

**I chiarimenti delle Entrate.** Secondo l'Agenzia non occorre anche il controllo di fatto della partecipata

# Consolidato a maggioranza

## Per la tassazione di gruppo serve oltre il 50% dei voti in assemblea

Angelo Busani

Per attivare o proseguire il regime della tassazione di gruppo è sufficiente che la società controllante abbia il controllo «di diritto» della società controllata (vale a dire oltre il 50% dei voti esprimibili nell'assemblea ordinaria della società consolidata). Non occorre, in altri termini, che ne abbia anche il controllo «di fatto», ad esempio perché, in forza di un'apposita clausola statutaria, il quorum deliberativo si formi solo sommando, ai voti del socio di maggioranza, quelli del socio di minoranza. È la conclusione a cui perviene l'agenzia delle Entrate nella risoluzione 245/E del 1° settembre 2009.

### Il caso

Nel caso esaminato dall'Agenzia, il capitale della società controllata Alfa era ripartito tra due soci, e cioè Beta (per il 60,99%) e Gamma (per il restante 39,01%). Lo statuto di Alfa prevedeva però che sia l'assemblea ordinaria di prima convocazione sia tutte le assemblee straordinarie deliberassero con il 61% del capitale sociale; inoltre, mediante un meccanismo di «voto di lista», lo statuto precludeva a Beta la possibilità di eleggere un numero di amministratori sufficiente per l'adozione delle deliberazioni in seno al consiglio di amministrazione. Infine, sussistevano patti parasociali che attribuivano a Gamma un diritto di veto sulle principali operazioni da compiersi da parte di Alfa, con la conseguenza che la gestione di Alfa doveva essere di fatto concordata tra Beta e Gamma.

### La situazione

In sostanza, Beta aveva oltre il 50% del capitale sociale, ma il controllo «di fatto» di Alfa non apparteneva né a Beta né a Gam-

ma: entrambe avevano bisogno del voto dell'altra perché in Alfa fossero assunte deliberazioni, sia in sede assembleare sia consiliare.

### Il controllo rilevante

Questa situazione va dunque valutata in relazione degli articoli 117 e 120 del Tuir, in base ai quali il regime del consolidato nazionale può essere attivato (e proseguito) solo in caso di «controllo rilevante», e cioè solo se ricorrano, allo stesso tempo, due presupposti (demoltiplicando l'eventuale catena di controllo): il primo, quando la consolidante abbia una percentuale di partecipazione al capitale sociale della controllata (calcolato al netto delle azioni prive del voto) superiore al 50 per cento; il secondo presupposto, quando la consolidante abbia diritto di partecipare alla distribuzione dei dividendi della controllata (anche qui al netto di quelli pertinenti alle azioni prive del voto) in misura superiore al 50 per cento.

### Il parere delle Entrate

Secondo l'Agenzia, occorre rifarsi al profilo letterale di questa normativa e quindi dare esclusivo rilievo al fatto che essa compie solamente un rinvio alla nozione del controllo civilistico di cui all'articolo 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile: in altri termini, la norma non ha operato alcun altro riferimento a situazioni concrete che, nel caso specifico, potrebbero compromettere o limitare l'esercizio del potere di controllo che il Codice civile attribuisce, per presunzione, al soggetto che è titolare di oltre il 50% dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (e cioè a differenza di quanto accade, ad esempio, nell'ambito della disciplina sul bilancio

### Il passaggio

#### ■ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 245/E

(...) In relazione alla *ratio* del consolidato fiscale nazionale, appare determinante la circostanza che il regime del consolidato sia stato introdotto per offrire ai contribuenti (tra i quali vige un rapporto di partecipazione societaria) la possibilità di (continuare a) compensare gli imponibili all'indomani dell'abolizione del meccanismo del credito di imposta sui dividendi e della eliminazione della rilevanza fiscale delle svalutazioni delle partecipazioni. Il regime del consolidato nazionale, peraltro, attribuisce il beneficio della compensazione intersoggettiva dei risultati negativi non a tutti i soci partecipanti e pro quota come avveniva nel precedente regime, ma esclusivamente al soggetto controllante e, inoltre, per intero (la perdita evidenziata dalla società consolidata è, infatti, interamente trasferita alla *fiscal unit*, a prescindere dalla percentuale di partecipazione in essa detenuta dalla capogruppo). Qualora si ritenesse necessario un rapporto di controllo «effettivo» tra soggetto consolidante e società consolidata si arriverebbe a negare tout court la possibilità di utilizzo delle perdite del soggetto partecipante in tutti i casi in cui, come quello in esame, il soggetto che dispone della maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea non coincide con quello che «di fatto» controlla la società partecipata

consolidato e di quella inerente l'attività di direzione e coordinamento di società ove sono valorizzate circostanze di controllo ulteriori rispetto al mero controllo «di diritto».

