

# CORRIERE TRIBUTARIO

2 LUGLIO

2018

26

## CONSOLIDATO

Riorganizzazione societaria

## IMPOSTE SUI REDDITI

Flat tax

## IMPOSTE INDIRECTE

Retroattività delle modifiche  
all'art. 20 del T.U.R.

## AGEVOLAZIONI

Bonus R&S nelle operazioni straordinarie

## REDDITI FINANZIARI

Partecipazioni qualificate

## PROCESSO TRIBUTARIO

Modalità di rimborso per sentenze  
favorevoli non definitive

## IVA

E-fatture B2B  
e corrispettivi elettronici dei carburanti

## FISCALITA' INTERNAZIONALE

Beneficiario effettivo  
di interessi UE intercompany

## TRIBUTI LOCALI

Emendabilità della dichiarazione TIA

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Autonoma organizzazione IRAP
- Fatti successivi alla chiusura d'esercizio
- Cessione del diritto di superficie
- Oneri deducibili e detraibili
- Trust esteri
- Imposta sostitutiva finanziamenti a medio e lungo termine

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)  
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



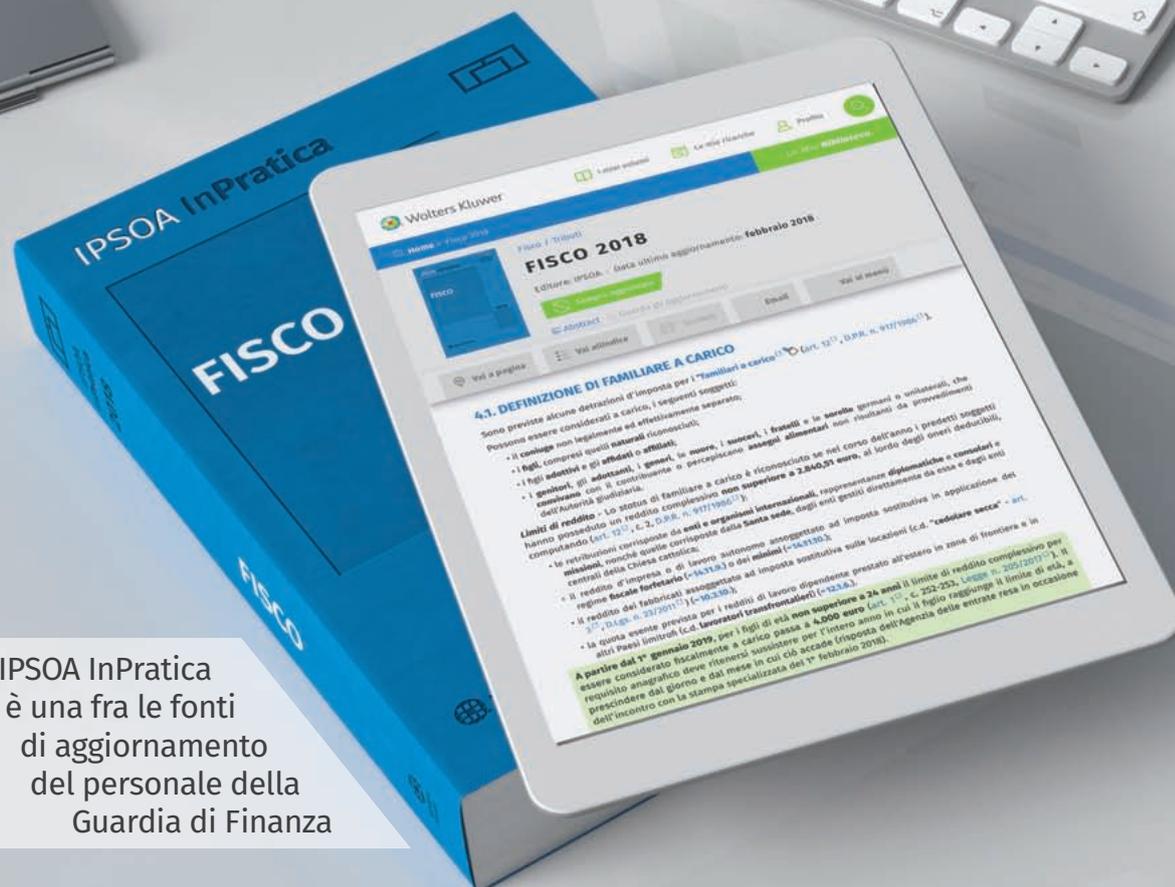
Wolters Kluwer



[www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

# IPSOA InPratica FISCO è disponibile!

EDIZIONE 2018



Y25HACL

IPSOA InPratica  
è una fra le fonti  
di aggiornamento  
del personale della  
Guardia di Finanza

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con  FISCALE per approfondire



**ACQUISTALO SUBITO!** [www.ipsoa.it/fiscoinpratica](http://www.ipsoa.it/fiscoinpratica) - Tel. 02.45435207  
Cerca il tuo consulente editoriale su [shop.wki.it/agenzie](http://shop.wki.it/agenzie)  
Visita le migliori librerie professionali

---

**Consolidato**

---

**Opzione per la tassazione consolidata da parte di controllante neo-costituita**

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 40/E/2018 (ri)afferma il principio del legittimo risparmio d'imposta, secondo il quale il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio d'imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo, tra gli atti, i fatti e i contratti, quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. Il tema affrontato è quello della possibilità di accedere immediatamente alla tassazione di gruppo da parte di una holding neo-costituita con una società già esistente e della eventuale possibilità di censura per eventuali profili abusivi di tale riorganizzazione. L'Agenzia nello specifico ammette, già a partire dal 2017, l'opzione tra la holding neo-costituita, che assume il ruolo di consolidante, e una società controllata che chiude anch'essa l'esercizio sociale al 31 dicembre 2017.

