di un diritto di usufrutto o di pegno sulle medesime azioni che attribuiscono il controllo [85].

Per quanto attiene alle operazioni straordinarie, nei quali casi la consolidante perde il requisito del controllo, viene citata per esempio la fusione per incorporazione della controllante nella controllata, oppure la fusione della sola controllata nella controllante; in entrambe le ipotesi accade che da una pluralità di soggetti immessi nel consolidamento si arrivi ad una singolarità.

Nell'ipotesi in cui il controllo venga meno, oltre all'interruzione anticipata dell'opzione, la società consolidante dovrà apportare delle variazioni (indicate alle lettere a) e b) del comma primo dell'art. 124 del Tuir) al suo reddito individuale; tali variazioni sono finalizzate al recupero a tassazione dei benefici differiti o evitati a tassazione durante la vigenza del regime [86]. Si segnala in particolare la variazione in aumento per l'importo pari alla differenza residua tra il valore contabile e quello fiscale dei beni trasferiti beneficiando del regime di neutralità fiscale fino al 31 dicembre 2007, in quanto si ricorda che dal periodo d'imposta 2008 è stata abrogata la facoltà di trasferire all'interno del gruppo determinati beni (quelli oggetto della disciplina in questione e già menzionati in questo lavoro) senza l'emersione di plusvalenze fiscali.

Inoltre la medesima società controllante, dal momento che il consolidato si interrompe per un fatto comunque ricollegabile ad essa, dovrà verificare che l'acconto sull'imposta di gruppo che ha già versato non sia inferiore a quanto dovuto relativamente alle altre società che facevano parte del consolidato; se così è, sarà necessario integrare l'acconto già versato con la somma mancante.

Come già è stata accennato nel paragrafo 2.4 del presente lavoro, in caso di interruzione anticipata del consolidato la controllante mantiene la disponibilità delle perdite che emergono complessivamente dalla dichiarazione di gruppo, fatta salva la facoltà di attribuire tali perdite anche alle controllate seguendo dei criteri concordati nei patti di consolidamento; l'art. 124 comma quarto del Tuir poi attribuisce alla medesima società anche la titolarità delle eccedenze d'imposta riportate a nuovo e dei crediti chiesti a rimborso.

Il comma quinto dell'art. 124 del Tuir estende poi l'efficacia delle regole e dei principi si qui enunciati e inerenti all'interruzione anticipata anche alle sopracitate operazioni di fusione che interessano una società controllata e consolidata che si fonde con una

[85] M. Beghin, in op. cit., pag. 636
[86] F. Tesauro, in op. cit., pag. 182

società esterna al perimetro di consolidamento; pertanto in tale caso il consolidato si interrompe. Alla società emergente dalla eventuale fusione tra la consolidante e una o più società estranee al consolidamento il penultimo periodo dello stesso comma concede poi la possibilità di richiedere la continuazione del consolidato, subordinata però all'esercizio dell'interpello ex art. 11 legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Oltre al venir meno del requisito del controllo, va segnalato che c'è tutta una serie di altre fattispecie, desumibili non da norme del Tuir ma dal D.M. 9 giugno 2004 al manifestarsi delle quali come conseguenza si ha l'interruzione del consolidato. In realtà, vi è si una norma, cioè l'art. 129 del Tuir che rimanda a tale decreto, tuttavia le varie casistiche aggiuntive di interruzione anticipata sono enunciate esclusivamente in esso e come ha avuto modo di precisare la Circolare Ministeriale n. 168/E del 12 luglio 2007 l'elencazione che vi troviamo ha un carattere tassativo, nel senso che se un determinato evento o fattispecie non vi è menzionato, allora non si può in alcun modo farne derivare come conseguenza l'interruzione della tassazione di gruppo al suo concretizzarsi.

Ai sensi dell'art. 13 del D.M. 9 giugno 2004 comportano l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo, dall'inizio del periodo di imposta in cui si verificano, i seguenti accadimenti:

- la trasformazione di una società soggetta all'Ires che fa parte del consolidato in veste di consolidante o consolidata in una società di persone. In realtà in questa previsione non vi è nessun elemento di novità, perché, se ricordiamo quali sono i requisiti soggettivi per essere ammessi al consolidato (art. 117 comma 1 e 2) è facile constatare come già all'art. 117 si escludevano le società di persone dall'ambito di applicazione della disciplina, in quanto esso rimandava espressamente ai soggetti di cui all'art. 73 comma 1 del Tuir (società di capitali appunto);
- il trasferimento in uno Stato estero della residenza fiscale da parte della consolidata o consolidante, a condizione che non rispetti nel secondo caso ovviamente i parametri fissati dall'art. 117 comma 2 del Tuir;
- il fatto che venga pronunciata dichiarazione di fallimento o venga emanato il provvedimento con cui si dispone la liquidazione coatta amministrativa o l'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi nei confronti della controllante o di una controllata. L'interruzione, come disposto dalla Circolare n.53/E del 20 dicembre 2004 decorre dal periodo di imposta nel quale viene emanato il provvedimento che disciplina la specifica procedura concorsuale.

- la fruizione da parte della controllante o della controllata di un regime fiscale agevolante in merito all'aliquota d'imposta durante la vigenza del consolidato;
- l'emanazione da parte dell'autorità giudiziaria di un provvedimento con cui si dispone la liquidazione giudiziale di una società inclusa nel consolidamento.
- fusione tra la controllante e una o più controllate; in tale caso il consolidato si interrompe tra le società che si fondono, ma prosegue tra la controllante e le altre;
- scissione totale o parziale di una controllata che provoca una modifica della compagine sociale.

Nel caso in cui una società aderente al consolidato abbia il dubbio riguardo al fatto se un determinato evento o operazione che la coinvolge comporti o meno l'interruzione del regime, essa può comunque chiedere un parere all'Amministrazione Finanziaria tramite lo strumento dell'interpello; questa circostanza si verifica più facilmente quando né il D.M. 9 giugno 2004, né risoluzioni, circolari o altre norme del Tuir si siano occupate del caso in questione. L'elemento fondamentale da tenere presente è che se l'accadimento in questione non è considerato da una fonte normativa tributaria causa di interruzione del consolidato, la tassazione consolidata ovviamente prosegue; per assurdo, anche la mancata presentazione della dichiarazione consolidata all'Agenzia delle Entrate non costituisce causa di interruzione del regime come ha avuto modo di specificare la Risoluzione Ministeriale n. 168 del 12 luglio 2007 dell'Agenzia stessa; lo stesso ragionamento si può fare nel caso in cui gli amministratori decidano di porre in liquidazione volontaria la società, controllante o controllata: in tal caso infatti ai sensi dell'art.182 comma terzo del Tuir ci sono solo delle specifiche regole di determinazione del reddito, vista la particolarità della situazione, ma non viene in alcun modo modificata la natura giuridica della società coinvolta o il suo ruolo di controllante o controllata.

Per quanto riguarda il mancato rinnovo dell'opzione da parte delle società, la norma di riferimento, cioè l'art. 125 del Tuir, rimanda all'art. 124 commi secondo e quarto; pertanto valgono le medesime considerazioni già effettuate riguardo alla permanenza delle perdite residue in capo alla società consolidante (comma quarto) e alla rettifica in aumento da apportare al suo reddito per un importo pari alla plusvalenza non tassata in virtù del trasferimento in neutralità fiscale (comma secondo); una differenza rispetto alla fattispecie dell'interruzione anticipata sta nel fatto che in questo caso non viene apportata dalla controllante la rettifica in aumento pari agli interessi dedotti in eccesso

rispetto alla normale applicazione del pro – rata patrimoniale, perché il termine di vigenza del regime consolidato è stato osservato regolarmente [87].

Ogni società deve infine calcolare individualmente, con riferimento al reddito comunicato alla controllante ai sensi dell'art. 121 del Tuir, i propri acconti e procedere al relativo versamento.

Capitolo 3: La rappresentazione in bilancio del consolidato fiscale e la presentazione della dichiarazione dei redditi

3.1) Considerazioni sull'impatto del consolidamento fiscale nel bilancio d'esercizio delle società coinvolte

L'adozione della tassazione di gruppo implica che la soggettività tributaria delle singole società che vi aderiscono rimanga intatta, in quanto l'opzione assume una natura "procedimentale", che come conseguenza prevede la liquidazione dell' unica imposta del gruppo da parte del soggetto consolidante. Pertanto, al momento della redazione del loro bilancio, le società consolidate dovranno indicare nel rispettivo conto economico tra i costi [88] le imposte di competenza dell'esercizio, distinguendo ovviamente le imposte correnti che derivano dal reddito imponibile emergente dalla dichiarazione dei redditi della società in quel esercizio, le imposte differite, originate da un evento di competenza dell'esercizio in questione ma che risulteranno dalla dichiarazione dei redditi di esercizi successivi e infine le imposte anticipate, che sono di competenza di esercizi successivi ma compaiono nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio.

Sempre nella medesima voce dedicata alle imposte, la singola società dovrà poi iscrivere gli eventuali proventi ed oneri, generalmente pari al risparmio d'imposta

[87] F. Tesauro, in op. cit., pag. 183

[88] Alla voce del E.22) Imposte correnti, differite e anticipate

oppure alla maggiore imposta dovuta, che le sono imputati come contropartita delle operazioni analizzate in precedenza e previste dal Tuir all'interno del consolidato, operazioni come riporto di perdite, riporto di eccedenze di interessi passivi, ecc. Tali somme, che si ricorda sono fiscalmente irrilevanti, andranno ad incrementare (se costituiscono un onere) oppure a diminuire (se sono qualificate come provento) le imposte di competenza dell'esercizio.

Come contropartita poi ciascuna società consolidata rileverà all'interno delle passività, nello stato patrimoniale [89], un debito verso l'ente consolidante, corrispondente alle imposte di competenza della singola consolidata che verranno liquidate appunto dalla controllante [90]. In caso di versamento di acconti Ires da parte delle società consolidate nel primo esercizio di validità del regime opzionale, essi andranno iscritti nelle attività dello stato patrimoniale alla voce C.II.4)" Crediti verso controllanti".

Dal canto suo, la società consolidante si comporta in questo modo: iscriverà le imposte di propria competenza tra i costi; procederà in seguito alla determinazione dell'imposta complessiva di gruppo che essa stessa dovrà versare all'Erario e tale importo confluisce nello suo stato patrimoniale, tra le passività [91]. La differenza tra quanto essa deve versare all'Amministrazione Finanziaria e le imposte di propria competenza corrisponde ovviamente alla parte dell'imposta di gruppo di competenza della o delle consolidate; la società consolidante inserirà tale importo, a seconda della sua natura come si vedrà in seguito, nella voce C.II.2)" *Crediti verso controllate"* oppure alla voce D.9)" *Debiti verso controllate"*.

Nel caso in cui venga apportata, da parte della società consolidata una perdita fiscale, la quale va a ridurre il reddito complessivo del gruppo, la minore imposta derivante dall'utilizzo della predetta perdita verrà rilevata, da parte di essa nella voce C.II.4) "*Crediti verso controllanti"*; viceversa, se la perdita deriva dalla società consolidante, quest'ultima registrerà la minor imposta nei"Crediti verso controllate", voce C.II.2).

Importo da rilevare	Consolidante	Consolidata
Imposte individuali di competenza	E.22) C.e. in contropartita a D.12) S.p.	E.22) C.e. in contropartita a D.11) S.p.

[89] Alla voce D.11) Debiti verso controllanti

[90] G. Cristofori, L. Bergero," Riflessi sul bilancio del consolidato fiscale o della trasparenza", in Guida alla contabilità e bilancio n.6/2005, pag. 59

[91] Alla voce D.12) Debiti tributari

Minore imposta derivante da perdita apportata al gruppo	C.II.2) C.e.	C.II.4) C.e
Proventi o oneri da consolidamento	E.22) C.e.	E.22) C.e.

Queste sono le principali voci del bilancio coinvolte nella rilevazione delle imposte da parte delle società che aderiscono ad un consolidato fiscale nazionale. Bisogna poi tenere presente che nel bilancio individuale della consolidante e delle consolidate, l'informativa in materia di tassazione consolidata non si esaurisce con la semplice rilevazione delle imposte, dei proventi e degli oneri di consolidamento, ma richiede che vengano fornite ulteriori informazioni nonché indicazioni negli altri due documenti di cui si compone il bilancio, ovvero la nota integrativa e la relazione sulla gestione. Tuttavia il codice civile, nella sezione IX del libro quinto dedicata alla redazione del bilancio d'esercizio, non dispone nulla al riguardo, il che lascerebbe pensare che non via sia in apparenza nessun obbligo informativo in materia per le società coinvolte; sul punto però si è espresso l'Oic (Organismo italiano di contabilità) con il documento interpretativo n. 2, il quale suggerisce di fornire in nota integrativa e sulla relazione sulla gestione una serie di informazioni in merito al regime di tassazione adottato. La pronuncia dell'Oic si basa sul Principio Contabile nazionale n. 25 e si adatta anche alle informazioni che dovrebbero fornire i soggetti che adottano il Principio internazionale Ias 12 [92] .

