

**UNIVERSITA' CARLO CATTANEO**  
**LIUC**

**DIRITTO TRIBUTARIO DEI GRUPPI**  
**INTERNAZIONALI**

**LA TASSAZIONE DEI GRUPPI**

# AGENDA

1. I GRUPPI DI SOCIETÀ NELL'IMPOSTA SUL REDDITO
2. IL CONSOLIDATO NAZIONALE
3. LA TASSAZIONE PER TRASPARENZA
4. IL GRUPPO E ALCUNE PROBLEMATICHE INTERNAZIONALI

# **1. I GRUPPI DI SOCIETA' NELL'IMPOSTA SUL REDDITO**

- 1.1 LA COMPENSAZIONE TRA IMPONIBILI POSITIVI E NEGATIVI**
- 1.2. LA COMPENSAZIONE TRA CREDITI E DEBITI DI IMPOSTA**
- 1.3 I RAPPORTI INFRAGRUPPO TRA CORRISPETTIVI NEGOZIALI E VALORI NORMALI**
- 1.4 L'INTERESSE DI GRUPPO E IL GIUDIZIO SULL'INERENZA DEI COMPONENTI NEGATIVI**

# 1.1 LA COMPENSAZIONE TRA IMPONIBILI POSITIVI E NEGATIVI

Riforma Tremonti”:

- Legge 1 aprile 2003, n. 80  
 (“Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale”).
- Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344  
 (“Riforma dell'imposizione sul reddito delle società”).

Introduzione dei seguenti regimi:

- Trasparenza delle società di capitali;
- Consolidato Nazionale;
- Consolidato Mondiale.

# 1.1 LA COMPENSAZIONE TRA IMPONIBILI POSITIVI E NEGATIVI

Il legislatore della “Riforma IRES”, contemporaneamente all’introduzione dei tre nuovi regimi, aveva previsto l’eliminazione di quegli istituti che permettevano, di fatto, il consolidamento dei risultati delle società appartenenti ad uno stesso gruppo, attraverso:

- eliminazione del credito di imposta e conseguente esenzione da imponibilità per i dividendi;
- introduzione della participation exemption ed indeducibilità delle minusvalenze e delle svalutazioni per le partecipazioni.

## 1.2 LA COMPENSAZIONE TRA IMPONIBILI POSITIVI E NEGATIVI

- L'art. 43 ter, DPR 602/1973 prevede la possibilità di cedere le eccedenze di imposte sui redditi tra soggetti appartenenti ad uno stesso gruppo in via agevolata (i.e. senza la notifica della cessione all'AE).
- Il gruppo risulta essere formato dalla società controllante e dalle società controllate da quest'ultima attraverso una percentuale di partecipazione al capitale sociale superiore al 50%.
- La partecipazione deve essere detenuta dalla controllante:
  - fin dall'inizio del periodo di imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti.
  - direttamente o tramite società controllata (con medesimi requisiti).

# 1.4 L'INTERESSE DI GRUPPO E IL GIUDIZIO SULL'INERENZA DEI COMPONENTI NEGATIVI

- Nell'ambito di un gruppo è frequente lo scambio di specifici servizi tra le diverse società che lo compongono con conseguenti riaddebiti (*e.g. c.d. "spese di regia" sostenute dalla capogruppo e riaddebitate alle controllate*).
- Necessaria una valutazione relativa:
  - all'inerenza dei relativi costi;
  - alla loro congruità (ai fini del *transfer pricing*).

# 1.4 L'INTERESSE DI GRUPPO E IL GIUDIZIO SULL'INERENZA DEI COMPONENTI NEGATIVI

## Inerenza

- Ogni società del gruppo costituisce un autonomo soggetto passivo d'imposta su cui valutare l'effettiva inerenza di un costo sostenuto.
- La quota di costi riaddebitata dalla capogruppo deve essere rappresentativa di servizi effettivamente resi alla controllata.
- E' necessario svolgere una valutazione delle singola fattispecie mediante un'analisi funzionale dei servizi ricevuti e del vantaggio conseguito dalla controllata.
- I costi riconducibili alla funzione di "azionista" della capogruppo, eventualmente riaddebitati, sono indeducibili in capo alla controllata per mancanza di inerenza (e.g. eliminazione difetto nel sistema produzione, controllo contabile da parte della capogruppo, Circ. 22 settembre 1980, n. 9/2267).