Tra l'altro, osserva l'agenzia delle Entrate, qualora si ritenesse necessario un rapporto di controllo «effettivo» tra la società consolidante e la sua controllata si dovrebbe negare la possibilità di utilizzo delle perdite del soggetto partecipante in tutti i casi in cui, come quello preso in considerazione nella risoluzione 245, il soggetto che dispone della maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea non coincide con quello che «di fatto» controlla la società partecipata: in questa ipotesi, infatti, nessuno dei soci della società partecipata potrebbe beneficiare delle opportunità del consolidato, perché non potrebbe consolidare né il controllante «di diritto», in quanto non dispone appunto del controllo effettivo, né quello «di fatto», il quale a sua volta non è titolare della maggioranza dei diritti di voto.

### Il precedente

La risoluzione 245/E fa dunque il paio con l'altra recente pronuncia delle Entrate (la risoluzione 240 del 27 agosto 2009, si veda «Il Sole 24 Ore» del 28 agosto), nella quale si è affermato che, in caso di pegno dato dalla holding su azioni di una società controllata, l'attivazione o la prosecuzione del regime della tassazione di gruppo non è possibile se, per effetto del contratto di pegno, la controllante non abbia l'incondizionato diritto di voto nell'assemblea ordinaria della controllata per una percentuale superiore al 50% del capitale sociale al netto delle azioni prive del diritto di voto.

## Espropriazioni Per l'Anas nessuna esenzione sul Registro

Sergio Trovato

L'esenzione dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali prevista per gli atti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi della proprietà è applicabile solo all'amministrazione statale e non all'Anas, che è soggetto distinto dallo Stato, con una propria autonomia patrimoniale, gestionale e contabile. Lo ha precisato l'agenzia delle Entrate, con la risoluzione 243 di ieri.

L'Anas aveva chiesto, con un interpello, se fosse applicabile nei suoi confronti l'esenzione dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali per atti di espropriazione per pubblica utilità e trasferimenti coattivi della proprietà di beni immobili o altri diritti reali, prevista nei casi in cui espropriante o acquirente sia lo Stato, e per le formalità e vulture eseguite nell'interesse dello Stato. Viene evidenziato nella richiesta che la società svolge, in regime di concessione, l'attività di costruzione e manutenzione di strade e autostrade statali: dovrebbe avere diritto a godere dell'esenzione dalla tassazione indiretta prevista dalla legge.

Secondo l'Agenzia, invece, non è possibile equiparare l'Anas allo Stato per usufruire degli stessi benefici fiscali. Nella risoluzione viene richiamato un parere del Consiglio di Stato (1846/03), secondo cui la disciplina dell'imposta di registro (Dpr 131/1986) non riserva «ad un organismo esercente poteri pubblici delegati» lo stesso trattamento delle operazioni poste in essere dallo Stato. Stesso discorso vale per le agevolazioni relative alle imposte ipotecarie e catastali. Peraltro, anche la Corte di cassazione (sentenza 938/2009) ha affermato che le norme fiscali che prevedono benefici hanno carattere eccezionale e non consentono l'estensione ad altri soggetti pubblici o privati. Se si tratta di esenzioni dal pagamento di imposte che fanno riferimento a operazioni eseguite nell'interesse dello Stato, la loro natura di norme eccezionali ne impone un'interpretazione restrittiva. Quando il legislatore intende ampliare la platea dei soggetti ai quali assicurare le agevolazioni specifiche i destinatari con un'apposita elencazione.