In particolare, si richiede di illustrare nella relazione sulla gestione le motivazioni che hanno indotto le società ad optare per il consolidato ed eventuali rischi ed opportunità che derivano per esse da questa scelta. Più articolata risulta essere la quantità di informazioni da indicare in nota integrativa, con qualche differenza al riguardo tra ciò che devono esporre le società consolidate e quello che compete alla consolidante. Infatti, se da un lato tutte le società interessate, a prescindere dalla loro posizione e natura devono spiegare qual è la composizione del gruppo oltre alla durata dell'opzione e al contenuto del contratto di consolidamento, con i relativi impegni, rischi e garanzie che vi derivano, dall'altro lato esse devono anche fornire un'indicazione analitica e dettagliata di quali sono gli effetti sul loro bilancio provocati dalle componenti

[92] E. Rocca, F. Sala, in op. cit., pag. 184

economiche e patrimoniali connesse al consolidato; al riguardo le società consolidate devono dati aggiuntivi rispetto alla consolidante, cioè anche le eccedenze d'imposta che si sono originate in seguito all'adesione al regime opzionale nonché i crediti, le eccedenze e gli acconti d'imposta trasferiti. Vanno poi iscritte le imposte anticipate generate da differenze temporanee deducibili che le società prevedono di recuperare grazie al consolidamento dei redditi imponibili.

Oltre all'Oic si è pronunciato in materia pure un altro soggetto, ovvero il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri, il quale nel suo intervento nel documento del 20 febbraio 2006 intitolato¨ *La rilevazione della fiscalità corrente e differita nel bilancio delle imprese che aderiscono alla disciplina del consolidato fiscale nazionale*˝ si concentra soprattutto sull'esposizione in nota integrativa dei benefici fiscali che si sono generati per le società in seguito al sorgere di perdite prima e durante la vigenza dell'opzione.

All'interno del codice civile non esistono degli articoli che obbligano coloro hanno optato per il consolidato a fornire determinate informazioni inerenti ad esso in bilancio; in realtà, esaminando più nel dettaglio la disciplina codicistica, ci si accorge come ci siano alcune norme che non sono dedicate in via diretta al nostro argomento, ma comunque lo riguardano in un certo senso, in quanto si concentrano sul fenomeno dell'esercizio della direzione e coordinamento, che come è noto, può essere riscontrato nei confronti di chi ha optato per la tassazione consolidata: generalmente infatti, l'operatività della disciplina in questione viene a sussistere in presenza dei requisiti e presupposti che consentono di accedere al consolidato fiscale. In particolare si sottolinea come all'art. 2497 - ter del codice civile si affermi che gli amministratori delle società assoggettate a direzione e coordinamento hanno l'obbligo di descrivere i rapporti intercorsi con chi esercita l'attività di direzione e coordinamento medesima e i relativi effetti determinati in conseguenza di ciò sull'esercizio dell'impresa; tutto questo deve essere indicato nella relazione sulla gestione [93] e oltre a ciò, in virtù della previsione contenuta all'art. 2428 del codice civile, vanno menzionati anche¨ *i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime*˝.

[93] G. Cristofori, L. Bergero, in op. cit., pag. 61

3.2) Le scritture contabili di consolidamento

Prima di procedere alla stesura nel bilancio delle scritture contabili che si rendono necessarie per regolare le posizioni delle società coinvolte nel consolidamento fiscale, è opportuno analizzare il contenuto degli accordi di consolidamento, i quali permettono di capire quali sono state le scelte e le decisioni delle società nel gestire le situazioni che si manifestano al momento della formazione del reddito complessivo di gruppo; in questo modo sarà più facile e immediato contabilizzare le somme dovute a fronte dei trasferimenti di posizioni fiscali che il gruppo comporta [94]. E' questo un passaggio doveroso e importante che non si può omettere.

Abbiamo visto quali sono le voci di bilancio che saranno interessate in questa fase, ora è opportuno fornire degli esempi nei quali vengono illustrate dettagliatamente e con riferimento alle singole operazioni che teoricamente potrebbero presentarsi le varie scritture contabili di consolidamento. Al riguardo, si analizzeranno le seguenti fattispecie:

1. consolidamento con imponibili tutti positivi;
2. consolidamento con imponibili positivi e riporto di perdite da parte di una o più società;
3. riporto delle eccedenze di interessi passivi;
4. accantonamento e liquidazione delle imposte, versamento degli acconti.

In tutti gli esempi l'aliquota Ires d'imposta è quella corrente, pari al 27,5 %, quindi per evitare ripetizioni si omette di indicare questo dato ogni volta.

1) Consolidamento con imponibili tutti positivi

Nessuna particolarità è riscontrabile in questa prima situazione, basta solo prestare attenzione a rilevare correttamente, da parte delle consolidate, le posizioni debitorie nei confronti della consolidante che dovrà procedere poi alla liquidazione dell'imposta di gruppo.

Es. Si ipotizza un consolidato fiscale composto da tre società: Alfa, consolidante che ha generato un reddito imponibile pari a 2000, Beta e Gamma, consolidate, titolari rispettivamente di un reddito pari a 1000 e 600. Reddito consolidato pari a 2000 + 1000 + 600 = 3600, imposta di gruppo che ammonta a 3600 x 0,275 = 990

[94] L. Gaiani," Consolidato fiscale" , in Guida alla Contabilità e Bilancio 2006, pag. 437

	Alfa	Beta e Gamma
Imposte di competenza	2000 x 0,275 = 550 Imposte in contropartita a Debiti Tributari	Beta: 1000 x 0,275 = 275 Gamma: 600 x 0,275 = 165 Imposte in contropartita a Debiti verso controllanti
Imposte di Beta e Gamma	Crediti verso controllate in contropartita a Debiti Tributari	

2) Consolidamento con imponibili positivi e riporto di perdite da parte di una o più società

In questo caso, rispetto al precedente, le società che apportano le perdite dovranno procedere alla rilevazione del corrispondente provento da consolidamento che viene riconosciuto loro per aver contribuito a determinare in questo modo un risparmio all'imposta del gruppo. Le scritture contabili cambiano leggermente a seconda di quale sia stata la società (consolidante o consolidata) ad aver generato e messo a disposizione del gruppo la sua perdita.

1) Perdita generata da una consolidata: Alfa, consolidante, ha un reddito imponibile pari a 5000 mentre la controllata e consolidata Beta registra una perdita fiscale di 2500. In base alla previsione contenuta nell'art. 118, dopo la compensazione dei redditi e perdite infragruppo, si ottiene un reddito consolidato positivo pari a 2500, con un'imposta di 2500 x 0,275 = 687,50.

	Alfa	Beta
Imposte di competenza	5000 x 0,275 = 1375 Imposte in contropartita a Debiti Tributari	- 2500 x 0,275 = - 687,50 Crediti verso controllanti in contropartita a Proventi da consolidamento nelle imposte

Imposte di Beta	Debiti verso controllata Beta in contropartita alla riduzione di Debiti Tributari	

Attenzione che se il beneficio fiscale derivante dalla perdita fosse conseguito in un esercizio successivo rispetto a quello in cui essa è maturata, la società in perdita avrebbe dovuto rilevare nel suo conto economico le imposte anticipate in contropartita al relativo credito nelle attività dello stato patrimoniale.

2) Perdita generata dalla consolidante: Ipotizziamo in questa fattispecie che la perdita utilizzata in compensazione venga prodotta dalla società consolidante Alfa ed ammonti a 1800. Beta, consolidata, invece realizza un reddito imponibile di 4000; in virtù di ciò, il reddito complessivo del gruppo sarà positivo e pari a 2200, con un'imposta da liquidare di 2200 x 0,275 = 605.

	Alfa	Beta
Imposte di competenza	- 1800 x 0,275 = - 495 Crediti verso controllata Beta per 1100 in contropartita a 495 in Proventi da consolidamento e 605 in Debiti Tributari	4000 x 0,275 = 1100 Imposte in contropartita a Debiti verso controllanti

3) Remunerazione della perdita con un'aliquota diversa da quella d'imposta: Può capitare che negli accordi di consolidamento le società decidano di procedere alla determinazione del beneficio spettante alle società che apportano al gruppo una perdita calcolandolo non tramite l'applicazione dell'aliquota d'imposta ordinaria bensì prevedendone una superiore o inferiore. In tale caso ovviamente nelle scritture contabili bisognerà prestare attenzione a questa particolarità; vediamo come avviene ciò.

Si Supponga che Alfa controllante abbia un reddito pari a 1000 e Beta controllata una perdita di 450. Reddito complessivo di gruppo pari 550, imposta dovuta dal gruppo 550 x 0,275 = 151,25. Per quanto riguarda le scritture contabili, le modalità sono quelle conosciute. Alfa rileva le imposte di sua competenza, cioè 275; si rileva poi il risparmio

d'imposta generato dalla perdita apportata da Beta, ovvero 123,75, il quale determina il sorgere di un debito verso la controllata Beta e riduce il conto Debiti tributari, che a saldo ammonta a 151,25, l'imposta complessivamente dovuta. Tuttavia negli accordi di consolidamento le due società avevano pattuito che eventuali perdite corrisposte al gruppo fossero remunerate con un aliquota pari al 10 %. In tale caso perciò il debito che Alfa avrebbe nei confronti di Beta, pari alla remunerazione d'imposta, sarebbe di 450 x 0,10 = 45. Alfa allora dovrà effettuare un'ulteriore scrittura, ovvero:

Debiti verso controllata Beta per 45 e Proventi da consolidamento per 78,75 in contropartita a 123,75 in Diversi

Beta, dal canto suo, si limita a rilevare il credito verso Alfa e il relativo provento da consolidamento, pari appunto a 45.

4) Ulteriori particolarità nella remunerazione delle perdite: Come si è accennato all'inizio di questo paragrafo, è indispensabile procedere alla lettura degli accordi di consolidamento prima di effettuare qualsiasi scrittura, in quanto il loro contenuto può essere molto vario e discrezionale. Può capitare infatti che si riscontrino, come peraltro già detto, delle particolarità nelle modalità di remunerazione delle perdite. Non è infrequente infatti che per esempio, la perdita venga compensata solamente a condizione che la società che l'ha generata produca in futuro dei redditi imponibili positivi. Quindi, se per esempio abbiamo una consolidante Alfa con un reddito di 2000 e Beta consolidata che apporta una perdita di 1000, Alfa rileverà le imposte di sua competenza (550) e nell'iscrivere il risparmio d'imposta (275) in contropartita alla riduzione del conto Debiti tributari, non si genererà un debito verso la controllata Beta, bensì un fondo imposte differite da utilizzare successivamente; infatti il provento da consolidamento di Beta non è certo ma è subordinato alla produzione futura di redditi. Se nell'esercizio successivo Beta per esempio produce un reddito di 2000, Alfa rileverà il credito verso di essa pari all'imposta di competenza di Beta (550) in contropartita al conto Debiti tributari; ecco allora che la perdita dell'esercizio precedente può essere utilizzata in compensazione e quindi si utilizzerà il fondo imposte differite di 275, andando ovviamente a ridurre i Debiti tributari.

Da segnalare infine come talvolta i contratti prevedano il riconoscimento di somme compensative solo in proporzione alla perdita effettivamente utilizzata nella

dichiarazione di gruppo [95]. In questi casi, se dopo il trasferimento dei redditi e delle eventuali perdite il risultato globale di gruppo è negativo, la società consolidante, visto che l'imposta da versare è nulla, dovrà azzerare il conto Debiti tributari e iscrivere un debito di pari importo verso la società consolidata che si ipotizza abbia apportato la perdita (a fronte di un reddito imponibile della consolidante positivo); la società consolidante ha il compito di stimare la possibilità di recuperare la perdita che eccede (se per esempio Alfa consolidante ha un reddito di 1000 e Beta consolidata ha una perdita di 1500, Alfa dovrà valutare la recuperabilità dell'eccedenza di perdita pari a 500) e Beta per contro deve iscrivere eventualmente le imposte anticipate. Nell'esercizio in cui la perdita diventa recuperabile Beta rileva il credito verso la consolidante effettuando il rigiro delle imposte anticipate.