# 1.4 L'INTERESSE DI GRUPPO E IL GIUDIZIO SULL'INERENZA DEI COMPONENTI NEGATIVI

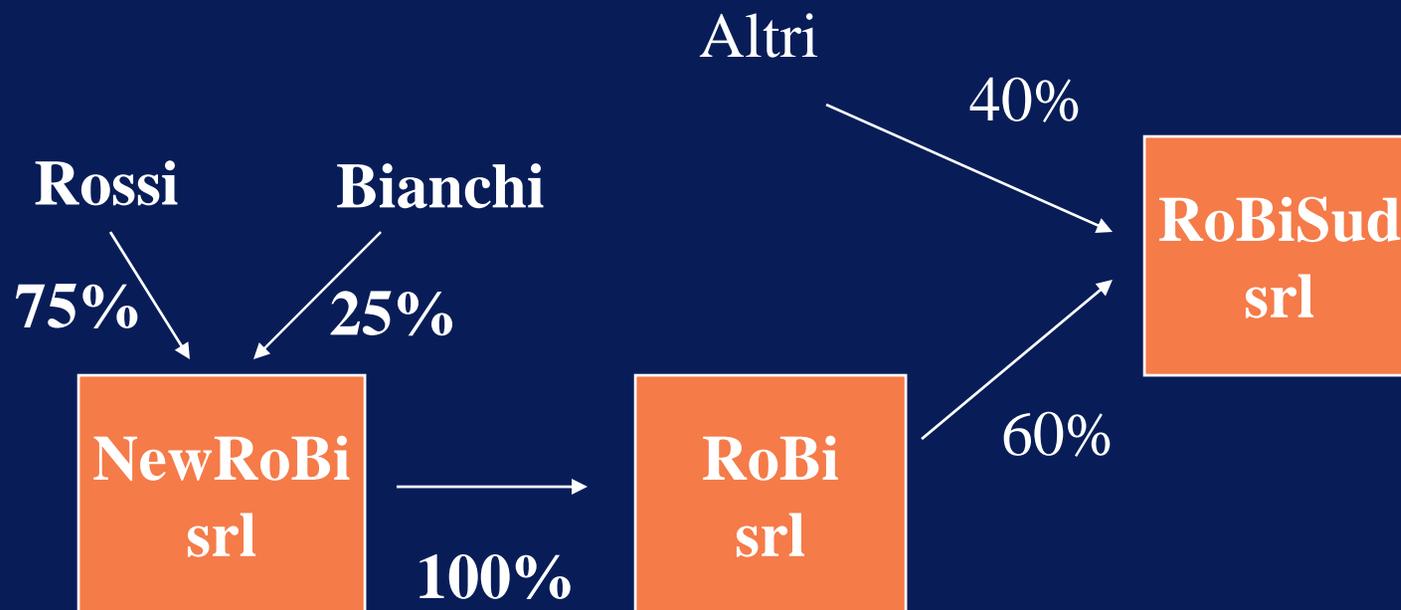
Congruità (ai fini del *transfer pricing*)

Valutazione complessa basata su diversi elementi (Circ. 22 settembre 1980, n. 9/2267):

- criterio di determinazione del compenso, *e.g.* calcolato mediante una ripartizione proporzionale del costo sostenuto, attraverso cui si imputa a ciascuna controllata una quota di costi secondo il rapporto tra il fatturato di ciascuna e il fatturato complessivo;
- applicabilità di un margine di utile (secondo l'A. F. solo per quei servizi che costituiscono l'oggetto principale dell'attività del prestatore);
- altri fattori (*e.g.* tempo necessario per il compimento del servizio, regolarità, ecc.).