### I crediti di imposta

Le agevolazioni del quadro RU

#### QUADRO RU - CREDITI D'IMPOSTA

Sezione I-XXI Crediti d'imposta specifici	Sezione XXIII Crediti d'imposta ricevuti da partecipate
Sezione XXII Credito imposta vs. Efim	Sezione XXV Limite di utilizzo

#### NOVITÀ DEL QUADRO

<b>NUOVI CREDITI D'IMPOSTA</b>	Credito autotrasportatori recupero tassa auto	Credito soggetti che fanno apporti in denaro opere cinematografiche
	Credito imprese produzione cinematografica	Credito imprese distribuzione cinematografica
	Credito imprese produzione esecutiva	Credito imprese esercizio cinematografica

#### LIMITE MASSIMO ANNUO UTILIZZO

250.000 euro

#### SANZIONI UTILIZZO CREDITI INESISTENTI

Sanzione dal 100 al 200% per utilizzo in compensazione crediti inesistenti

**Dichiarazioni 2009.** Il quadro RU sui crediti di imposta

## L'omessa compilazione chiama in causa la rettifica

Cristina Odorizzi

La predisposizione del modello Unico 2009 impone la compilazione e il completamento di tutti i quadri del modello, compresi quelli non strettamente necessari per il conteggio delle imposte.

Fra questi uno dei più complessi è il quadro RU, che accoglie le indicazioni relative ai crediti d'imposta concessi a favore delle imprese. Si tratta di un quadro critico in quanto destinato ad accogliere crediti d'imposta spesso già utilizzati durante l'anno dalle imprese e, talvolta, non oggetto di un attento monitoraggio interno.

Il quadro RU si compone di ventidue sezioni, di cui alcune pluricredito, oltre a ulteriori due sezioni riepilogative. Per quanto riguarda le sezioni pluricredito, vanno compilate tante sezioni quante sono i crediti che sono stati utilizzati nel periodo.

### Compilazione omessa

L'omessa compilazione del quadro RU può avere un diverso impatto a seconda della tipologia di credito interessato. Per alcune fattispecie i relativi provvedimenti istitutivi impongono la compilazione del quadro RU a pena di decadenza. Fra questi, il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nell'ambito del commercio (legge 449/97); quello per strumenti di pesatura (legge 77/97); quello per la ricerca scientifica (legge 449/97) e il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo (decreto legge 185/08).

Proprio in quest'ultimo caso, che dal 2009 è regolato dalla procedura di prenotazione preventiva (decreto legge 185/08, articolo 29), è stato espressamente chiarito che l'omessa indicazione nel qua-

dro RU può essere sanata ricorrendo all'istituto della rettifica a favore della dichiarazione dei redditi (circolare 17 aprile 2009, n. 17/E).

L'articolo 2, comma 8-bis del Dpr 322/98 prevede infatti la possibilità di integrare a favore del contribuente la dichiarazione presentata per correggere errori che abbiano comportato un maggior debito o un minor credito d'imposta. E ciò in conformità al principio generale, espresso dalle Sezioni unite della Cassazione con la sentenza del 5 dicembre 2002, n. 17394, secondo cui la dichiarazione non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria ed è modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione.

La correzione a favore in base alle disposizioni normative va eseguita entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo: eventuali omissioni su Unico 2008 sono ancora correggibili entro il termine di Unico 2009. Con riferimento al caso del credito d'imposta sulla ricerca, in particolare, la circolare 17/E del 2009 avverte che la correzione del quadro RU vale a evitare la decadenza dall'agevolazione ma non permette di utilizzare automaticamente il credito in compensazione interna.

Il credito indicato in dichiarazione integrativa è invece utilizzabile solo dopo la comunicazione del nulla-osta con indicazione dell'anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie.

### Crediti con paletti

Una novità 2008 nella gestione dei crediti da RU è costituita dal limite massimo di utilizzo annuale, identificato in 250mila euro dall'articolo 1, commi 53-57, della legge

244/07. Il limite non si applica in nessun caso al credito d'imposta per la ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, comma 280, legge 296/06.

L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza. Va poi ricordato che il limite specifico di 250mila euro si cumula con il limite generale per le compensazioni annuali di 516.456,90 euro, con la conseguenza che, se nell'anno si sono effettuate compensazioni inferiori al limite massimo, i crediti da RU possono essere utilizzati anche oltre i 250mila euro, fino a colmare la differenza non utilizzata del limite generale (si veda la risoluzione ministeriale 3 aprile 2008, n. 9/DF).

### La verifica dei limiti

Per la verifica del rispetto del limite, il quadro RU prevede una sezione apposita, la XXV, in cui va indicato l'ammontare complessivo dei crediti utilizzati in compensazione, compresi quelli utilizzati in compensazione interna.