3) Riporto delle eccedenze di interessi passivi

Ai sensi dell'art.96 comma 7 del Tuir nel caso di adesione al consolidato nazionale le società che singolarmente hanno un'eccedenza di interessi passivi possono dedurla dal reddito complessivo del gruppo a condizione che gli altri soggetti che vi aderiscono presentino un ROL capiente non usato integralmente per la propria deduzione. Ovviamente, dato che con questo meccanismo il reddito globale del gruppo viene ridotto, alla società che ha apportato l'eccedenza spetterà un beneficio fiscale. Contabilmente, anche in questo caso le rilevazioni dipendono dalle pattuizioni intercorse nei patti di consolidamento in merito al soggetto al quale compete tale beneficio; infatti, esso potrebbe spettare totalmente al soggetto consolidante, oppure viceversa alla società che ha apportato l'eccedenza o anche proporzionalmente a tutte le società partecipanti alla tassazione di gruppo. A seconda dei casi, le scritture differiscono leggermente. Vediamo come: ipotizziamo una gruppo formato da Alfa consolidante, Beta e Gamma consolidate. Alfa ha un reddito imponibile di 400, Beta di 300 e Gamma di 200. Gamma inoltre detiene un'eccedenza di interessi passivi pari a 100 e siccome Alfa, dal canto suo, gode di una disponibilità inutilizzata del 30 % del suo ROL pari a 200, tale eccedenza di Gamma è utilizzabile a livello di gruppo. In virtù di questi dati, il reddito globale ammonta a 400 + 300 + 200 – 100 = 800, imposta di gruppo 800 x 0,275 = 220. Tralasciando le scritture contabili relative alla rilevazione delle imposte (che sono le medesime degli esempi precedenti), ci si concentra sulla

[95] L. Gaiani, in op. cit., pag. 442

rilevazione del beneficio riguardante la rettifica in diminuzione di 100 per interessi passivi indeducibili; tale beneficio ammonta a 100 x 0,275 = 27,5.

Caso 1) : vantaggio fiscale della rettifica per interessi passivi indeducibili attribuito alla consolidante. Alfa, alla quale compete interamente il beneficio, dovrà diminuire il conto Debiti tributari andando a iscrivere 27,5 in Dare, con la contemporanea determinazione di un provento da consolidamento dello stesso importo, che come sappiamo confluisce nell'Avere della voce Imposte correnti, differite, anticipate.

Caso 2) : vantaggio fiscale della rettifica per interessi passivi indeducibili attribuito alla consolidata Gamma: Alfa riduce sempre il conto Debiti tributari ma al posto di iscrivere un provento da consolidamento andrà ad incrementare il conto Debiti verso la controllata Gamma, iscrivendo 27,5 nella corrispondente sezione Avere. Gamma è la società che ha il diritto di rilevare il provento, ma vanta al tempo stesso anche un credito verso la controllante Alfa per il beneficio apportato al gruppo. Perciò, la scrittura sarà la seguente: 27,5 in Dare del conto Crediti verso controllante Alfa in contropartita a 27,5 in Avere della voce Imposte correnti, differite e anticipate.

Caso 3: vantaggio fiscale delle rettifica per interessi passivi indeducibili ripartito proporzionalmente tra Alfa, Beta e Gamma: ad ognuna delle tre società coinvolte nella tassazione di gruppo, viene attribuito il 33,3 % del vantaggio fiscale, ovvero 9,17. Alfa riduce i Debiti tributari di 27,5 e rileva nelle imposte un provento da consolidamento per 9,17 nonché un aumento dei debiti verso le controllate Beta e Gamma pari a 9,17 per ciascuna società. Ognuna di esse poi iscriverà un credito verso la controllante Alfa per 9,17 e il relativo provento.

Alla chiusura dell'esercizio nel quale viene effettuata la deduzione dal reddito complessivo del gruppo, potrebbe non essere tuttavia certo il conseguimento della deduzione, poiché occorre verificare la presenza di risultati operativi lordi non utilizzati e trasferiti da altre società consolidate che siano capienti rispetto alle eccedenze di interessi passivi indeducibili [96]. Potrebbe rendersi necessaria perciò la rilevazione delle imposte anticipate calcolate su quella parte di interessi passivi indeducibili recuperabili solamente in esercizi successivi rispetto alla stesura del bilancio; il provento da consolidamento, con relativo storno delle imposte anticipate, verrà rilevato quando saranno effettivamente recuperate le deduzioni in questione.

[96] E. Rocca, F. Sala, in op. cit., pag. 164

4) Accantonamento e liquidazione delle imposte; versamento degli acconti

Il versamento dell'imposta di gruppo come più volte ribadito compete alla consolidante, la quale poi deve anche procedere alla chiusura e alla definizione delle posizioni debitorie e creditorie di tutte le società consolidate. Questo avviene verificando caso per caso qual è l'ammontare dei crediti che la singola consolidata vanta nei confronti della capogruppo. Si avranno differenti scritture, che dipendono dal raffronto tra il credito vantato dalla controllata nei confronti della controllante e i debiti che sussistono tra le società. Se infatti, il debito verso imprese controllanti della consolidata eccede il credito verso controllate della consolidante, significa che la società consolidata deve effettuare un versamento del saldo alla consolidante; nel caso opposto, sarà la consolidante a compiere il versamento alla consolidata.

3.3) La presentazione delle dichiarazione di gruppo: aspetti operativi e pratici inerenti alla sua compilazione

La società consolidante redige la dichiarazione di gruppo avvalendosi, per il periodo d'imposta 2012, del¨ Modello CNM 2013˝ ; tramite esso l'Agenzia delle Entrate acquisisce le varie informazioni rilevanti riguardanti il consolidato nazionale (ma anche mondiale), ovvero tutti i dati identificativi delle varie società partecipanti, il loro reddito o perdita, i crediti e le eccedenze d'imposta, eventuali rettifiche da apportare al reddito di gruppo, modificazioni successive all'adesione al regime (interruzioni, cessazioni ecc.) e così via. Tale modello, con le relative istruzioni, è disponibile per la consultazione nel sito dell'Agenzia delle Entrate e rappresenta l'unico strumento predisposto dall'Erario tramite il quale i soggetti aderenti all'opzione di cui all'art. 117 del Tuir stabiliscono un collegamento l'Amministrazione Finanziaria per la comunicazione delle informazioni richieste.

La dichiarazione di gruppo va presentata dalla consolidante entro l'ultimo giorno del nono mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta; perciò, per le società nelle quali l'esercizio sociale ha una durata pari all'anno solare, ciò significa che il Modello CNM va presentato entro il 30 settembre del periodo d'imposta successivo a quello al quale si riferisce. L'unica modalità di presentazione del modello è quella telematica, avvalendosi o meno di un intermediario abilitato; inoltre la società o l'ente controllante

ha l'obbligo di presentarlo in maniera autonoma, ovvero va fatta una specifica comunicazione all'Amministrazione Finanziaria che lo riguardi e pertanto non è ammessa la possibilità di presentarlo unitamente al Modello UNICO 2013 Società di Capitali, attraverso il quale la capogruppo prepara la sua dichiarazione dei redditi individuale.

La presentazione della dichiarazione fiscale del gruppo presuppone che sia stata effettuata la comunicazione all'Agenzia delle Entrate della volontà da parte delle società interessate di dare vita ad un consolidato nazionale, oppure di interromperlo o di rinnovarlo. La comunicazione di inizio dell'opzione deve essere effettuata entro il giorno 16 del sesto mese del primo esercizio a cui l'opzione si riferisce; per esempio, per il triennio 2013 – 2014 - 2015, occorrerà procedere entro il 16 giugno 2013. Il rinnovo del regime opzionale invece deve compiersi, sempre attraverso il medesimo prospetto previsto per la comunicazione dell'inizio dell'opzione, entro il giorno 16 del sesto mese del primo esercizio successivo al triennio di durata del regime; trenta giorni prima di questo termine, le società devono rendere nota l'eventuale scelta di non voler rinnovare più l'opzione. L'interruzione della tassazione invece va fatta conoscere entro trenta giorni dall'accadimento dell'evento che l'ha comportata.

Per quanto concerne i termini entro i quali va versata l'imposta di gruppo, vale la regola generale prevista dall'art. 17 del D.P.R. 7 dicembre 2001 n. 435, ovvero la scadenza è fissata entro il giorno 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta (per intendersi, generalmente si tratta del 16 giugno in caso di coincidenza tra esercizio sociale e solare); nel caso in cui in virtù di espresse previsioni di legge sia ammessa l'approvazione del bilancio d'esercizio o del rendiconto oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, il saldo Ires va versato entro il 16 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. In caso di omesso versamento entro i termini citati, è ammessa comunque la possibilità di provvedervi con una maggiorazione dello 0,40 % delle somme dovute, ma a condizione che il pagamento avvenga entro trenta giorni dalle scadenze precedenti.

Anche per gli acconti Ires nel consolidato si seguono le disposizioni generali valevoli per i soggetti di cui all'art. 73 del Tuir; per chiarezza si ricorda solo che il versamento dell'acconto si fa in due rate, quantificate nella misura del 40 % dell'imposta del periodo precedente (prima rata), da compiersi nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione di gruppo e nel 60 % la seconda, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio (30 novembre);

questo però a condizione che l'importo da versare alla scadenza delle prima rata sia maggiore di 103 euro; in caso contrario, la liquidazione dell'acconto avviene in un'unica volta, al 30 novembre, e ammonta inevitabilmente al 100 % dell'imposta versata l'anno prima. Durante il primo esercizio di validità dell'opzione, nel quale ovviamente non è stata ancora presentata nessuna dichiarazione di gruppo, la consolidante calcola l'acconto Ires basandosi sulla somma algebrica dei redditi delle varie società del periodo precedente, al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute.

Chiariti quindi gli aspetti relativi alle tempistiche di presentazione della dichiarazione consolidata e di versamento dell'imposta che ne deriva, si procede ora all'esposizione e all'analisi della struttura vera e propria della dichiarazione stessa; essa, dopo il frontespizio iniziale, che contiene i dati relativi alla società o ente consolidante che la deve presentare, cioè nel dettaglio la denominazione, il codice fiscale, la sede legale e il domicilio fiscale se è diverso da quest'ultima, nonché la data di approvazione del bilancio e i dati del rappresentante della società firmataria della dichiarazione oltre che del soggetto che la presenta telematicamente, si articola in una serie di"quadri", a loro volta suddivisi in"sezioni", ognuna della quali è dedicata alla raccolta di determinati dati e informazioni fiscali.

Il primo quadro, denominato"*NF - Determinazione del reddito complessivo globale*", contiene alla sezione I il reddito o la perdita individuale della società consolidante e di tutte le altre società consolidate; questi importi sono quelli che risultano dalle varie dichiarazioni individuali e confluiscono in questo modo nella dichiarazione di gruppo. In corrispondenza di ogni rigo attribuito a ciascun soggetto, ci sono due caselle, eventualmente da barrare: la casella denominata" Perdite art. 84 comma 2" , va contrassegnata nel caso in cui dalla dichiarazione individuale emerga una perdita maturata nei primi tre esercizi di costituzione della società e come tale riportabile in avanti dalla società medesima illimitatamente; invece il riquadro" Operazioni straordinarie" si compila iscrivendo un numero da 1 a 7, indicato nelle istruzioni, nel caso in cui la società sia stata interessata da un'operazione straordinaria che però non ha comportato l'interruzione della tassazione di gruppo; associato ad ogni numero, vi è un determinato evento (per esempio, 1 = fusione propria o per incorporazione tra soggetti che aderiscono al consolidato, 2 = fusione per incorporazioni di società non inclusa nel consolidato e così via). Sempre in questa sezione all'ultima riga va indicata la somma dei vari redditi e delle perdite individuali dichiarate; vi è poi, per ogni società, una

casella che tiene conto della disciplina dettata per lo società di comodo, che però non si tratta in questa sede.

Nella sezione II devono essere riportate le variazioni in diminuzione al reddito complessivo che derivano da:

- l'art. 96 comma 7 e 8 del Tuir, che consente la deduzione dal reddito di gruppo delle eccedenze di interessi passivi indeducibili generate in capo ad una società a condizione però che all'interno del perimetro di consolidamento vi siano una o più soggetti che hanno un'eccedenza di ROL capiente;
- il comma 5 - bis dell'art. 96 del Tuir, il quale detta un regime particolare per la deducibilità degli interessi passivi delle banche e di altri soggetti finanziari, entro certi limiti;
- l'art. 124 e 125 del Tuir che prevedono, in caso di interruzione anticipata o mancato rinnovo dell'opzione, la ripresa a tassazione delle plusvalenze in sospensione d'imposta derivanti dalla cessione dei beni in regime di neutralità di cui all'art. 123 del Tuir [97]. In tale caso si tratta di una variazione in aumento e non in diminuzione.