## 2. IL CONSOLIDATO NAZIONALE

# COSTITUZIONE DI NUOVA SOCIETÀ



# PRESUPPOSTI

- Possono optare per il consolidato nazionale, come controllanti o come controllate le società di capitali soggette ad ires residenti
- Possono optare per il consolidato nazionale, ma solo come controllanti, anche le cooperative e gli enti diversi dalle società commerciali soggetti ad ires residenti

# PRESUPPOSTI

- Possono optare per il consolidato nazionale, ma solo come controllanti, anche le società non residenti, a condizione che siano residenti in un paese con convenzione contro le doppie imposizioni e che esercitino un'attività d'impresa sul territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione

# PRESUPPOSTI

- Se la controllante è residente in uno Stato UE o SEE con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni e ha forma giuridica analoga a una spa, sapa, srl, società cooperativa, società mutua assicurazione, società europea, società cooperativa europea o enti commerciali
- La controllante designa la società o la SO che dovrà esercitare l'opzione in qualità di consolidante congiuntamente con ciascuna società residente o SO
- Al consolidato possono partecipare:
  - società residenti;
  - SO di società non residenti

# PRESUPPOSTI

- Non possono optare per il consolidato nazionale, né come controllanti né come controllate:
  1. le società che fruiscono di riduzioni dell'aliquota d'imposta
  2. le società in fallimento, in liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria
  3. le società il cui reddito è tassato per trasparenza ai sensi dell'art.115
  4. le società che hanno optato per il consolidato mondiale ai sensi dell'art.130
  5. le società che hanno optato per la tonnage tax

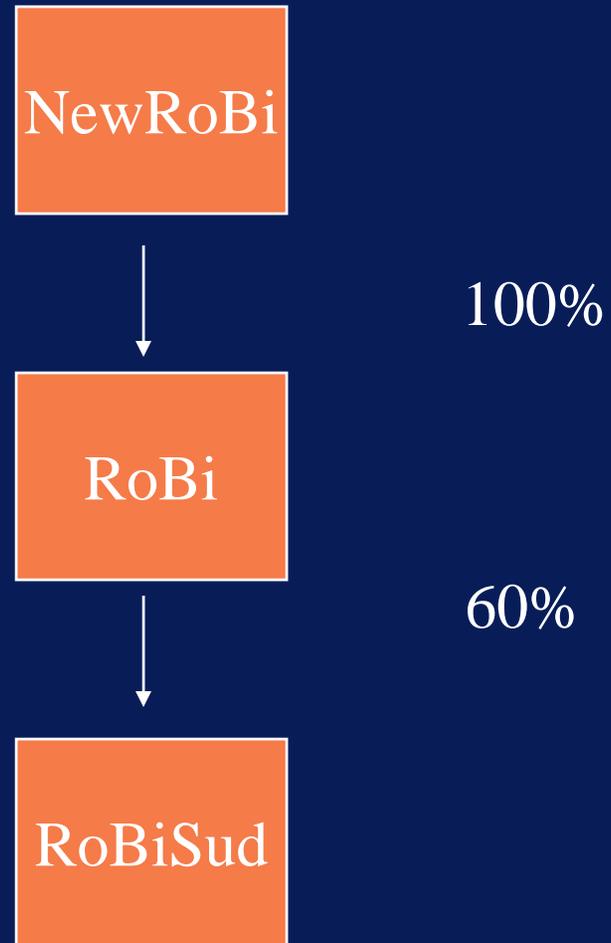
# PRESUPPOSTI

- Tra le società che optano deve sussistere, sin dall'inizio dell'esercizio, il rapporto di controllo di cui all'art.2359, c.1, n.1, c.c., con i seguenti requisiti:
  1. partecipazione al capitale in misura superiore al 50%, tenendo conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria e senza considerare le azioni prive del diritto di voto
  2. partecipazione agli utili in misura superiore al 50%, tenendo conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto

