



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 08/03/2007 n. 36

Oggetto:

Interpello- Consolidato nazionale - Articolo 122 TUIR - Rettifiche di consolidamento.

Testo:

Quesito

La societa' Alfa - Societa' Cooperativa Agricola a r.l. (di seguito, Alfa) ha esercitato l'opzione, per il triennio 2004-2006, per il consolidato fiscale di cui agli artt. 117-129 del TUIR in qualita' di consolidante.

Tra le societa' incluse nel "perimetro di consolidamento" e' compresa la Beta S.r.l., partecipata al 100% dalla Alfa.

La Beta chiude il bilancio relativo all'esercizio 1 gennaio/31 dicembre 2005 con una forte perdita civilistica, determinata, in massima parte, dalla contabilizzazione degli interessi passivi dovuti sulla concessione di prestiti. I suddetti interessi passivi, a causa dell'applicazione del pro-rata patrimoniale di cui all'art. 97 del TUIR, risultano totalmente indeducibili e pertanto, in sede di dichiarazione dei redditi, verra' effettuata una variazione in aumento per lo stesso importo.

La partecipazione detenuta da Beta che determina l'ineducibilita' degli interessi passivi in applicazione del c.d. "pro-rata patrimoniale" e' quella relativa alla societa' Gamma S.p.A., anch'essa compresa nel perimetro di consolidamento.

Nella dichiarazione dei redditi di Beta emergera', nonostante la suddetta variazione in aumento, una perdita fiscale; tuttavia, poiche' la Beta rientra tra le societa' non operative di cui alla legge 23 dicembre 1994, n. 724, la stessa dovra' determinare il reddito imponibile ai sensi del comma 2 dell'art. 30 della stessa legge. Pertanto, nella dichiarazione Unico 2006 della Beta, emergera' un reddito positivo imponibile, forfetariamente determinato in applicazione delle disposizioni appena citate e trasferito al consolidato, ai fini della determinazione del reddito complessivo globale.

A tal fine Beta ha intenzione di compilare il quadro GN della dichiarazione dei redditi Unico 2006, indicando nella sezione I (rigo GN 1), il reddito imponibile come determinato ai sensi della legge 724/94 e, nella sezione VIII ("Dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento") - al rigo GN33, colonna 2 "pro rata patrimoniale" - l'importo degli interessi passivi che sono stati oggetto di variazione in aumento nel quadro RF della propria dichiarazione dei redditi. Quest'ultimo formera' oggetto di variazione in diminuzione, da parte della consolidante Alfa, nella dichiarazione dei redditi del consolidato (modello CNM 2006).

La Alfa, in qualita' di consolidante, chiede di conoscere il corretto comportamento da seguire nella compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al consolidato nazionale. In particolare, se nel modello CNM puo' tenere conto, ed in che misura, delle rettifiche da consolidamento previste dall'art. 122, comma 1, lett. a) del TUIR, relativamente alla propria controllata che per il periodo d'imposta 2005 si qualifica, ai fini fiscali, quale "societa' non operativa".

La societa' istante, piu' precisamente, domanda se possa procedere alla variazione in diminuzione - in sede di consolidamento - del risultato della somma algebrica degli imponibili dei soggetti partecipanti al regime per un importo pari a quello che e' stato oggetto di variazione in aumento da parte della predetta controllata nella propria dichiarazione dei redditi.

Soluzione prospettata

La societa' consolidante Alfa, nella compilazione della dichiarazione relativa al consolidato fiscale nazionale, modello CNM 2006, ritiene corretto indicare nel quadro NF, "Determinazione del reddito complessivo

globale":

- nella sezione I ("Somma algebrica dei redditi complessivi netti") il reddito imponibile trasferito, come sopra determinato (vale a dire ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994), dalla consolidata Beta;
- nella sezione II "rettifiche di consolidamento", nel rigo NF9 ("Rideterminazione pro-rata patrimoniale") nella colonna 2, l'importo degli interessi passivi resi indeducibili da parte della Beta e dalla stessa indicati nel rigo GN33 del proprio Mod. Unico.

A tal proposito la societa' ritiene che l'importo da indicare tra le variazioni in diminuzione in sede di consolidamento possa essere pari a quello oggetto di variazione in aumento da parte della consolidata nella sua dichiarazione dei redditi, tenuto conto che l'unica partecipazione posseduta da Beta avente i requisiti di cui all'art. 87 del TUIR (e, in quanto tale, rilevante ai fini della verifica del cd. pro-rata patrimoniale) risulta essere in societa' facente parte dell'area di consolidamento (Gamma) e che non esistono dividendi percepiti provenienti da partecipazioni PEX in societa' non incluse nell'area medesima.

Parere della Direzione Centrale

L'articolo 97 del TUIR prevede, al comma 2, che non rilevano - ai fini del calcolo del pro-rata patrimoniale - le partecipazioni in societa' il cui reddito concorre insieme a quello della partecipante (in questo caso, consolidata) alla formazione dell'imponibile di gruppo. In applicazione di tale norma di natura sostanziale, e' la partecipante/consolidata che ha un "diritto" a rettificare il pro-rata al fine di non tenere conto delle partecipazioni con i requisiti p.ex. che sono a loro volta inserite nel medesimo perimetro di consolidamento.

La disposizione di cui all'articolo 122, comma 1, lettera b), norma di carattere "procedurale", prevede che la rettifica in parola sia operata dalla consolidante in sede di determinazione dell'imponibile di gruppo. Tale norma fa riferimento alla "rideterminazione" del pro-rata patrimoniale di cui all'articolo 97, comma 2, del TUIR, ossia alla rideterminazione del reddito della partecipata a seguito della suddetta "rettifica".

Conseguentemente, e' con riferimento alla posizione della societa' consolidata che sostanzialmente opera la rettifica di consolidamento, e quindi anche nel rispetto della disciplina delle societa' di comodo.

Nel caso (ricorrente nell'ipotesi de qua) in cui il reddito "ordinariamente" determinato sia inferiore a quello risultante dall'applicazione della normativa sulle societa' di comodo, la consolidata comunica alla fiscal unit il reddito derivante dall'applicazione di quest'ultima disposizione e la consolidante non puo' effettuare alcuna variazione in diminuzione per rettificare tale importo, in quanto la stessa determinerebbe - in violazione della predetta normativa "speciale" - la riduzione dell'importo assoggettato a tassazione.

Nella diversa ipotesi in cui il reddito "ordinariamente" determinato (ad esempio, pari a 1.000) sia maggiore rispetto a quello risultante dall'applicazione della normativa sulle societa' di comodo (ad esempio, pari a 800), la consolidata non operativa (che non abbia superato il test di operativita') comunica alla fiscal unit il reddito determinato ordinariamente (1.000) e la consolidante ha diritto ad operare la rettifica in diminuzione ex articolo 122, comma 1, lettera b), del TUIR solo fino a concorrenza dell'eccedenza del reddito ordinariamente determinato rispetto a quello determinato con l'applicazione della normativa sulle societa' di comodo (nell'ipotesi, pari a 200).

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione Regionale e' resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.