Va effettuata poi la somma algebrica di queste variazioni, prestando molta attenzione al segno; in seguito, al reddito o alla perdita risultante nella sezione I precedente, bisogna sommare (o sottrarre) le rettifiche precedenti, in modo da ottenere il reddito complessivo globale (o la perdita) al netto delle rettifiche di consolidamento.

Anche se la Legge Finanziaria del 2008 ha abrogato l'art. 123 del Tuir, facendo quindi venire meno la possibilità di trasferire determinati beni beneficiando del regime di neutralità fiscale, nelle sezione III del quadro NF si richiede di esporre il valore fiscale e quello contabile dei beni che, fino al 31 dicembre 2007, erano stati ceduti utilizzando questa facoltà concessa alle società; infatti, come si evince anche dalla sezione precedente, siccome gli art. 124 comma 1 e 125 comma 1 sono ancora in vigore, potrebbe rendersi necessaria in caso di interruzione o mancato rinnovo dell'opzione l'effettuazione della rettifica in aumento dovuta proprio a questi eventi. Ecco la ragione per cui nella sezione in questione viene richiesto di indicare tali importi.

Le sezioni IV e V specificano quanto già esposto nella sezione II in merito agli interessi passivi: viene infatti richiesto il codice fiscale della società che vanta eccedenze di interessi passivi ed eccedenze di ROL deducibili ex. art. 96 comma 7 e 8; da riportare

[97] E. Rocca, F. Sala, in op. cit., pag. 224

poi sono proprio anche le eccedenze in questione. Stante la possibilità concessa dal comma 8 dell'art. 96 del Tuir di includere nel perimetro di consolidamento, ai fini delle deducibilità degli interessi passivi, anche società estere che quindi sono a tale scopo considerate virtualmente residenti in Italia, nella sezione V per ognuna di queste società vanno identificati il codice fiscale, il paese estero di residenza, l'eccedenza di interessi passivi indeducibili, il 30 % del ROL e infine l'eccedenza di ROL riportabile nel gruppo.

Il quadro NF si conclude in questo modo; subito dopo troviamo il quadro NX, dedicato ai "Trasferimenti al gruppo", il quale è suddiviso in dodici sezioni, ognuna delle quali accoglie diverse tipologie di importi, imputabili sia alla consolidante che a tutte le consolidate, che ora si esamineranno. Tutti i valori che confluiscono nel presente quadro vengono desunti dalle dichiarazioni individuali delle società, ovvero dal modello UNICO 2013 Società di Capitali. La struttura del quadro NX è la seguente:

- sezione I: vanno indicati in essa gli "Oneri detraibili" delle società; in particolare, le istruzioni del modello CNM 2013 richiedono di indicare l'ammontare degli oneri che derivano da interventi aventi come finalità il risparmio energetico e anche la tipologia dell'intervento che ha generato quegli oneri; vi è poi anche uno spazio dedicato alle altre categorie di oneri;
- sezione II: vi trovano collocazione i "Crediti d'imposta sui fondi comuni di investimento";
- sezione III: in essa si riscontra la presenza dei "Crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero", che le singole entità aderenti al consolidato hanno prodotto in esercizi anteriori all'adesione all'opzione di gruppo;
- sezione IV: inserita nel Modello CNM dopo il grave sisma che colpì l'Abruzzo, con l'intento di dare un sostegno e aiuto anche da un punto vista fiscale alle popolazioni colpite, accoglie i "Crediti d'imposta per gli immobili colpiti dal sisma in Abruzzo e altri crediti";
- sezione V: ritenute subite da ciascuna società inclusa nel perimetro di consolidamento;
- sezioni dalla VI alla XII: in queste sezioni si segnalano, nell'ordine, la presenza dei crediti d'imposta concessi alle imprese trasferiti dalle società del gruppo, le eccedenze Ires derivanti da dichiarazioni precedenti che le società hanno scelto di attribuire, in tutto o in parte, al consolidato, gli acconti versati dalle società e le eccedenze d'imposta diverse dall'Ires trasferite sempre al gruppo. Da ultime si

menzionano poi le eccedenze d'imposta di cui all'art. 165 comma 6 del Tuir che sono state determinate dalle società partecipanti al consolidato relativamente a redditi esteri prodotti negli esercizi che precedono l'inizio dell'opzione per il consolidato.

Successivamente, nella dichiarazione di gruppo troviamo il quadro *NI - "Interruzione della tassazione di gruppo"* da compilare nel caso in cui prima del triennio una o più società escano dal consolidato oppure nel caso decidano di non rinnovare l'opzione una volta giunta alla sua scadenza naturale. Esso si compone di tre sezioni: la prima, raccoglie gli estremi dei soggetti che non fanno più parte del consolidamento e chiede di indicare la data a partire dalla quale ciò accade e alcuni dati inerenti agli acconti versati da queste società. Infatti si ricorda che ai sensi dell'art. 124 comma 2 lett. a) del Tuir *"entro trenta giorni dall'interruzione del regime opzionale l'ente consolidante deve integrare quanto versato a titolo di acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione"* . Il comma 3 del medesimo articolo stabilisce che" *la società o l'ente controllante può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti già effettuati per quanto eccedente il proprio obbligo alle controllate nei cui confronti è venuto meno il requisito del controllo"*. Nel caso di fuoriuscita di una o più società dal perimetro di consolidamento, la capogruppo dovrà effettuare un'operazione di controllo avente ad oggetto gli acconti d'imposta che sono stati versati per il gruppo: se quanto essa ha già versato è inferiore a quanto dovuto in relazione alle società nei cui confronti l'opzione continua a valere occorrerà compiere un versamento integrativo; in caso contrario invece la consolidante ha la facoltà di attribuire la parte eccedente di acconto versato alle società che non fanno più parte del gruppo. Pertanto, è proprio nella sezione I del quadro NI che si richiede di indicare tutte queste informazioni: la consolidante dovrà esporre, separatamente, il primo e il secondo acconto, indicando la parte di esso imputata al gruppo; dal canto loro, le società nei cui confronti è venuto meno il regime opzionale devono esporre quanto gli è stato eventualmente attribuito dalla consolidante a titolo di primo e di secondo acconto Ires.

Nella sezione II trova collocazione l'eccedenza Ires esposta nel modello CNM 2012 al quadro CN, riga C22, colonna 3. Si tratta di un'eccedenza d'imposta che, ai sensi dell'art. 43 - ter del DPR 602 /1973 intitolato"Cessione delle eccedenze nell'ambito del gruppo" può scaturire nei confronti delle società appartenenti ad un gruppo, le quali possono beneficiare, in tutto o in parte, di tale somma. Nel caso di specie, si tratterà di

eccedenze Ires che le società che escono dal gruppo decidono di cedere alle altre società rimanenti; nella sezione II pertanto vanno esposti il codice fiscale delle società beneficiarie e l'importo ricevuto da ciascuna di esse.

Il quadro NI si chiude con la sezione III - Attribuzione delle perdite; questa sezione non va compilata nel caso in cui, seguendo la regola generale dettata dall'art. 124 comma 4 del Tuir, le perdite che residuano in capo al gruppo, in caso di interruzione o di mancato rinnovo, rimangano nelle disponibilità della società consolidante. Se al contrario si decide di attribuirle alle società consolidate che le hanno generate e che non fanno più parte del gruppo, si procede con la compilazione. Bisogna prestare attenzione al fatto che l'importo massimo delle perdite non compensate, distinte per periodo di formazione e per natura, imputabili alle società aderenti al gruppo, non può eccedere l'ammontare delle perdite trasferite da ciascun soggetto al consolidato .

I quadri NR, NE e NC si riferiscono al calcolo del credito d'imposta spettante alle società del consolidato per i redditi generati all'estero ai sensi dell'art. 165 del Tuir. Tale articolo si ricorda che riconosce ai soggetti passivi i quali, alla formazione del reddito complessivo, maturato anche dei redditi prodotti in uno Stato estero, un credito d'imposta pari a quanto è stato ivi pagato, da portare in detrazione dall'imposta italiana. Ciascun quadro si sofferma su degli aspetti inerenti a questa tematica; in particolare:

- il quadro NR si occupa precisamente della quantificazione del credito vero e proprio ai sensi del comma 1 dell'art. 165;
- il quadro NE è riferito alle eccedenze di imposta nazionale ed estera e all'ipotetico credito ex art. 165 comma 6;
- infine il quadro NC semplicemente accoglie i dati già riportati nei due quadri precedenti.

La dichiarazione di gruppo è costituita in seguito dal quadro CC -˝Utilizzo dei crediti trasferiti alla tassazione di gruppo˝, nel quale, alla sezione I, il soggetto consolidante ha il compito di fornire l'indicazione della somma dei crediti d'imposta che derivano da agevolazioni concesse alle imprese di cui alla sezione VI del quadro NX; nella sezione II invece vanno collocate le eccedenze d'imposta diverse dall'Ires di cui alla sezione X sempre del quadro NX. Sia per quest'ultime voci che per i crediti d'imposta si richiede di specificare nel dettaglio alcune informazioni tecniche rintracciabili sempre nelle istruzioni.

La determinazione dell'imposta che il gruppo deve versare viene compiuta nel quadro CN; in esso vengono ripresi tutti i dati che precedentemente le società avevano

comunicato, cioè i loro redditi e perdite, le rettifiche di consolidamento e il trasferimento dei crediti d'imposta, le ritenute e i versamenti al consolidato, indispensabili per pervenire alla definizione del versamento vantato dal Fisco nei confronti del gruppo o dell'eccedenza Ires. Nel caso in cui dalla dichiarazione del gruppo emerga un'eccedenza di versamento, essa si può cedere ai sensi del già citato art. 43 - ter del DPR 602/1973 alle altre società del gruppo, esponendo questo meccanismo nel successivo quadro CK -"Cessione delle eccedenze Ires nell'ambito del gruppo". Tale cessione, da parte della consolidante, è ammessa sia agli altri soggetti del gruppo (si richiede in questo caso la compilazione della sezione I del quadro CK), sia a quelle società che non sono incluse nel consolidamento ma che, tuttavia, ai sensi del comma 4 dell'art. 43 - ter sono inquadrabili lo stesso come facenti parte di un gruppo. Doveroso completare la sezione II in tale fattispecie.

Per concludere il nostro esame riguardante la struttura della dichiarazione consolidata, occorre focalizzare l'attenzione sul quadro CS. Esso si compone di sette prospetti, che sono, nell'ordine:

- prospetto"Perdite non compensate": comprende le perdite che si sono formate durante la vigenza del regime; si ricorda che il soggetto consolidante ha la facoltà di riportare a nuovo la parte di perdita consolidata che non è stata utilizzata interamente nell'esercizio in cui è sorta. La compensazione può avvenire però non oltre il quinto periodo d'imposta successivo alla genesi del risultato reddituale negativo.
- prospetto"Perdite delle società del gruppo": qualora, in deroga alla regola generale, le società aderenti ad un gruppo fiscale decidano di imputare le perdite che si formano dalla dichiarazione consolidata non solo alla consolidante, bensì anche alle altre società, va compilato questo prospetto, distinguendo, nella indicazione della perdita, l'importo riportabile illimitatamente e quello no.
- prospetto" Perdite da istanza di rimborso Irap": se la consolidante presenta in nome del gruppo l'istanza di rimborso Irap a norma dell'art. 6 del D.L. 29 novembre 2008 n. 185, tale sezione va completata.
- prospetto"Perdite istanza computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale": parte da compilare nell'eventualità in cui la consolidante abbia presentato, ai sensi dell'art. 40 bis comma 3 del DPR

600/1973, istanza per procedere alla diminuzione dai maggiori imponibili accertati delle perdite esistenti.

- Prospetto˜Dati comunicati alle società controllate per l'applicazione dell'art. 128 del Tuir˝: contiene le informazioni rilevanti ai fine dell'applicazione dell'art. 128 del Tuir (recupero delle svalutazione dedotte).
- Prospetto˜Oneri detraibili per il risparmio energetico˝: vanno incluse le spese per risparmio energetico che sono state sostenute dai soggetti aderenti al consolidato;
- prospetto˜Crediti d'imposta per immobili colpiti dal sisma in Abruzzo˝: dedicata alle società che sono state danneggiate dal sisma del 6 aprile 2009 in Abruzzo, le quali hanno sostenuto spese per la ricostruzione o sistemazione degli immobili e possono, previa presentazione di una domanda al Comune dove si colloca l'immobile, beneficiare di un credito d'imposta per tali spese.
- prospetto˜Rideterminazione dell'acconto˝: va inserito l'ammontare dell'acconto rideterminato utilizzando il metodo storico e riferito al periodo d'imposta 2012.