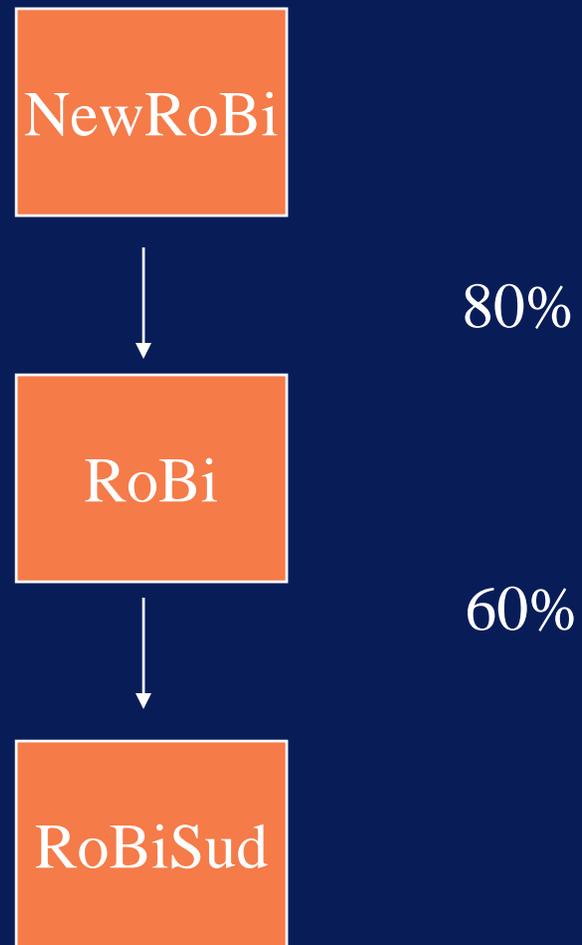
## PRESUPPOSTI

- Capitale Beta: 100 azioni (60 ord., 40 s.d.v.)
  1. Alfa 31 ord.: si controllo di diritto c.c., si controllo art.120  $(31/60) \times 100$
  2. Alfa 31 ord., di cui 20 costituite in usufrutto con trasferimento diritto di voto: no controllo di diritto c.c.  $(11/60) \times 100$
  3. Alfa 31 ord., di cui 20 costituite in usufrutto conservando diritto di voto: si controllo di diritto c.c., si controllo ex 120 lett.a)  $(31/60) \times 100$ , no controllo ex 120 lett.b)  $(11/60) \times 100$
  4. Alfa 11 ord. più 20 in usufrutto con diritto di voto: si controllo di diritto c.c., no controllo ex art.120, lett.a)  $(11/60) \times 100$

# PRESUPPOSTI



# PRESUPPOSTI



# CONDIZIONI DI EFFICACIA

- E' necessario:
  1. stessa data di chiusura dell'esercizio
  2. elezione di domicilio presso la controllante ai fini delle notifiche degli atti e provvedimenti dell'A.F.
  3. esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e della controllante
  4. comunicazione dell'esercizio dell'opzione all'Agenzia delle Entrate entro il sesto mese del primo esercizio di applicazione del consolidato

