

**RESPONSABILITÀ in MATERIA di REDDITO CONSOLIDATO:
APPLICAZIONE CONCRETA ANCORA INCERTA**

Il problema dell'individuazione della responsabilità in capo alla società controllante e ai soggetti controllati, affrontato dall'art. 127 del Tuir, non è stato compiutamente risolto dal decreto di attuazione.

di **Alessandro Meloncelli**

**PREMESSA**

La **responsabilità del reddito consolidato** è ripartita tra i **soggetti controllati** e il **controllante**. I primi, oltre ad essere responsabili di ciò che è dovuto in base al proprio reddito ed alla propria dichiarazione, sono anche **responsabili, in via subordinata**, dell'omesso versamento dovuto in base alla **dichiarazione dei redditi consolidati**.

Al secondo è attribuita la responsabilità dei propri redditi, degli adempimenti connessi alla determinazione del reddito consolidato, nonché la **responsabilità solidale** con i soggetti controllati per le **maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi** in capo a questi ultimi; essi sono altresì responsabili principali per l'omesso versamento dovuto in base alla dichiarazione dei redditi consolidati.

L'istituto del consolidamento d'imposta in tema di responsabilità suggerisce ipotesi **nuove di configurazioni di soggettività tributaria**: tra la conservazione di una capacità contributiva in capo al singolo soggetto unicamente per i redditi ad esso riferiti ed una sorta di capacità contributiva collettiva riferita al reddito del gruppo, diverso dalla mera sommatoria dei redditi delle singole società.

In ogni caso, la **formulazione legislativa** appare **ancora incerta** nella sua concreta applicazione, anche in considerazione degli **insufficienti chiarimenti** sull'argomento del **D.M. 9 giugno 2004**.

I GRUPPI di SOCIETÀ PRIMA della RIFORMA

Con l'**introduzione dell'Ires**, oltre alla sostituzione dell'Irpeg, è stata prevista la **disciplina del consolidamento degli imponibili fiscali** conseguiti a livello di **gruppo di imprese**.

Si tratta di un istituto che rappresenta un'impor-

tante **novità** per la dottrina e per gli operatori del settore fiscale. A dire il vero, **nel passato** abbiamo conosciuto l'introduzione nel nostro ordinamento di specifiche discipline di determinazione fiscale che presupponevano e si giustificavano in quanto riferite a realtà di gruppo di imprese.

Gli interventi sino ad oggi operati nell'ambito della disciplina sui gruppi di società hanno stentato a trovare esplicito riconoscimento, se non in ambiti circoscritti e spesso in una prospettiva antielusiva.

A tal proposito si pensi alla **normativa sulle Cfc** di cui all'art. 127-*bis* del «vecchio» Tuir, che ha introdotto il principio di tassazione «per trasparenza», in capo alla società controllante italiana, dei redditi prodotti all'estero da società controllate residenti in Paesi a fiscalità privilegiata; oppure alle norme sul **transfer pricing**, di cui all'art. 76, comma 5, con cui viene data rilevanza al controllo tra società residenti e società non residenti, onde evitare politiche di pianificazione e canalizzazione dei redditi attraverso manovre dei corrispettivi a fronte di cessioni intragrupo.

Si possono inoltre annoverare, tra le norme tributarie che assegnano una qualche circoscritta rilevanza all'appartenenza al gruppo, quelle che introducono strumenti per attenuare la **doppia imposizione** sugli **utili societari** su scala internazionale, come gli artt. 96 e 96-*bis*.

L'unica disciplina che ha preso espressamente in considerazione i gruppi di società nel rapporto con l'Amministrazione finanziaria, è stata quella sulla cosiddetta **liquidazione Iva di gruppo**, prevista dall'**art. 73, D.P.R. n. 633/1972 [CFF o 273]**, che consente alla società controllante una sorta di consolidamento finanziario dei debiti e dei crediti Iva del gruppo, evitando così gli oneri conseguenti ai lunghi tempi dell'attesa del rimborso in relazione alle eccedenze a credito.

Il consolidamento degli imponibili fiscali conseguiti a livello di gruppo

Successivamente, alla possibilità offerta dalla liquidazione dell'Iva di gruppo si è aggiunta una forma di «**consolidamento finanziario**» anche ai fini delle imposte sui redditi.