Capitolo 4: L'accertamento nel consolidato fiscale nazionale e considerazioni in merito alla responsabilità penale nel consolidato

4.1) Aspetti processuali e procedimentali dell'accertamento nel consolidato e problematiche emergenti

Il procedimento di accertamento avente ad oggetto il reddito complessivo del gruppo si articolava in due livelli distinti ma legati l'uno l'altro da un nesso consequenziale: il primo riguardava le società consolidate (ed eventualmente la consolidante) per quanto concerneva il loro reddito individuale, il secondo invece atteneva al soggetto consolidante relativamente al reddito globale consolidato; per chiarire ulteriormente il concetto, nel primo livello del procedimento di accertamento l'oggetto del controllo erano i quadri RF e GN del modello Unico Società di Capitali di una o più società,

invece nel livello successivo l'attenzione dell'Erario si spostava nel modello CNM riguardando l'eventuale rettifica in aumento del reddito globale e quindi una maggiore imposta di gruppo. Va da sé ovviamente che in caso di rettifica del reddito di una delle società del perimetro di consolidamento ci sarebbe stata successivamente anche la rettifica del reddito consolidato.

La notificazione dell'invito a comparire in contradditorio durante la prima˜fase˝, quella riguardante cioè la verifica del reddito individuale delle società, doveva essere effettuata non solo nei confronti della società consolidata interessata, ma anche verso la consolidante. Invece, nel successivo livello della procedura, destinataria della notifica era solamente la capogruppo consolidante. Se la società consolidata destinataria sottoscriveva l'atto di adesione a comparire, la prima fase si perfezionava e l'ufficio competente che aveva seguito il tutto doveva comunicare in maniera tempestiva all'ufficio competente per il soggetto consolidante (se differente dal primo) l'ammontare del reddito complessivo netto ridefinito. In questo modo il procedimento si concludeva con la definizione di un atto di adesione; in caso contrario invece veniva emanato il vero e proprio avviso di accertamento sempre sia alla consolidata che alla consolidante; va tenuto presente che, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della procedura, l'atto emesso dall'Amministrazione Finanziaria doveva indicare il maggior reddito accertato o definito senza però far emergere l'ammontare della maggiore imposta, degli interessi e delle sanzioni che invece sarebbero stati quantificati durante la fase della procedura riguardante il reddito complessivo globale. Indispensabile poi era la definizione, nell'avviso di accertamento oppure al momento dell'istanza di adesione, dell'imposta teorica gravante sulla società derivante dal maggiore reddito accertato [98].

La fase successiva aveva ad oggetto la rettifica del modello CNM. L'Agenzia delle Entrate doveva sempre verificare, per ragioni di economia processuale e anche per evitare di emettere un'eccessività di atti ripetitivi e ridondanti, la possibilità di svolgere un'unica rettifica del reddito complessivo globale tramite un solo accertamento basato sulle rettifiche operate nei confronti delle varie società; la Circolare 60/E del 31 ottobre

[98] Quindi, se per esempio una società aderente al consolidato aveva dichiarato individualmente un reddito pari a 1000 ma successivamente, al momento del controllo, risulta che il reddito da dichiarare sarebbe stato pari a 1500, l'imposta teorica da indicare sarà quantificata su 500 (il maggior reddito accertato) e ammonterà a 500 x 0,275, ovvero 137,50; attenzione al fatto che nel caso in cui dalla procedura derivi non un maggior reddito accertato, bensì una minor perdita fiscale, l'Erario deve ugualmente indicare tale maggiore imposta teorica.

2007 dell'Agenzia delle Entrate precisa che, in caso di impossibilità nel fare ciò, l'ufficio competente per la consolidante avrebbe dovuto emettere degli avvisi di accertamento progressivi ai sensi dell'art. 17 comma 3 del D.M. 9 giugno 2004. In questa fase poi, l'eventuale accertamento con adesione instaurato tra la società consolidante e l'Agenzia delle Entrate avrebbe reso insuscettibile di modifica gli atti di accertamento emessi verso le consolidate nella fase precedente, anche in caso di loro impugnativa da parte delle società interessate. La medesima Circolare 60/E del 31 ottobre 2007 dell'Agenzia delle Entrate stabiliva che nell'atto di accertamento di secondo livello andava evidenziata la ripartizione delle responsabilità tra consolidante e consolidate; questo significa che si rendeva necessario suddividere la maggiore imposta che era stata accertata in un numero di quote di spettanza corrispondente alle società interessate il cui reddito era interessato da rettifica in aumento. Ovviamente come criterio logico per attribuire esattamente a ciascuna società la responsabilità, veniva individuata l'incidenza percentuale che la rettifica svolta nei confronti della singola società aveva sul totale delle rettifiche del reddito complessivo. La quota parte di imposta da attribuire ad ogni società, era calcolata utilizzando la seguente proporzione:
X (quota di imposta da attribuire alla consolidata) : maggiore imposta accertata = variazione sul reddito netto della consolidata : variazione sul reddito complessivo globale del gruppo [99] .

[99] Si fornisce un esempio numerico per chiarire il tutto: ipotizziamo un gruppo fiscale formato da tre società, Alfa consolidante e Beta e Gamma consolidate. L'Agenzia delle Entrate ha emanato un avviso di accertamento avente per oggetto la rettifica del reddito consolidato. Si riportano i redditi dichiarati dalle singole società: Alfa 500, Beta 200, Gamma 100; reddito complessivo pari a 800, imposta dichiarata 800 x 0,275 = 220. Dal controllo fiscale a Beta viene imputato un maggior reddito per 100 e a Gamma per 200. Pertanto, il reddito complessivo rettificato sarà pari a 1100, con un'imposta di 1100 x 0,275 = 302,50. Vi è una maggiore imposta da versare pari a 82,50, la quale, in base alla proporzione precedente, viene ripartita in questo modo:

Beta: X : 82,50 = 100 : 300 X = 27,50

Gamma: X : 82,50 = 200 : 300 X = 55

Alla luce di ciò, le due società consolidate saranno chiamate a rispondere al massimo per un importo pari alla maggior quota di imposta ad esse attribuita, nonché per le relative sanzioni ed interessi.

L'articolazione in due livelli della procedura di accertamento sul consolidato nazionale ha continuato a sussistere fino all'intervento correttivo che è stato apportato nel 2010 tramite l'integrazione del DPR 600/1973, dedicato all'istituto dell'accertamento in generale, e al D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997 che ha introdotto l'accertamento con adesione; le nuove norme, in particolare l'art. 40 - bis del DPR 600/1973, sono entrate in vigore a partire dal 1 gennaio 2011 e ciò ha creato qualche problema di coordinamento tra la nuova disciplina e quella precedente, soprattutto riguardo a quei procedimenti che al 1 gennaio 2011 erano ancora assoggettati al regime del doppio livello di accertamento. E' stato precisato comunque che l'emissione dell'atto unico in luogo dell'accertamento di primo e di secondo livello interessa anche le rettifiche al reddito complessivo che, nonostante al 1 gennaio 2011 siano in corso attività istruttorie al loro riguardo, non sono state ancora perfezionate mediante l'emissione dell'atto unico di accertamento; al contrario l'emissione al 31 dicembre 2010 di un provvedimento amministrativo fondato sul doppio livello, preclude la successiva formulazione di atti unici.

L'intento principale del legislatore tributario, con le nuove modificazioni, è stato quello di accelerare nonché di semplificare l'attività ispettiva dell'Erario nei confronti dei redditi dei gruppi fiscali, decidendo di notificare alle società interessate un unico atto di accertamento al posto, appunto, di continuare a gestire il tutto basandosi su un iter costituito da due livelli di azione. Il fatto di aver introdotto un unico accertamento poi comporta anche l'esistenza di una forma di litisconsorzio necessario che vede coinvolta la società consolidata destinataria delle rettifica del proprio reddito nonché il soggetto consolidante, i quali sono solidalmente responsabili dell'adempimento delle obbligazioni scaturenti dalla procedura. Vediamo nel dettaglio in che cosa sono consistono tali novità.

Dalla Circolare n. 27/E del 6 giugno 2011 emerge che l'ufficio competente a svolgere la rettifica sul reddito del gruppo sarà quello al quale è stata presentata dalla consolidante o da una consolidata la dichiarazione oggetto di verifica; le rettifiche che confluiscono nell'atto unico determinano sempre una variazione positiva del reddito proprio dal quale scaturisce una maggiore imposta dovuta e accertata L'art. 40 - bis del DPR 600/1973, che disciplina la nuova fattispecie dell'atto unico prevede che, siccome qualsiasi soggetto destinatario di tale atto può definirlo, di conseguenza ogni società può

beneficiare dell'istituto dell'acquiescenza, in virtù del quale il pagamento dell'imposta compiuto da uno dei soggetti colpiti dall'atto ha l'effetto di liberare anche l'altro soggetto. Nel caso poi di accertamento con adesione, l'introduzione dell'atto unico comporta come conseguenza che l'atto di adesione possa essere sottoscritto anche da solo una delle parti interessate; inoltre perché si perfezioni la definizione dell'atto non occorre necessariamente la presenza di entrambi i soggetti e l'impugnazione dell'atto da parte di uno solo di essi non determina rinuncia all'istanza di accertamento con adesione per l'altro soggetto [100] .

Un'altra novità molto importante riguarda la possibilità concessa all'ente consolidante, ai sensi del comma 3 dell'art. 40 - bis del DPR 600/1973, di domandare, previa presentazione di un apposita istanza, che le eventuali perdite maturate durante la vigenza del consolidato possano essere portate in diminuzione dal maggior reddito imponibile del gruppo ottenuto a seguito delle rettifiche operate dall'Erario; si possono portare in compensazione pertanto sia le perdite che sono state realizzate nel periodo sottoposto a accertamento sia quelle precedenti ma che comunque derivino da un esercizio di validità del regime. Nella dichiarazione dei redditi di gruppo si ricorda che, all'interno del quadro CS, trova collocazione un apposito prospetto dedicato a questa possibilità di compensazione. La procedura in questione si svolge in via telematica ed è sottoposta al rispetto di alcuni termini:

- nel caso in cui venga notificato l'atto unico ad una delle società, il modello per ottenere lo scomputo delle perdite va presentato entro il termine per la proposizione del ricorso di cui all'art. 21 del D. Lgs. 546/1992, ovvero entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto unico; la presentazione comporta la sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto unico per sessanta giorni;
- se l'atto unico viene notificato a una delle società, ciascuna di esse può formulare ovviamente istanza di accertamento con adesione. In questo caso, possono verificarsi due diverse ipotesi, a seconda del momento in cui viene presentato il modello per lo scomputo delle perdite: se esse viene presentato entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto unico, siccome ai sensi dell'art. 40 - bis comma 3 terzo periodo del DPR 600/1973, la presentazione di tale modello sospende per sessanta giorni il termine per impugnare l'atto unico, si ha come conseguenza che entro centoventi giorni dalla notificazione dell'atto unico

[100] D. Liburdi, in op. cit., pag. 4068

una delle società può presentare istanza di accertamento con adesione; se ciò avviene, per ulteriori novanta giorni viene sospesa la possibilità di impugnare l'atto. Se invece, dopo che è stato notificato l'atto unico, ed entro sessanta giorni da tale data, viene presentata istanza di accertamento con adesione, l'impugnativa si sospende per sempre novanta giorni; pertanto, le società possono presentare il modello per lo scomputo delle perdite entro centocinquanta giorni dalla notifica dell'atto unico, con ulteriore sospensione del termine per l'impugnazione si sessanta giorni, questo per evitare una disparità di trattamento del contribuente nelle due ipotesi;

- se la società interessata e la consolidante aderiscono ai contenuti dell'invito a comparire, dopo che il procedimento di accertamento con adesione, in base a quanto prevede l'art. 5 comma 1-bis del D. Lgs. 218/1997, è stato attivato d'ufficio dall'Agenzia delle Entrate, prima della avvenuta notifica dell'atto unico, il termine per la presentazione è fissato nel quindicesimo giorno antecedente alla data del contradditorio; in questo caso alla comunicazione di adesione, che in caso di pagamento rateale deve contenere l'indicazione del numero delle rate che si intendono effettuare, si deve allegare la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima rata o dell'intero importo dovuto [101].
- se si aderisce al verbale di constatazione, ai sensi dell'art. 5 – bis del D.Lgs. 218/1997 invece, entro il trentesimo giorno successivo alla data della sua consegna alla società coinvolta.

Dopo la presentazione di questa istanza, nel caso comunque in cui l'atto unico venga impugnato da una sola delle società coinvolte nel procedimento, l'altra società (consolidante o consolidata a seconda di chi ha impugnato l'atto) può comunque presentare istanza di adesione e la procedura continua esclusivamente nei suo confronti. Tuttavia se l'adesione non va a buon fine l'atto unico rimane efficace e l'Agenzia delle Entrate deve ricalcolare nuovamente le imposte, sanzioni ed interessi tenendo conto del computo in diminuzione, dai maggiori redditi imponibili accertati, delle perdite.