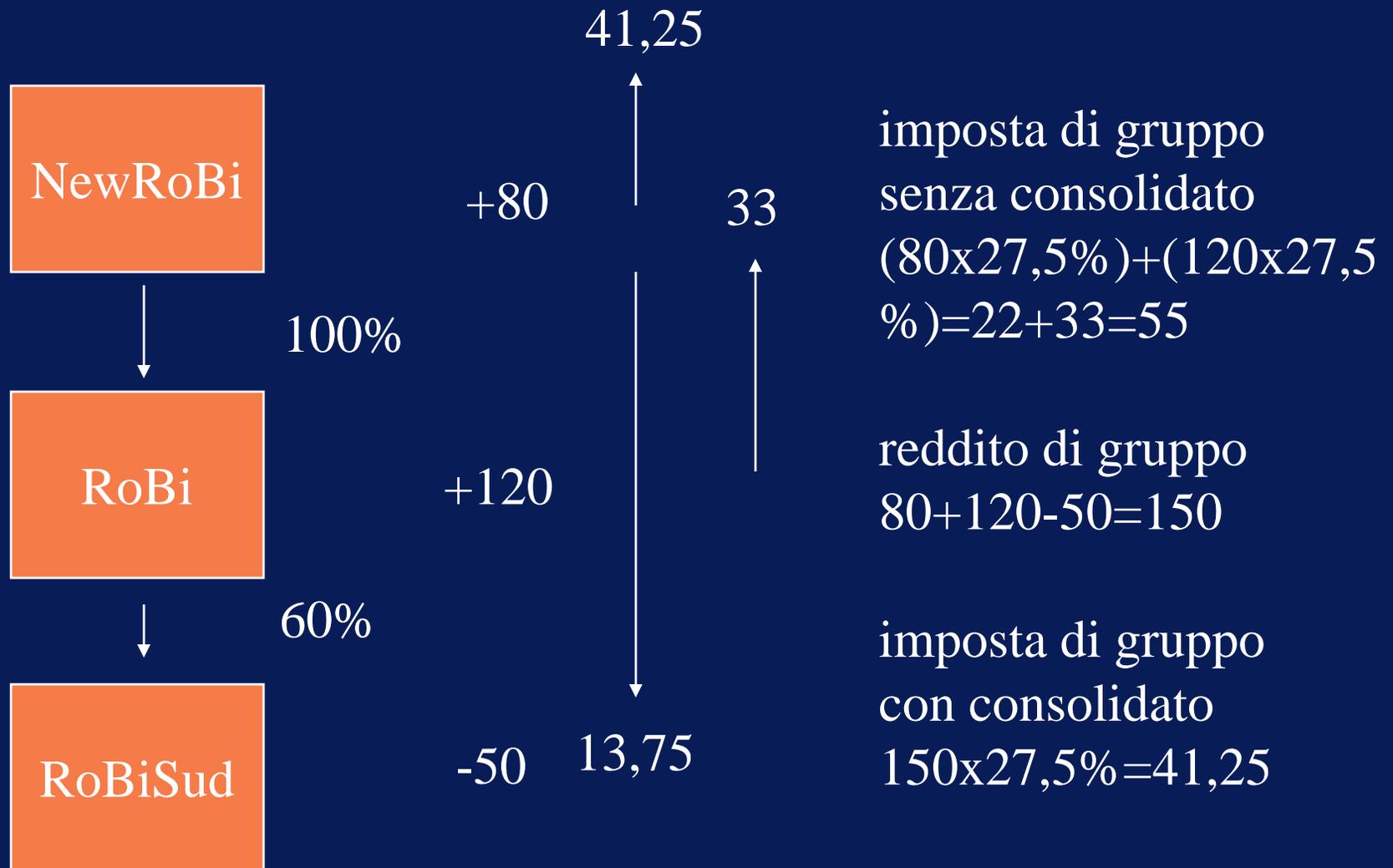
# EFFETTI

- L'opzione ha durata triennale ed è rinnovabile
- Ciascuna società provvede a determinare il proprio imponibile secondo le regole ordinarie:
  1. senza considerare i versamenti erogati o ricevuti a fronte dei benefici ricevuti o attribuiti
- Le perdite fiscalmente riconosciute relative agli esercizi anteriori all'opzione possono essere utilizzate soltanto dalle società che le hanno prodotte

# EFFETTI

- La consolidante provvede a determinare il reddito di gruppo, corrispondente alla somma algebrica dei redditi e delle perdite delle società aderenti al consolidato (indipendentemente dalla quota di partecipazione agli utili delle medesime)
- Il reddito di gruppo può essere rettificato in diminuzione con riferimento agli interessi passivi indeducibili ai sensi dell'art.96