L'art. 43-ter, D.P.R. n. 602/1973 [CFF 7423b], prevede infatti la possibilità di trasferire le eccedenze Irpeg ad altre società appartenenti al gruppo con un'apposita indicazione nella dichiarazione dei redditi.⁽¹⁾

INTRODUZIONE di una DISCIPLINA UNITARIA e SISTEMATICA

Con le **previsioni legislative attuali** è ora possibile **determinare una base imponibile realizzata all'interno del gruppo** grazie ad una specifica disciplina unitaria e sistematica.

Come sempre accade nelle circostanze in cui per la prima volta il Legislatore si cimenta in discipline innovative e mai sperimentate in precedenza, le previsioni astratte devono sottostare al collaudo della concreta applicazione.

Per tale motivo in questa fase è particolarmente prezioso l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, che con provvedimenti interpretativi e di attuazione fornisce un contributo di chiarezza ai contribuenti. Né è possibile escludere che si renda necessario un ulteriore intervento del Legislatore teso a perfezionare gli aspetti più sostanziali che lo richiedono.

La disciplina contenuta nell'art. 127, Tuir [CFF 5227] in tema di **responsabilità** per la **tassazione** di un **reddito consolidato** ha rappresentato, sin dal momento in cui il provvedimento di legge era in discussione in Parlamento, un'occasione di dibattito e confronto che è servito anche da stimolo per una migliore formulazione finale del testo.

Tuttavia, vista la delicatezza dell'argomento non è possibile ignorare **incertezze interpretative** e qualche **aspetto controverso** sul dato letterale della disposizione in attesa di essere chiarito, visto che il D.M. 9 giugno 2004 sulla disciplina del consolidato ha riferimenti ancora marginali al tema della responsabilità degli obblighi tributari.

La RESPONSABILITÀ nel CONSOLIDATO FISCALE

A tale proposito è opportuno schematizzare il

disposto normativo dell'art. 127, Tuir, per poi accennare ad alcuni aspetti interessanti dell'applicazione della disposizione.

Il **primo comma** prevede una **responsabilità** delle **società controllate** per le **maggiori imposte accertate**, insieme alle sanzioni ed agli interessi, «*riferite al proprio reddito complessivo*», per le somme indicate nella propria dichiarazione che risultano dovute a seguito del **controllo** operato *ex art. 36-ter*, D.P.R. n. 600/1973 [CFF 6336b] e per la violazione degli obblighi strumentali per la propria dichiarazione.

Il **secondo comma** si riferisce invece alla **responsabilità** della **società controllante**. Anch'essa è responsabile, come le società controllate, delle determinazioni contenute nella propria dichiarazione. Inoltre, risulta **responsabile** per l'«*adempimento degli obblighi connessi alla dichiarazione dei redditi globali*», cioè di quelli **consolidati provenienti da tutte le società controllate**.

È prevista, ancora, una **responsabilità** di tipo **solidale** con le **società controllate**, per le **somme dovute da ciascuna di queste**, così come stabilito dal primo comma.

Al **terzo comma** si introduce la **responsabilità** per l'**omesso versamento** relativo alla **dichiarazione dei redditi consolidati**, che devono essere calcolati e dichiarati dalla società controllante.

In questo caso i versamenti dovuti saranno richiesti in via prioritaria alla società controllante e secondariamente, è lecito dedurre in quanto ciò non è espresso dalla disposizione, alle società controllate.

Al **quarto comma** si prevede l'**impossibilità** di procedere alla **rivalsa** della **società controllante verso le società controllate** nel caso in cui sia omessa la comunicazione a queste ultime entro il termine di venti giorni dalla notifica degli atti che evidenzino la responsabilità solidale.

In estrema sintesi è possibile schematizzare il contenuto dell'art. 127 come nella **tabella** riportata a pag. seg.

A questo punto, conviene sintetizzare per punti alcuni aspetti su cui è opportuno soffermare l'attenzione, per i quali è possibile evidenziare anche momenti controversi nell'applicazione.