Si è accennato in precedenza al fatto che, a seguito delle novità introdotte con la manovra estiva del 2010 in materia di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti ad un consolidato nazionale, tra le società coinvolte si viene a configurare una forma di litisconsorzio necessario. Questo viene inoltre espressamente stabilito dall'art. 40 - bis

[101]" Il procedimento di accertamento nel consolidato nazionale", in Bollettino Tributario n. 12/2011, pag. 945

del DPR 600/1973 il quale afferma che" *la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari".* Ovviamente, nel caso in cui la rettifica colpisce il reddito della società consolidante, non si avrà nessuna forma di litisconsorzio in quanto l'unico soggetto coinvolto è la capogruppo.

L'istituto del litisconsorzio si configura quando in un processo, nel nostro caso tributario, si ha la presenza di più attori (società consolidata e consolidante) e di un solo convenuto (Agenzia delle Entrate); potrebbe comunque verificarsi anche il caso opposto (più convenuti e un attore). In virtù di ciò, all'unicità dell'atto che viene notificato alla consolidata o alla consolidante, corrisponde anche una unicità nel processo tributario, la quale è finalizzata a consentire una gestione unitaria dell'obbligazione tributaria.

Fatta queste breve premessa, vediamo ora come si svolge concretamente il contradditorio nel caso di rettifica del reddito complessivo di un consolidato nazionale e in particolare di modifiche al reddito di una consolidata. L'impugnazione dell'atto è attuabile sia dalla consolidata che dalla consolidante e andrà effettuata avverso la Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che ha la competenza nell'emissione dell'atto unico. Se si configura un litisconsorzio, deve essere garantita la presenza nel processo di tutti i soggetti coinvolti che, nel caso di specie, sono quelli menzionati in precedenza. Il procedimento può partire a seguito di:

- ricorso collettivo, cioè un unico ricorso presentato insieme dalla consolidante e dalla consolidata;
- ricorsi distinti e disgiunti presentati dalle due società; in tale caso, ai sensi dell'art. 29 del D.Lgs. 546/1992, il giudice ne ordina la riunione dinanzi alla Commissione tributaria;
- oppure ricorso che viene presentato esclusivamente da un soggetto; si pone in essere in questa ipotesi l'istituto dell'integrazione del contradditorio, attraverso il quale la società che non ha fatto ricorso viene chiamata in causa dal ricorrente entro un certo termine stabilito a pena di decadenza. Attenzione che, nel caso in cui passata questa scadenza, non ci sia stato l'ingresso nel processo della parte non ricorrente, si ha l'estinzione del processo medesimo.

Per quanto riguarda il pagamento della maggiore imposta derivante dall'atto unico, l'art. 35 del D.L. 78/2010 prevede l'estinzione dell'obbligazione tributaria sia se è stato effettuato dalla consolidante sia che dalla consolidata, configurando il rapporto tra

consolidante e consolidata in termini di solidarietà [102] ; si tratta in particolare di una sorta di¨pluralità dipendente contestuale˝ nella quale ogni società è libera di agire per pagare l'intero importo e contemporaneamente anche il Fisco ha la libertà di pretenderlo o dalla consolidata destinataria dell'accertamento oppure dalla consolidante.

Se una delle società interessate ha provveduto al pagamento della maggiore imposta e l'altra parte decide ugualmente di impugnare l'atto unico di accertamento e di presentare ricorso, in virtù di quanto detto poc'anzi riguardo all'estinzione dell'obbligazione, il ricorso diventa inammissibile; se invece il pagamento avviene in un momento successivo alla presentazione del ricorso, in questo caso il giudizio avverso la Commissione Tributaria viene dichiarato estinto a causa della cessata materia del contendere. Fondamentale in tutte e due le circostanze è che l'Agenzia delle Entrate informi la Commissione del fatto che è avvenuto il pagamento, per ottenere la pronuncia di inammissibilità del ricorso o di cessazione della materia del contendere. Analoghe considerazioni valgono nell'ipotesi in cui una parte soddisfi la pretesa creditoria dell'Erario mediante il pagamento della prima rata e l'altra parte invece decida di ricorrere. Il mancato pagamento delle rate successive, siccome il pagamento delle prima rata poi rende definitiva la pretesa tributaria [103], comporta l'iscrizione a ruolo delle somme ancora da incassare a carico di entrambe le società.

Vanno fatte alcune considerazione anche per quanto riguarda il regime di responsabilità per le sanzioni irrogate contestualmente all'emissione dell'avviso unico di accertamento. Ai sensi dell'art. 7 comma 1 del D.L. 269/2003˝ *le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o di enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica˝.* Questo significa che, anche nell'ambito del consolidato nazionale, le sanzioni amministrative tributarie non vanno più irrogate all'autore materiale della violazione e scompare la responsabilità in solido dell'ente [104] ; tuttavia, se ben ricordiamo, l'art. 127 del Tuir prevede una responsabilità solidale tra la società consolidante e le consolidate riguardo all'apparato sanzionatorio, creando quindi un antinomia con il citato art. 7 del D.L. 269/2003; sembrerebbero emergere anche addirittura dei profili di incostituzionalità e di contrasto

[102] G. D'Abruzzo¨ Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato fiscale˝, in Bollettino Tributario n. 22/2010, pag. 1695

[103] ˝ Il procedimento di accertamento nel consolidato nazionale ", in Bollettino Tributario n. 12/2011, pag. 948

[104] ˝A. Tomassini¨La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento ", in Rassegna Tributaria n. 2/2008, pag. 398

con il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione. Infatti in base al contenuto dell'art. 127 del Tuir, il gruppo che ha optato per il consolidato nazionale si troverebbe in una posizione di svantaggio rispetto ad un normale gruppo di imprese che viene tassato in maniera ordinaria, in quanto la consolidante teoricamente potrebbe rispondere anche per delle sanzioni derivanti da violazione commesse da altre società. Inoltre sempre analizzando l'art. 127 del Tuir e l'art. 7 menzionato in precedenza, si potrebbe affermare che l'art. 9 del D.Lgs. 472/1997, che disciplina il reato del concorso di persone, sia implicitamente abrogato in questo contesto. La tesi a sostegno di tale affermazione trova riscontro nel fatto che nel caso di una violazione commessa dalla società consolidata si sarebbe potuto configurare, nei confronti della situazione consolidante - consolidata, ai sensi dell'art. 9 un'ipotesi di concorso di persone, ogni qualvolta in cui in capo alla società consolidata si fosse dimostrata la colpevolezza del fatto illecito, nel nostro caso l'aver dichiarato un reddito imponibile minore rispetto a quello dovuto. Questa lettura sistematica pare rafforzare l'assunto in base al quale, soffermandosi sull'interpretazione letterale dell'art. 7 comma 1 del D.L. 269/2003, gli art. 9 e 10 del D. Lgs. 472/1997 verrebbero appunto abrogati implicitamente; comunque, la cosa da tenere presente è l'esistenza di questo presunto contrasto tra le fonti normative in materia.

La Circolare 60/E del 2007 essa precisa anche alcuni aspetti operativi e pratici inerenti al meccanismo sanzionatorio nell'ambito del consolidato. In particolare si sostiene che a differenza di quanto accade per gli accertamenti tributari di società di capitali che non fanno parte di un consolidato nazionale, una società inclusa nel consolidamento potrebbe dover versare degli importi come sanzioni anche se ha generato individualmente una perdita fiscale; il caso concreto in cui ciò si verifica viene individuato nella circostanza in cui dopo la rettifica del reddito complessivo del gruppo, la singola consolidata rimane in perdita ma comunque il gruppo deve versare un'imposta [105]. In merito la Circolare 60/E, siccome l'art. 127 prevede che la responsabilità delle sanzioni va attribuita innanzitutto alla controllata che ha commesso la violazione, sostiene appunto che dovrà essere tale società, anche se di fatto è in perdita, a dover rispondere delle somme richieste dall'Agenzia delle Entrate per la

[105] Se per esempio un gruppo ha una perdita complessiva pari a 4000 e in esso una consolidata vede rettificata la propria perdita individuale da 6000 a 1000, è evidente che si ottiene un reddito positivo pari a 1000, sul quale va versata l'imposta di 275; in aggiunta a ciò dovranno liquidarsi anche delle sanzioni

consolidante a titolo di sanzione [106]. Sembra perciò venire alla luce nuovamente una discriminazione tra le società di capitali che aderiscono alla tassazione consolidata, assoggettabili a sanzioni anche in caso di perdita, e le società che invece non vi aderiscono, insuscettibili invece di tali sanzioni in quella fattispecie. E' evidente quindi come nell'ambito della tassazione consolidata di gruppo il regime sanzionatorio dimostri delle incongruità e delle limitatezze. E come si vedrà nel paragrafo successivo simili problematiche interessano anche le sanzioni penali, in particolar modo per quello che attiene l'identificazione del soggetto attivo nei reati di" dichiarazione infedele e fraudolenta" ex art. 3 – 4 D.Lgs. 74/2000 all'interno del consolidato, soprattutto perché nei confronti della società consolidata non è configurabile una" imposta evasa penalmente rilevante" dato che essa nell'ambito della tassazione di gruppo non è tenuta ad alcuna liquidazione, della quale invece risponde la consolidante

4.2) Riflessioni sulla responsabilità penale dei soggetti che aderiscono al consolidato

Il D.Lgs. 74/2000 intitolato"Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto" contiene la descrizione, nonché le relative sanzioni penali, di alcuni reati tributari che possono essere commessi anche da società che aderiscono ad un consolidato nazionale; in relazione all'applicazione di queste norme nell'ambito della tassazione di gruppo tuttavia possono sorgere delle problematiche interpretative, pertanto è doveroso approfondire la questione. Le perplessità riguardano il fatto che alcuni aspetti dell'istituto del consolidato nazionale sembrano essere non facilmente inquadrabili nell'ambito della dinamica delle responsabilità penali delineate dagli art. 2-3-4 del decreto in questione, in tema specialmente di dichiarazione fraudolenta e infedele [107] ; ciò è particolarmente avvertito nel caso di dichiarazione del gruppo che riporta un reddito globale minore non in virtù di errori o false indicazioni nella compilazione del modello CNM, bensì per la preesistente fraudolenza e infedeltà nelle dichiarazioni individuali delle singole società consolidate. Ci si chiede chi deve essere considerato punibile per questi reati. Ovvero: esclusivamente il soggetto firmatario della

[106] A. Tomassini, in op. cit., pag. 400

[107] S. Screpanti," Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale", in Rassegna Tributaria n. 2/2005, , pag. 523

dichiarazione presentata dalla consolidante, colui che ha firmato la dichiarazione fraudolenta della consolidata o entrambi?

Nel processo di identificazione dei soggetti ai quali attribuire la responsabilità per i reati previsti dal D. Lgs. 74/2000 non si può non sottolineare la circostanza che la maggioranza della dottrina è concorde nel fatto che si tratti di reati cosiddetti "propri"; quindi, anche se nella formulazione delle norme penali in questione possiamo riscontrare la presenza della dicitura "chiunque", usata appunto per introdurre la condotta penalmente rilevante, in realtà questa parola non sta indicare dei soggetti attivi generici, bensì si riferisce ad una particolare qualificazione dei medesimi, rappresentata dal fatto di essere autori della condotta sottoposta ad obblighi di natura tributaria. L'elemento che comunque conta maggiormente a tali fini non è tanto il fatto di essere soggetti passivi dell'obbligazione tributaria in sé [108], cosa peraltro che è noto nell'ambito della disciplina del consolidato è riscontrabile non nei confronti del gruppo di imprese bensì solo nelle singole società che vi aderiscono, ma piuttosto avere l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi. Questa tesi viene confermata anche dalla Circolare 154/E del 4 agosto 2000, la quale sottolinea come le fattispecie delittuose del D.Lgs 74/2000 sono imputabili nei confronti di chiunque presenta o sottoscrive una dichiarazione, indipendentemente dalla sua qualificazione di soggetto passivo d'imposta. Quindi, alla luce di queste considerazioni, non sembrerebbe esserci nulla di ostativo riguardo all'inclusione all'interno della categoria dei soggetti punibili per quei reati anche delle società che fanno parte di un consolidato; tuttavia, con riferimento alla questione dalla quale si è partiti, ovvero quella di una dichiarazione di gruppo infedele e non corretta a causa della falsità insita in una o più dichiarazione di una consolidata le problematiche che sorgono sono altre. Infatti, il passo successivo consiste nel verificare se la condotta penalmente rilevante di cui agli art. 2-3-4, che nel dettaglio all'art. 2 ha come elemento caratterizzante l'indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi e agli art. 3 e 4 di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello reale, concretamente possa individuarsi nell'ambito della dichiarazione del gruppo. Ci si pone questo interrogativo in quanto è palese come la base imponibile del gruppo sia differente da quella individuale delle società: infatti, se per le società consolidate la base imponibile è formata da ricavi, proventi e altri costi e oneri, il reddito complessivo emergente dal gruppo non è altro che la mera sommatoria dei

[108] S. Screpanti, in op. cit., pag. 525

redditi o perdite delle società aderenti all'opzione. Quindi, a prima vista non sembrerebbero riscontrabili quegli elementi citati poco sopra che caratterizzano le condotte penalmente rilevanti di cui si parla. In realtà però se andiamo ad analizzare più nel dettaglio gli articoli del D.Lgs. 74/2000, notiamo come non ci interessi tanto se nel reddito complessivo del gruppo possano o meno individuarsi le condotte penalmente rilevanti, in quanto, vista la formulazione di quelle norme, tali condotte sono necessariamente individuabili nei redditi delle singole società consolidate e della consolidante.