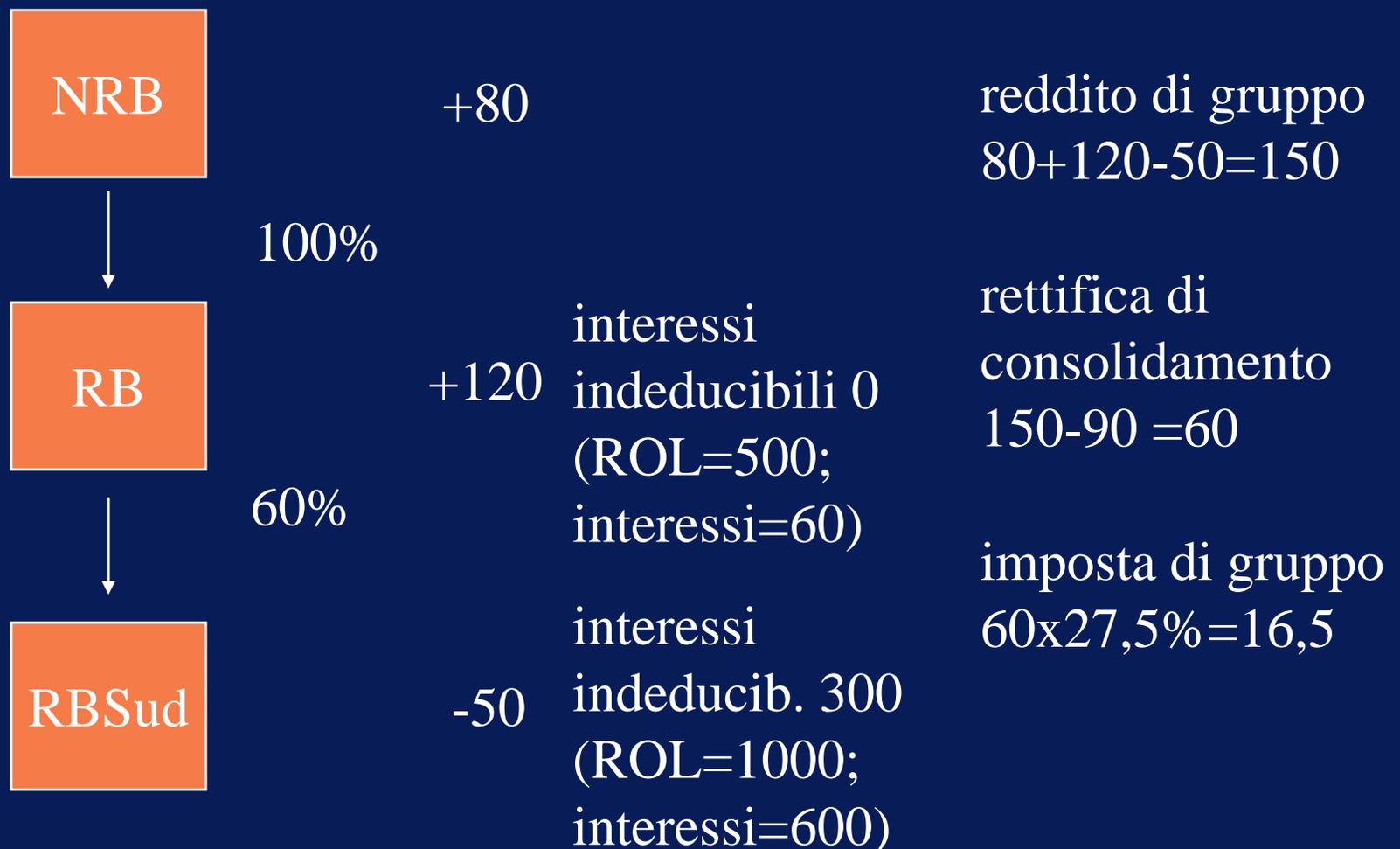
# EFFETTI: LE COMPENSAZIONI



# EFFETTI

- La consolidante provvede quindi a:
  1. liquidare l'imposta dovuta o l'eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo
  2. versare il saldo (anche acconti)
  3. riportare a nuovo l'eventuale perdita

# EFFETTI: LE RETTIFICHE DI CONSOLIDAMENTO (INTERESSI PASSIVI)



## SCIoglimento (PERDITE)

- Di regola, le perdite fiscalmente riconosciute in base alle dichiarazioni di gruppo restano nella disponibilità della controllante
- Tuttavia, può essere stabilita l'attribuzione alle società che le hanno prodotte, secondo criteri predeterminati

# DICHIARAZIONE ED ACCERTAMENTO

- Ciascuna consolidata:
  1. presenta la propria dichiarazione dei redditi all'Ufficio delle Entrate competente per territorio, senza liquidazione dell'imposta e con indicazione dei redditi prodotti all'estero e delle imposte ivi pagate;
  2. trasmette alla consolidante copia della dichiarazione