C'è poi un'altra situazione: il ravvedimento per eccessivo utilizzo. Al di là del limite descritto, può sempre accadere che il credito sia fruito nel periodo d'imposta in misura superiore a quella spettante. In queste ipotesi, è sempre possibile ricorrere al ravvedimento operoso, con riferimento alle sanzioni per omesso versamento.

In ciascuna sezione del quadro RU è presente un apposito rigo dove indicare il credito riversato a seguito di ravvedimento.

Partecipante a effetto pieno - Riallineamento per la partecipata

## Doppia rilevanza nel gruppo delle svalutazioni «ante-Ires»

Luca Gaiani

Doppia rilevanza nel consolidato fiscale delle svalutazioni per quinti operate prima della riforma dell'Ires. Lo precisa l'agenzia delle Entrate nella risoluzione 244/E, secondo cui, nell'ambito di una catena di controllo, la svalutazione rileva interamente in capo alla partecipante di grado più elevato e genera inoltre, per la parte ancora non dedotta, un disallineamento che rientra nella norma transitoria prevista dall'articolo 128 Tuir.

La risoluzione delle Entrate esamina un caso particolare di società che hanno operato, nel biennio 2002-2003, svalutazioni di partecipazioni dedotte fiscalmente in cinque esercizi a norma del DL 209/02, le quali hanno successivamente optato per il regime del

consolidato fiscale in vigore dall'esercizio 2004.

L'articolo 128 del Tuir dispone, in via transitoria, che, in presenza di svalutazioni di azioni o quote che si sono basate su diminuzioni patrimoniali della partecipata generate da rettifiche di attività o da accantonamenti indeducibili, occorre procedere a riallineare i valori fiscali a quelli contabili, qualora le società interessate da tali rettifiche aderiscano al consolidato fiscale. La norma vuole impedire che il gruppo possa nuovamente dedurre, in via extracontabile (variazione in diminuzione), importi che hanno già comportato un beneficio fiscale al momento della contabilizzazione dell'accantonamento tassato, mediante la svalutazione fiscale della partecipazione da

parte della controllante. Il quesito che viene posto alle Entrate riguarda la rilevanza, ai fini sopra descritti, di svalutazioni dedotte "per quinti" in base a quanto stabilito dal DL 209/02. In particolare si chiede se la svalutazione rilevi per l'intero ammontare in capo alla partecipante, ancorché dedotta al 31 dicembre 2003 solo per una quota, e anche se la parte di svalutazione rinviata agli esercizi successivi da parte di una partecipata-consolidata generi una differenza da riallineare in sede di consolidato fiscale.

In merito al primo punto, la risoluzione 244/E chiarisce che le svalutazioni da considerare sono costituite dall'intero importo stanziato, anche se da ripartire su cinque esercizi e dunque non ancora tempo-

ralmente dedotto prima dell'avvio del regime di consolidato fiscale. Occorre, peraltro, che la svalutazione sia stata generata da rettifiche di valore e accantonamenti tassati, contabilizzati dalla partecipata in esercizi chiusi in perdita e che, alla data di avvio del consolidato, la società partecipata avesse ancora un disallineamento civile-fiscale.

Con riguardo al secondo quesito, l'Agenzia afferma che, in capo a una partecipata, entrata poi in consolidato, le svalutazioni di partecipazioni dedotte per quinti, generano un disallineamento rilevante, qualora siano state contabilizzate in esercizi in perdita e nella misura in cui le stesse abbiano contribuito a determinare una diminuzione del proprio patrimonio netto sulla cui base la controllante ha operato una svalutazione.

Quindi, i quinti non ancora dedotti al termine dell'esercizio anteriore all'opzione per il consolidato, dovranno formare oggetto di riallineamento in base all'articolo 128 del Tuir.

# SYNERGIA

## S

formazione

**IL TUO PARTNER  
PER LA CRESCITA  
MANAGERIALE E  
PROFESSIONALE**

# Convegni Autunno 2009

Visita il nostro sito: [www.synergiaformazione.it](http://www.synergiaformazione.it)

Per ricevere programmi, informazioni e per iscrizioni rivolgersi a:  
**Segreteria Organizzativa Synergia Formazione**  
VIA POMBA 14, 10123 TORINO - Tel. +39 0118129112 - Fax +39 0118173663  
e-mail: [info@synergiaformazione.it](mailto:info@synergiaformazione.it)