Un ' altra questione complessa che merita attenzione è quella relativa alla determinazione dell'imposta evasa dalle singole società consolidate nel caso sempre di falsità della dichiarazione consolidata derivante da infedele dichiarazione delle consolidate. L'imposta evasa viene definita dall'at. 1, lett. f) e g) del D.Lgs. n. 74/2000 come " l*a differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione .. al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo di acconto, ritenuta o pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine".* Risulta davvero complicato procedere al calcolo dell'imposta evasa in quanto la consolidata da un lato non indica alcuna imposta in dichiarazione e dall'altro lato non deve versare nulla, poiché l'unica imposta dovuta e indicata è quella concernente il reddito del gruppo. La questione potrebbe essere risolta verificando se è possibile adattare il regime di responsabilità per l'obbligazione tributaria, previsto dall'art. 127 del Tuir, alla responsabilità penale degli enti consolidati. Al riguardo, parte della dottrina sostiene che ciascun soggetto facente parte del consolidato risponde per la"quota"del maggior reddito consolidato che deriva dalla rettifica del reddito autonomo risultante in dichiarazione [109]. Sostenendo questa tesi, nel calcolare l'imposta evasa dalla singola consolidata, un procedimento potrebbe essere quello di prendere come riferimento la"quota - parte"della maggiore imposta di gruppo riconducibile alla" quota - parte" del reddito consolidato derivante dalla dichiarazione infedele. Tuttavia questo approccio non è pienamente aderente ai principi della responsabilità penale; infatti, considerando che le norme del D. Lgs. 74/2000 sono finalizzate ad ottenere una riscossione integrale delle imposte dovute, nell'ambito della tassazione consolidata di gruppo siccome l'evasione concretamente si estrinseca nella dichiarazione consolidata, il fatto di relegare il superamento della soglia di rilevanza

[109] S. Screpanti, in op. cit., pag. 529

penale alla" quota" di fatto attribuibile alla singola consolidata non è coerente con l'interesse tutelato dal Decreto 74/2000. Perciò, ai fini della verifica della punibilità della condotta fraudolenta delle consolidate nelle proprie dichiarazioni individuali, in quest'ottica basterebbe calcolare la differenza tra l'imposta indicata nella dichiarazione di gruppo e quella effettivamente dovuta dalla consolidante; tale meccanismo è coerente anche con la logica del consolidato, nel quale è risaputo che la controllante è l'unico soggetto tenuto al pagamento dovuta e l'unica responsabile dell'adempimento degli obblighi connessi.

Va messo in evidenza come l'applicazione al consolidato degli elementi che caratterizzano i delitti dichiarativi di cui al D.Lgs. 74/2000 è indubbiamente un'operazione articolata e complessa; questo perché le norme in questione sono state formulate riferendosi esclusivamente al caso in cui il soggetto che è tenuto al pagamento dell'imposta e deve presentare la dichiarazione coincidono, cosa che non avviene nell'ambito del consolidato fiscale.

Conclusione

Il tema del consolidato fiscale nazionale è indubbiamente uno dei più complessi nell'ambito del diritto tributario. Infatti, anche se il principio fondamentale che regola l'intera materia, cioè il meccanismo di determinazione della base imponibile di gruppo, è relativamente immediato e intuitivo, in quanto esso stabilisce che i redditi e le perdite delle singole società che hanno aderito all'opzione vengono sommati e sottratti integralmente, senza tenere conto delle percentuali di controllo da parte delle società, tuttavia la disciplina contiene molti aspetti che vanno analizzati e approfonditi con attenzione. Numerosi sono anche i punti di contatto con altri campi, specialmente il diritto commerciale. E' indispensabile pertanto tenere in considerazione non solo la dottrina del Tuir, ma anche la prassi dell'Agenzia delle Entrate; per quanto concerne la giurisprudenza tributaria invece, si osserva come in materia essa sia piuttosto scarsa rispetto a quella individuabile in altri argomenti, il che sicuramente rappresenta una criticità.

Nel presente lavoro si è cercato di fornire sia una visione teorica dell'argomento, tramite l'approfondimento delle parti più importanti, come per esempio il riporto delle perdite o il requisito del controllo e l'accertamento, sia soprattutto nel capitolo terzo, un approccio più pratico soffermandosi sugli aspetti operativi e contabili connessi al consolidato; nonostante questi ultimi non appartengano propriamente al campo del diritto tributario, si ritiene necessario per completezza averli affrontati. La tematica degli aspetti di responsabilità penale derivanti dai reati commessi dai soggetti del consolidato è stata solo accennata ma meriterebbe sicuramente una maggiore considerazione e approfondimento, che però per ovvie ragioni non è stato possibile effettuare nel lavoro; anche da questo si capisce ancora una volta come la materia abbia molte implicazioni e possibilità di analisi riguardo a moltissimi aspetti.

BIBLIOGRAFIA

Dottrina

Beghin M., Saggi sulla riforma dell'Ires, Milano, 2008
Dami F., I rapporti di gruppo nel diritto tributario, Milano, 2011
De Mita E., Principi di diritto tributario - sesta edizione, Milano, 2011
Falsitta G., Manuale di diritto tributario, settima edizione, il sistema delle imposte in Italia, Padova, 2010
Ferlazzi Natoli L., Lineamenti di diritto tributario – seconda edizione, Milano, 2004
Gaffuri G., Diritto tributario - sesta edizione, Milano, 2009
La Rosa S., Principi di diritto tributario - seconda edizione, Torino, 2006
Lefebrve F., Memento pratico Ipsoa - Il consolidato fiscale nazionale, Milano, 2011
Ricci C., La tassazione consolidata del gruppi di società - studi preliminari, Bari, 2010
Rocca E. Sala F., Il consolidato fiscale - normativa, prassi e casi pratici, Milano, 2010
Russo P., Manuale di diritto tributario, seconda edizione, Milano, 2009
Tesauro F., Imposta sul reddito delle società, Torino, 2007
Tesauro F., Istituzioni di diritto tributario - ottava edizione, Milano, 2008
Zanetti E., Consolidato fiscale su base nazionale, Milano, 2007

Articoli

Alfani P., Perdite in caso di fusione per incorporazione tra società consolidanti, in Corriere Tributario n. 31/2007

Andriola M., Compensazione infragruppo di perdite pregresse: dov'è l'elusione fiscale?, in Rassegna Tributaria n. 4/2007

Andriola M., Consolidato fiscale e limiti al riporto delle perdite in caso di cessioni di società infragruppo, in Dialoghi di diritto tributario n. 11/2007

Beghin M., La¨cittadella¨ del consolidato: isola felice o dorata prigione?, in Corriere Tributario n. 11/2008

Betunio A., Molinaro G., L'iter accertativo nel consolidato fiscale nazionale, in Corriere Tributario n. 47/2007

Burelli S., Consolidato nazionale e frammenti di autonomia privata nella determinazione della fattispecie imponibile, in Rivista di diritto tributario 2009

Busico M., Giommoni F., La mancata indicazione in dichiarazione non pregiudica l'utilizzo¨in proprio¨da parte della società consolidante dell'eccedenza di gruppo, in Rivista di Giurisprudenza tributaria n.8/2011

Capolupo S., Consolidato nazionale: regime di neutralità e disposizioni antielusive, in Il Fisco n. 12/2006

Capolupo S., Consolidato nazionale e soggetti non residenti, in Il Fisco n. 20/2008

Capolupo S., Il regime delle perdite in caso di fusione, in Il Fisco n. 21/2007

Carrirolo F., Il consolidato fiscale e il regime degli interessi passivi, in Il Fisco n. 46/2009

Carrirolo F., Il consolidato fiscale - Ipotesi di interruzione e prosecuzione dell'opzione, in Il Fisco n. 17/2009

Castiglioni M., Prospettive di riforma del consolidato fiscale nazionale, in Corriere Tributario n. 14/2010, pag. 1135-1140

Chirichigno S., Petrecca S., Sulla partecipazione al consolidato di società in liquidazione, in Dialoghi di diritto tributario n. 6/2006

Ciani F., Il consolidato nella recente prassi, in Il Fisco n. 28/2007

Ciani F., Nuovi limiti nella deduzione delle perdite fiscali, in Bollettino Tributario n. 8/2007

Committeri G. M., Scifoni G., L'identità degli esercizi sociali per l'avvio del consolidato, in Corriere Tributario n. 15/2005

Committeri G., Scifoni G., L'opzione per la neutralità dei trasferimenti infragruppo nel consolidato fiscale nazionale, in Corriere Tributario n. 35/2004

Committeri G. M., Scifoni G., Il controllo rilevante per l'accesso al consolidato, in Corriere Tributario n. 10/2005

Cristofori G., Bergero L., Riflessi sul bilancio del consolidato fiscale o della trasparenza, in Guida alla Contabilità e Bilancio n. 6/2005

D'Abruzzo G., Il consolidato fiscale nazionale - nuovi temi d'indagine e analisi critica dei più recenti indirizzi interpretativi dell'Agenzia delle Entrate, in Bollettino Tributario n.5/2010

D'Abruzzo G., Il trattamento riservato all'indebitamento ricadente nel perimetro del consolidato fiscale nazionale, in Bollettino Tributario n. 14/2009
D'Abruzzo G., La rettifica dei costi in operazioni tra società consolidate: simmetria dei valori imponibilità e neutralità dell'accertamento, in Bollettino Tributario n. 19/2010
D'Abruzzo G., La stabile organizzazione di società non residente nella disciplina del consolidato fiscale nazionale, in Bollettino Tributario n. 8/2005
Ravaccia M., Le clausole e il pegno su partecipazioni e il consolidato nazionale, in Bollettino Tributario n. 10/2010
D'Abruzzo G., Note critiche in margine alla disciplina di attuazione del consolidato fiscale nazionale, in Bollettino Tributario n. 14/2004
D'Abruzzo G., Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato fiscale, in Bollettino Tributario n. 22/2010
Denaro M., L'accertamento e il processo tributario nel consolidato fiscale nazionale, in Il Fisco n. 26/2009
Dezzani F., Dezzani L., Il consolidato fiscale nazionale: aspetti contabili, in Il Fisco n. 6/2006
Dezzani F., Dezzani L., Le rettifiche nel consolidato fiscale - aspetti contabili, in Il Fisco n.7/2006
Dolce R., Accertamenti da consolidato fiscale - Problematiche processuali emergenti, in Il Fisco n. 8/2010
Fantozzi A., Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale, in Rivista di diritto tributario 2004
Fazzini E., Il gruppo di società tra consolidato civilistico e˜somma algebrica fiscale˝, in Dialoghi di diritto tributario n.7/8 - 2004
Ferrari A., Albanese F., Storti A., Consolidato fiscale nazionale: vantaggi e svantaggi del regime opzionale, in Guida alla Contabilità e Bilancio n.18/2008
Ferranti G., La nuovo disciplina del riporto delle perdite secondo l'Istituto di Ricerca DCEC, in Corriere Tributario n. 38/2011
Gabelli M., Rossetti D., Consolidato fiscale nazionale - Il requisito del controllo rilevante, in Il Fisco n. 37/2009
Gaffuri G., Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale, in Corriere Tributario n. 37/2010
Gaiani L., Consolidato fiscale, in Guida alla Contabilità e Bilancio 2006
Gallio F., Terrin G., Rettifiche di consolidamento e piena imponibilità dei dividendi: i problemi di diritto transitorio, in Dialoghi Tributari n. 4/2008
Giovanni A., Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale, in Rivista di diritto tributario 2006
Grazioli M., Thione M., Il refreshing delle perdite nel consolidato fiscale, in Il Fisco n. 26/2011
Guetta G., Molgora A., Consolidato fiscale e interessi passivi – La remunerazione del beneficio fiscale apportato all'imponibile del gruppo, in Il Fisco n. 37/2008
Ingrao G., In tema di tassazione dei gruppi di imprese ex D.Lgs. 12 dicembre 2003, n.344, istitutivo dell'Ires, in Rassegna Tributaria n. 2/2004