# DICHIARAZIONE ED ACCERTAMENTO

- La consolidante presenta all'Ufficio delle Entrate competente per territorio, la dichiarazione dei propri redditi e la dichiarazione consolidata
- Il controllo delle dichiarazioni delle consolidate e della consolidante è effettuato dagli Uffici delle Entrate rispettivamente competenti
- Il controllo della dichiarazione consolidata e la determinazione dell'unica imposta dovuta spettano all'Ufficio competente per la consolidante

# RESPONSABILITÀ

- Le controllate sono responsabili:
  1. per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi riferite al proprio reddito complessivo
  2. per le somme dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito del controllo formale di cui all'art.36-ter dpr 600/1973
  3. per le violazioni degli obblighi strumentali alla determinazione del reddito complessivo
  4. in via sussidiaria, del versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione di gruppo

# RESPONSABILITÀ

- La controllante è responsabile:
  1. per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi riferite al proprio reddito complessivo
  2. per le somme dovute, con riferimento alla propria dichiarazione, a seguito del controllo formale di cui all'art.36-ter dpr 600/1973
  3. per gli obblighi connessi alla determinazione del reddito di gruppo
  4. in solido, con lo controllate, per le somme da queste dovute, con diritto di rivalsa
  5. in via principale, del versamento delle somme dovute in base alla dichiarazione di gruppo

# **3. LA TASSAZIONE PER TRASPARENZA**

**3.1 CONDIZIONI PER L'OPZIONE**

**3.2 GLI EFFETTI**

**3.3 LA CESSAZIONE DEL REGIME**

**3.4 LA RESPONSABILITÀ**

## 3.1 CONDIZIONI PER L'OPZIONE

### Fonti Normative:

- Decreto Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917, Testo Unico delle Imposte sui Redditi (“TUIR”), articolo 115;
- Decreto Ministeriale, 23 aprile 2004.

### Presupposti soggettivi

- La società partecipata e le società partecipanti devono essere costituite sotto forma di s.r.l., s.p.a., s.a.p.a., società cooperative o mutue assicuratrici, residenti in Italia.
- Il legislatore ha previsto la possibilità di opzione anche per società partecipanti non residenti a condizione che sugli utili distribuiti non sia prevista la ritenuta in uscita ovvero che, ancorché prevista, ne sia riconosciuto il rimborso.

## 3.1 CONDIZIONI PER L'OPZIONE

I soggetti non residenti ex artt. 27 e 27bis, DPR 600/73:

- soggetti non residenti che percepiscono dividendi relativi a partecipazioni connesse a stabile organizzazione in Italia;
- soggetti non residenti che risiedono e sono soggetti ad imposta in Stati membri UE e che detengono una partecipazione non inferiore al 20% (dal 2009 la Direttiva “Madre-Figlia” prevede una soglia partecipativa di accesso del 10%).

## 3.1 CONDIZIONI PER L'OPZIONE

### Presupposti oggettivi

Ciascun soggetto partecipante deve possedere:

- una percentuale di voto nell'assemblea "generale" e
- una partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50% della partecipata.
- Due condizioni concorrenti.
- La percentuale deve essere computata, a differenza del consolidato, solo con riferimento alle partecipazioni direttamente detenute.

## 3.1 CONDIZIONI PER L'OPZIONE

### Cause ostative

- La partecipata ha esercitato l'opzione per il consolidato fiscale, sia in qualità di consolidante che di consolidata (le società partecipanti possono invece far parte di perimetri di consolidamento).
- Le partecipanti beneficiano di una riduzione dell'aliquota IRES.
- La partecipata è assoggettata a procedure concorsuali.

Non è condizione ostativa la non coincidenza dei periodi di imposta di partecipanti e partecipata in quanto l'imputazione alle partecipanti del reddito avviene nel periodo di imposta in corso alla data di chiusura dell'esercizio della partecipata.