CONTROLLI FORMALI della DICHIARAZIONE

Ad una prima lettura dell'art. 127 non poteva non

(1) *Sull'argomento cfr. Gallo, I gruppi d'impresa e il Fisco, in AA.VV., Studi in onore di Victor Uckmar, 1997, pag. 577: per l'Autore l'atteggiamento del Legislatore tributario nei confronti dei gruppi si spiega con la corrispondente assenza di una disciplina civilistica. Non si può escludere, quindi, che la mancata introduzione di una tassazione su basi consolidate sia da ricondurre alle presunte difficoltà tecnico-giuridiche, scoraggiando così l'elaborazione di proposte normative ed il loro sostegno in sede politico-legislativa. Si veda anche la R.M. 28 febbraio 2002, n. 62/E, in Corr. trib., 2002, pag. 1639, con nota di D. Stevanato, «La fusione tra società del gruppo elude il divieto di compensazione intersoggettiva delle perdite?».*

| SOGGETTO | RESPONSABILITÀ |
|----------------------|--|
| SOCIETÀ CONTROLLATA | <ul style="list-style-type: none"> ● Principale per maggiori imposte accertate, sanzioni e interessi riferite al proprio reddito dichiarato ● Secondaria per l'omesso versamento dovuto in base alla dichiarazione dei redditi consolidati |
| SOCIETÀ CONTROLLANTE | <ul style="list-style-type: none"> ● Maggiori imposte accertate, sanzioni e interessi riferiti al proprio reddito dichiarato ● Adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo consolidato ● Dipendente per le maggiori imposte, sanzioni e interessi, dovuti e riferiti al reddito dichiarato dalla società controllata ● Prioritaria per l'omesso versamento dovuto in base alla dichiarazione dei redditi consolidati |

rilevarsi con una certa sorpresa il riferimento all'art. 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, circa i **controlli** da operare **sulle dichiarazioni dei redditi** delle **società controllate**.

Fino a quel momento si era interpretata la dichiarazione dei redditi come un mero atto a rilevanza interna, consistente cioè nell'obbligo in capo alla società controllata di comunicare le proprie determinazioni alla società controllante al fine di metterla in condizioni di poter determinare a sua volta la base imponibile consolidata.

Il riferimento ci coglieva impreparati per il fatto che la disposizione citata disciplina i controlli formali da eseguire presso l'Ufficio e quindi venivamo a conoscenza di un preciso obbligo solo indirettamente e non perché fosse esplicitamente attribuito. Infatti, l'applicazione dell'art. 36-ter citato presuppone l'invio all'Amministrazione finanziaria delle dichiarazioni dei redditi.

A tale proposito, il **D.M. 9 giugno 2004**, all'art. 7, conferma la supposta **rilevanza esterna della dichiarazione**, prescrivendo la distinta presentazione all'Agenzia delle entrate da parte della società controllata, senza la liquidazione delle imposte.

DUE DIVERSE FORME di RESPONSABILITÀ

Nel sistema delle responsabilità tracciato dall'art. 127 è possibile individuare due forme ben distinte di coinvolgimento soggettivo.

Una **prima**, per la quale i soggetti rispondono delle risultanze dei controlli effettuati sulle determinazioni delle imposte relative ai **redditi direttamente imputabili** ad essi, in relazione ai quali posseggono certamente la capacità contributiva. Una **se-**

conda, in base alla quale i soggetti rispondono delle **violazioni commesse da altri** e delle imposte relative a redditi non a loro imputabili.

Alla **prima categoria** appartiene la **responsabilità** della **controllata** e della **controllante** per i **propri redditi dichiarati**, rilevabile attraverso i controlli di cui all'art. 36-ter citato.

Alla **seconda categoria**, invece, sono ascrivibili i casi in cui la **società controllante** è **solidalmente responsabile** con la **controllata** per le somme dovute in base alla dichiarazione di questa e l'ipotesi in cui la controllante prioritariamente, la controllata secondariamente, sono responsabili per gli **omessi versamenti** dovuti in base alla **dichiarazione consolidata**.

Questo **secondo aspetto** della responsabilità è quello che ha suscitato le **maggiori perplessità** ed ha stimolato gli interpreti a formulare ricostruzioni sistematiche di nuove figure soggettive e nuovi criteri di imputazione della capacità contributiva, le cui conseguenze valuteremo di seguito.