Izzo B., Miele L., Il nuovo regime delle perdite nel consolidato, nella trasparenza e nelle società di comodo, in Corriere Tributario n. 34/2011
Izzo B., Il requisito del controllo rilevante per l'accesso al consolidato, in Corriere Tributario n. 43/2009
Izzo B., Macario E., La rettifica per gli interessi passivi ed il ruolo delle holding nel consolidato nazionale, in Corriere Tributario n. 39/2009
Izzo B., Miele L., Reddito delle società non operative e utilizzo delle perdite nella tassazione di gruppo, in Corriere Tributario n. 45/2011
Liburdi D., Il riporto delle perdite nell'ambito di operazioni straordinarie che interessano società consolidate, in Il Fisco n. 12/2010
Liburdi D., La nuova procedura di accertamento nel consolidato e i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in Il Fisco n.25/2011
Liburdi D., Perdite del consolidato in caso di omessa presentazione della dichiarazione, in Corriere Tributario n. 37/2007
Macario E., Sencar D., Il consolidato si allinea alle regole comunitarie, in Corriere Tributario n. 16/2008
Marongiu P., Il Consolidato fiscale nazionale tra norme di attuazione, prassi e decreto correttivo,in Diritto e Pratica tributaria 2005
Marongiu G., La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale, in Diritto e Pratica tributaria 2004
Marsico D., Zoani L., La¨sopravvivenza¨ del consolidato nazionale per le imprese in amministrazione straordinaria, in Corriere Tributario n. 48/2010
Mastroberti A., Limiti al riporto degli interessi passivi in caso di fusione che non interrompe il consolidato, in Il Fisco n. 17/2011
Mayr S., Il nuovo limite alla deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del consolidato fiscale, in Bollettino Tributario n. 4/2008
Mazzuoccolo L., Stevanato D., Scissione, consolidato e attribuzione delle perdite, in Dialoghi di diritto tributario n. 2/2007
Messina S.M., Il consolidato non prosegue in caso di conferimento di stabile organizzazione, in Corriere Tributario n. 27/2007
Mercuro M., Il rinnovo dell'opzione per il consolidato nazionale, in Il Fisco n. 17/2007
Michelutti R., Ferrarotti P. Accordi di consolidamento e irrilevanza reddituale dei pagamenti, in Corriere Tributario n. 35/2005
Michelutti R., Ferrarotti P., Applicazione e interruzione del regime di neutralità delle cessioni infragruppo, in Corriere Tributario n. 41/2006
Michelutti R., Iascone E., Aspetti critici del riallineamento in caso di rinnovo dell'opzione per il il consolidato, in Corriere Tributario n. 28/2007
Michelutti R., Consolidato fiscale e commercio delle perdite: l'auspicata fine di una ¨querelle¨, in Corriere Tributario n. 25/2010
Michelutti R., Il credito per imposte estere nel consolidato nazionale, in Corriere Tributario n. 10/2006
Michelutti R., Il divieto di circolazione delle perdite ante consolidato travalica i confini, in Corriere Tributario n. 25/2008

Michelutti R. Prampolini A., Il requisito del controllo nel consolidato fiscale nazionale, in Rivista di diritto tributario 2006
Michelutti R., Prampolini A., Inclusione virtuale di società estere nel consolidato per la deduzione degli interessi, in Corriere Tributario n. 7/2009
Michelutti R., Le perdite nella fusione retrodatata qualificabili come perdite ante-consolidato, in Corriere Tributario n. 34/2008
Michelutti R., Modifiche alla disciplina del consolidato fiscale nazionale, in Corriere Tributario n. 4/2008
Michelutti R., Perdite infragruppo e consolidato fiscale: qual è la norma di sistema?, in Corriere Tributario n. 12/2007
Michelutti R., Ferrarotti P., Profili problematici della cessione di beni in neutralità nel consolidato nazionale, in Corriere Tributario n. 38/2006
Michelutti R., Ferrarotti P., Rettificabilità dell'opzione per l'attribuzione di perdite residue nel consolidato, in Corriere Tributario n. 45/2006
Michelutti R., Riporto delle perdite per fusioni e scissioni che non interrompono il consolidato, in Corriere Tributario n. 15/2007
Minutolli P., La disciplina delle perdite nel consolidato nazionale, in Bollettino Tributario n. 11/2011
Miscali M., Lupi R., Il riallineamento nel consolidato nazionale: una simmetria fiscale tra soggetti diversi, in Dialoghi di diritto tributario n.7/8 - 2004
Pacieri A., Stancati G., Rettifiche di consolidamento, perdite pregresse ed elusione fiscale, in Dialoghi di diritto tributario n. 12/2007
Padovani F.,Consolidato fiscale nazionale: riflessi in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta, in Rivista di diritto tributario 2010
Pennesi M., Indebita compensazione di perdite relative ad esercizi precedenti a quello di avvio del consolidato, in Corriere Tributario n. 36/2007
Pisoni P., Bava F., Busso D., Il perimetro di consolidamento nel consolidato fiscale: autonomia rispetto al codice civile, in Il Fisco n. 30/2005
Porpora F., Partecipazione al consolidato e solidarietà verso il fisco, in Dialoghi di diritto tributario n. 12/2004
Porpora F., Stevanato D., Vantaggi fiscali e flussi compensativi nel consolidato nazionale, in Dialoghi di diritto tributario n.5/2004
Procopio M., Consolidato fiscale, razionalizzazione della procedura di accertamento e requisito dell'inerenza, in Diritto e Pratica tributaria 2011
Ragucci G., Prime considerazioni sulla partecipazione di capogruppo estera al consolidato nazionale, in Bollettino Tributario n. 5/2008
Salvini L., Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale, in Corriere Tributario n. 37/2010
Screpanti S., Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale, in Rassegna Tributaria n. 2/2005
Sepio G., Effetti dell'introduzione dell' ˝atto unico˝ nell'accertamento del consolidato nazionale, in Corriere Tributario n.13/2011
Siniscalchi A., La redazione degli accordi di consolidamento fiscale, in Il Fisco n. 13/2009

Sironi M., Accertamenti e consolidato fiscale nazionale, in Guida alla Contabilità e Bilancio n.21/2010
Sironi M., Consolidato fiscale nazionale: aspetti operativi, in Guida alla Contabilità e Bilancio n.8/2009
Sironi M., Consolidato fiscale nazionale e dichiarazione dei redditi, in Guida alla Contabilità e Bilancio n. 8/2010
Stancati G., I presunti requisiti ˝aggiuntivi˝ richiesti alla stabile organizzazione di società estera per svolgere il ruolo di controllante nel consolidato nazionale, in Dialoghi di diritto tributario n. 7/8 - 2004
Tacchia K., Fusioni e scissioni tra società consolidate - Riporto delle perdite fiscali, in Il Fisco n. 30/2010
Tomassini A., Lupi R., Stevanato D., La pretesa esclusività del consolidato come strumento di compensazione di redditi e perdite nel gruppo, in Dialoghi Tributari n. 5/2009
Tomassini A., La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento, in Rassegna Tributaria n. 2/2008
Tomassini A., Tortora A., Responsabilità, sanzioni e controlli nel consolidato nazionale alla luce del decreto correttivo, in Il Fisco n. 27/2005
Trettel S., Necessario il supporto probatorio per il riallineamento analitico nel consolidato fiscale, in Corriere Tributario n. 40/2010
Trettel S., Riporto degli interessi passivi nel consolidato in caso di fusione o scissione ˝non interruttiva˝, in Corriere Tributario n. 25/2011
Trivisano F., Il consolidato nazionale - Aspetti fiscale e riflessi contabili sul bilancio di esercizio, in Il Fisco n. 13/2011
Valente P., Ires e riforma societaria: responsabilità nei gruppi di imprese, in Il Fisco n. 21/2004
Vasapolli A. e G., La rilevazione contabile delle imposte nel consolidato, in Corriere Tributario n. 43/2006
Versiglioni M., Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del ˝consolidato nazionale˝, in Rivista di diritto tributario 2005
Zanetti E., I riflessi contabili del consolidato fiscale nel bilancio di esercizio delle singole società, in Il Fisco n. 19/2010
Zanetti E., I riflessi delle fusioni ai fini del consolidato fiscale nazionale, in Il Fisco n. 28/2011
Zanni M., Rebecca G., Le perdite nel consolidato fiscale nazionale, in Il Fisco n.19/2010
Zizzo G., Considerazioni sistematiche in tema di perdite fiscali, in Rassegna Tributaria n. 4/2008
Zizzo G., Osservazioni in tema di consolidato nazionale, in Rivista di diritto tributario 2004

Giurisprudenza

Sentenza n. 308 del 3 dicembre 2009, Commissione Tributaria di Genova
Sentenza n. 10 del 3 febbraio 2010, Commissione Tributaria di Novara
Sentenza n. 35 del 24 febbraio 2010, Commissione Tributaria di Milano
Sentenza n. 157 del 16 novembre 2010, Commissione Tributaria di Modena
Sentenza n. 221 del 24 giugno 2011, Commissione Tributaria di Milano
Sentenza n. 51 del 10 aprile 2012, Commissione Tributaria di Firenze

Prassi

Risoluzione 13 ottobre 2006, n. 113/E
Risoluzione 13 marzo 2007, n. 48/E
Risoluzione 22 maggio 2007, n. 110/E
Risoluzione 25 maggio 2007, n. 116/E
Risoluzione 9 luglio 2007, n. 160/E
Risoluzione 12 luglio 2007, n. 168/E
Risoluzione 9 aprile 2008, n.139/E
Risoluzione 19 giugno 2008, n. 251/E
Risoluzione 27 agosto 2009, n. 240/E
Risoluzione 1 settembre 2009, n. 245/E
Risoluzione 12 aprile 2011, n. 42/E

Circolari emesse dall'Agenzia delle Entrate

Circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E
Circolare 31 ottobre 2007, n. 60/E
Circolare 21 aprile 2009, n. 19/E
Circolare 15 febbraio 2010, n. 4/E
Circolare 9 marzo 2010, n. 9/E
Circolare 6 giugno 2011, n. 27/E
Circolare 14 settembre 2011, n. 24/E
Circolare 6 dicembre 2011, n. 53/E

Ringraziamenti finali

Il conseguimento della laurea magistrale è un traguardo certamente importante nella vita di una persona e per questo mi sembra doveroso dedicare alcuni pensieri a tutti coloro che durante questo percorso mi sono stati vicini. Non è nella mia indole e nel mio carattere aprirmi e esprimermi per iscritto, tuttavia in questa occasione non potevo esimermi dal farlo. Devo confessare che ottenere il diploma di laurea magistrale è stato più duro del previsto e visto che il traguardo è stato raggiunto con un po' di ritardo non posso che iniziare i miei ringraziamenti citando due persone molto importanti per me, che mi hanno sempre sostenuto e appoggiato soprattutto negli ultimi periodi che per varie vicissitudini sono stati i più duri, ovvero i miei genitori Valerio e Carla: due persone fantastiche e per bene, sono orgoglioso di avere due genitori come voi. Finalmente mi appresto ad entrare nel mondo del lavoro e vi prometto che cercherò di ricambiare tutti i sacrifici che avete fatto per me in questi anni. Un pensiero lo dedico anche ai miei fratelli Alberto e Vittorio: al primo, visto la strada che deciso di intraprendere volevo dire che sono fiero della sua scelta e comunque lo ringrazio per l'interesse e l'attenzione che mi ha dimostrato nonostante la sua lontananza in questi ultimi mesi. Al secondo voglio dare un consiglio, cioè di sfruttare le grandi potenzialità che secondo me ha e di non perdersi via in frivolezze. Che lo prenda non come un rimprovero ma come un esortazione da fratello maggiore. Voglio citare anche il mio amico Davide, grande persona, per l'appoggio che mi ha sempre dato e i preziosi consigli e tutti coloro che in questo giorno sono qui con me: sono contento della vostra presenza come amici. Infine concludo queste poche righe rivolgendomi a Francesca, ragazza splendida, vera, con dei valori rari da trovare al giorno d'oggi: sei stato il mio riferimento costante in questi mesi da quando ci conosciamo. Le tue attenzioni quotidiane mi sono servite e mi hanno incoraggiato e spronato. Ti ringrazio per tutto quello che mi dai e trasmetti, nonostante la nostra lontananza e le oggettive difficoltà. Sei una persona fantastica a cui tengo davvero molto, e tu lo sai. Non cambiare mai e rimani sempre così. Matteo.

Venezia, 18 giugno 2013

Matteo Pellegrini