## 3.1 CONDIZIONI PER L'OPZIONE

### L'esercizio dell'opzione

- L'opzione è irrevocabile per un triennio.
- L'opzione deve essere esercitata da tutte le società partecipanti (*all in, all out*) pena l'inefficacia dell'opzione.
- Le partecipanti comunicano alla partecipata, a mezzo raccomandata a/r, l'intenzione di avvalersi dell'opzione.
- L'opzione è perfezionata a seguito di comunicazione all'AE, per mezzo di apposito modello, da parte della partecipata.
- La mancanza formale della comunicazione della partecipante alla partecipata, in presenza comunque della volontà di aderire al regime opzionale, non incide sulla comunicazione eseguita dalla partecipata all'AE.

## 3.2 GLI EFFETTI

- La partecipata perde la soggettività passiva di imposta in ordine al pagamento del tributo.
- La partecipata continua a determinare il proprio reddito imponibile secondo le modalità del caso (ivi comprese le agevolazioni proprie).
- Il reddito della partecipata è imputato *pro quota* alle partecipanti indipendentemente dalla sua effettiva percezione.

La partecipata trasmette *pro quota*, in relazione alla partecipazione agli utili:

- le ritenute d'acconto subite;
- gli acconti versati;
- i crediti di imposta (solo quelli maturati nel periodo di trasparenza; gli altri sono eccedenze della partecipata intrasmissibili).

## 3.2 GLI EFFETTI

### Il regime delle perdite

- Le perdite fiscali delle partecipanti anteriori all'esercizio dell'opzione non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati per trasparenza dalla partecipata.
- Le perdite fiscali della partecipata precedenti l'opzione non vengono imputate ai partecipanti e saranno utilizzate da questa ai sensi dell'art. 84, TUIR.
- Le perdite fiscali della partecipata relative ai periodi di durata dell'opzione sono imputate alle partecipanti:
  - i) in proporzione alle rispettive quote di partecipazione alle perdite e
  - ii) entro il limite della propria quota di PN contabile della partecipata, determinato senza tenere conto della perdita di esercizio e considerando i conferimenti effettuati entro la data di chiusura del bilancio (l'eccedenza di perdite non attribuite sarà utilizzata ex art. 84, TUIR).

## 3.3 LA CESSAZIONE DEL REGIME

L'opzione perde efficacia dall'inizio dell'esercizio della partecipata in cui si manifesta una delle seguenti cause:

- il venir meno di una delle condizioni per l'esercizio dell'opzione;
- sottoposizione della partecipata a procedura concorsuale;
- trasformazione della partecipata in un soggetto non-IRES;
- trasferimento all'estero della sede della partecipata;
- trasferimento all'estero della sede della partecipante con obbligo di ritenuta);
- trasformazione della partecipata in un ente non commerciale (fattispecie non espressa ma si ricava dal fatto che viene meno la struttura capitalistica)

Non costituiscono cause di cessazione del regime:

- la liquidazione volontaria della partecipata;
- la fusione e scissione della partecipata, quando l'opzione sia confermata da tutti gli interessati, fermo restando la sussistenza dei presupposti per l'accesso al regime.

## 3.4 LA RESPONSABILITÀ

- La partecipata è solidalmente responsabile con ciascuna partecipante per l'imposta, le sanzioni e gli interessi conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito.
- La responsabilità solidale non opera:
  - i) con riferimento ad imposte, sanzioni ed interessi dovuti dalle partecipanti in relazione a redditi diversi da quelli attribuiti;
  - ii) per omessa dichiarazione del reddito da partecipazione da parte delle partecipanti;
  - iii) per omesso o carente versamento dell'imposta da parte delle partecipanti.
- i.e.* la responsabilità solidale non opera per tutti i fatti imputabili alle partecipanti.

# 4. IL GRUPPO E ALCUNE TEMATICHE INTERNAZIONALI

**4.1 IL CONSOLIDATO MONDIALE**

**4.2 LA RESPONSABILITÀ DELLE SOCIETÀ' CONTROLLATE**

## 4.1 IL CONSOLIDATO MONDIALE (cenni)

- ✓ Tutte le controllate non residenti devono essere incluse nel consolidato.
- ✓ Revisione dei bilanci.
- ✓ Opzione irrevocabile per 5 anni.
- ✓ Obbligo di interpello.
- ✓ I redditi prodotti dalle controllate sono imputati per la quota di partecipazione agli utili.