RETTIFICA del REDDITO IMPONIBILE

Concentriamoci allora sull'ipotesi di cui al comma secondo, ultimo periodo, della disposizione per la quale la **controllante** è **solidalmente responsabile** con la controllata per le **maggiori imposte, sanzioni ed interessi** dovuti da quest'ultima a **seguito di rettifiche**.

Su questo aspetto, per quanto in misura molto contenuta, il D.M. 9 giugno 2004, all'art. 9, fornisce un chiarimento. In esso è previsto letteralmente: «*La rettifica del reddito complessivo di ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione di cui all'art.*

117 del testo unico è imputata alle perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato, fino a concorrenza del loro importo».

Quindi, ad **esempio**, nel caso in cui la controllata abbia un reddito di 150 rettificato a 200 che in sede di consolidamento abbatte una perdita di gruppo di 500, gli oneri derivanti dalla rettifica del reddito imponibile in capo alla controllata non sono addebitati, in quanto il maggior reddito rilevato è compensato dalla perdita consolidata ancora capiente.

In sostanza, il **Legislatore**, sembra di capire, **privilegia il riferimento al risultato consolidato**, piuttosto che a quello specifico delle società controllate, tanto da rinunciare a chiedere a queste le maggiori imposte conseguenti alle rettifiche del loro reddito.

In questa prospettiva però, resta da chiarire cosa accadrà quando i nodi verranno al pettine. Quando cioè, in conseguenza della minore perdita consolidata a causa della rettifica del reddito della controllata, scaturiranno le maggiori imposte.

Secondo l'esempio precedente, le perdite di 500 inizialmente stornate di 150 e portate a nuovo negli esercizi successivi per 350, in conseguenza della rettifica del reddito imponibile, ammonteranno ora a 300.

Se nei periodi successivi fosse stato rilevato un reddito di 320, questo avrà trovato interamente compensazione nella perdita di 350.

A seguito della rettifica di questa a 300 però, si evidenzierà un reddito imponibile di 20 a fronte del quale dovranno essere rilevate maggiori imposte, sanzioni ed interessi.

La rettifica questa volta sarà effettuata in capo alla dichiarazione del reddito consolidato redatta dalla controllante e, pur avendo chiaramente all'origine una violazione addebitabile alla controllata, la responsabilità sembra non fare più capo direttamente ed esclusivamente a questa.

Si potrà obiettare che, seppure la responsabilità sia condivisa tra società controllante e società controllata, attraverso **l'azione di rivalsa**, in ultima analisi, potrebbe comunque essere addebitata al soggetto effettivamente autore della violazione.

Inviterei tuttavia a non sottovalutare le **difficoltà operative** dovute al lasso di tempo tra il momento in cui si sono verificate le violazioni e quello in cui siano rilevate, e quello successivo ancora in cui si attiverà l'azione di rivalsa nei confronti della controllata.

Si immaginino i casi in cui sia una pluralità di soggetti in utile a compensare parzialmente le per-

dite consolidate, oppure l'ipotesi in cui la compagine di gruppo muti e fuoriescano le società che hanno prodotto il reddito e subito la rettifica.

SOCIETÀ CONTROLLATA in PERDITA

L'art. 9 del decreto in commento non fornisce alcun contributo alla soluzione del caso in cui sia la **società controllata** a chiudere la propria **dichiarazione dei redditi in perdita**, utilizzata quindi in compensazione del reddito consolidato.

In questa ipotesi, la rettifica in diminuzione in capo alla società controllata non comporta la rilevazione di maggiori imposte da addebitare a questa.

Tuttavia, la base imponibile consolidata ne risulta indebitamente diminuita e quindi le maggiori imposte, sanzioni ed interessi da addebitare saranno quelli relativi alla base imponibile consolidata.

La **disposizione attuale non** sembra prevedere una **responsabilità** per questa violazione. Infatti, non esiste una maggiore imposta da addebitare alla società controllata, in quanto questa è titolare di una perdita e non di un reddito. Né si tratta di una violazione relativa ad un obbligo connesso alla determinazione del reddito complessivo da attribuire alla società controllante.

In questo caso, infatti, sembra proprio che il Legislatore abbia voluto circoscrivere gli obblighi in capo alla controllante relativi alle operazioni di rettifica della sommatoria dei redditi comunicati dalle controllate e quindi la rilevazione

dovrebbe essere limitata alle sole sanzioni ed interessi.

A prima vista, si potrebbe pensare alla previsione di una responsabilità per omesso versamento dovuto in base alla dichiarazione consolidata attribuibile alla società controllante ed in subordine alla società controllata.

Ammettendo che il caso di specie possa essere ricompreso in quest'ultima forma di responsabilità, ne conseguirebbe di dover attribuire la responsabilità della violazione prioritariamente alla società controllante, che dovrebbe rispondere così di un'imposta a fronte della quale non ha conseguito alcun reddito, nonché dovrà rispondere di sanzioni ed interessi per violazioni compiute da altri.

Ma «fortunatamente» il Legislatore ha previsto l'istituto della **rivalsa a beneficio della controllante**, grazie al quale potrà richiedere le somme alla società controllata, in capo alla quale era stata operata la rettifica. Cosicché potrebbe verificarsi addirittura che la società controllata, pur essendo in per-

Il caso della rettifica in diminuzione di una società controllata

dita, anche se ridotta rispetto a quanto inizialmente dichiarato, debba essere chiamata al versamento di una maggiore imposta a fronte di un reddito mai conseguito.

Tuttavia, ad un esame più approfondito, **l'interpretazione più adeguata** della disposizione relativa a questa categoria di responsabilità sembra proprio essere quella di una previsione attinente alla **mera fase attuativa del versamento delle imposte determinate in dichiarazione** e non in relazione al presupposto verificato ed accertato dall'Amministrazione.

Non può che concludersi che la ricostruzione più fondata sembra proprio quella secondo la quale, nel caso in cui fossero rettificata le perdite di una controllata, nessuno dovrà rispondere delle maggiori imposte, sanzioni ed interessi, conseguenti all'aumento della base imponibile consolidata.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, come appare evidente, dietro l'aspetto applicativo della disposizione si nasconde una questione generale che attiene ai principi e dalla quale non si può prescindere.

Si tratta cioè di stabilire, nei casi in cui la **responsabilità** dei soggetti **non sia per fatti direttamente ed immediatamente a loro riferibili**, se il loro intervento è richiesto a mero sostegno delle garanzie di adempimento a favore del Fisco, oppure se si tratta di un vero e proprio coinvolgimento soggettivo perché la fattispecie impositiva, per quanto in modo indiretto, comunque li riguarda.

In altri termini, si tratta di stabilire se in queste

forme di responsabilità i soggetti sono chiamati per fatti riferibili ad altri, senza quindi assumere in alcuna misura il peso della capacità contributiva oppure se, al contrario, acquistino una partecipazione di questa, facendosi così portatori di un più generale beneficio collettivo.

Sull'argomento la **dottrina** ha iniziato ad elaborare **ipotesi di ricostruzione in modo contrastato**,⁽²⁾ data la complessità della norma sia sotto il profilo della fondatezza sistematica, sia da un punto di vista meramente applicativo.

Per quanto concerne il primo aspetto, che non conviene in questa sede approfondire oltre misura, come abbiamo accennato si tratta di definire l'ipotesi secondo cui il Legislatore con l'art. 127 abbia voluto introdurre una figura nuova cui riferire l'attività commerciale esercitata ed il reddito prodotto, tanto da configurare una sorta di **«capacità contributiva collettiva»**, per la quale tutti i soggetti che contribuiscono al processo di consolidamento rappresentano un unico interlocutore nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, salvo poi sistemare internamente i loro rapporti.

Oppure se, all'insegna della continuità, la responsabilità nel consolidamento fiscale debba essere disciplinata in base ai **tradizionali principi di riferibilità individuale ed autonoma del proprio reddito** e quindi della corrispondente capacità contributiva.

In relazione all'**aspetto applicativo**, invece, si evidenzia ancora l'**incompletezza della formulazione** che richiede, se non un ulteriore intervento del Legislatore, quanto meno un contributo più incisivo ed approfondito dell'Amministrazione finanziaria.

⁽²⁾ Cfr. Franson, «Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale», in Riv. Dir. Trib., 2004, pagg. 515 e segg., con postilla di Fantozzi.