di Luca Miele

2003

---

**Imposte sui redditi**

---

**La strada stretta della flat tax**

La flat tax, o tassa piatta, ripresa nel contratto di Governo, è una forma di tassazione del reddito ad aliquota costante e molto bassa (15, 20 o 25%), resa lievemente progressiva da una deduzione universale alla base. Il primo ordine di problemi che solleva questa forma di tassazione è concreto. Per struttura e moderazione dell'aliquota, essa determina una forte riduzione delle entrate, nell'immediato difficilmente sopportabile per fronteggiare la gigantesca montagna di spesa pubblica. L'altro ordine di problemi che solleva la tassa piatta è costituzionale, a cominciare da quello dalla progressività della tassa in sé per finire con quello della progressività dell'intero sistema tributario, come pretende l'art. 53 della Costituzione.

di Alessandro Giovannini

2008

---

**Imposte indirette**

---

**Retroattive le modifiche all'art. 20 del T.U.R.?**

L'ordinanza della Suprema Corte n. 7637/2018 si colloca in quel filone, sempre più robusto, di pronunce della Suprema Corte che nega la funzione interpretativa e la retroattività delle modifiche operate al testo dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 dalla Legge n. 205/2017. Si dissente da questa posizione. Dette modifiche, non solo riflettono l'intento, dichiarato nella relativa relazione illustrativa e confermato nella relazione tecnica, di interpretare l'art. 20, ma pure obiettivamente ne chiariscono il senso, selezionando uno dei significati attribuibili, secondo un criterio di compatibilità semantica, allo stesso. E che, nonostante il contrario parere espresso dalla Corte di cassazione, il significato selezionato sia "uno dei sensi tra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla norma interpretata" è dimostrato dalla circostanza che lo stesso sia stato quello in effetti ricondotto all'art. 20, nella versione originaria, dalla prevalente giurisprudenza di merito e dalla dottrina.

di Giuseppe Zizzo

2011

---

**Agevolazioni**

---

**Bonus per la ricerca e operazioni straordinarie: ribadita la piena autonomia della disciplina agevolativa**

Alcune novità, molte conferme, tanti chiarimenti pratici e qualche contraddizione. Con la circolare n. 10/E/2018, in materia di credito d'imposta per la ricerca e sviluppo, l'Erario dimostra la chiara volontà di "spingere" sull'articolato sistema d'incentivi fiscali allo studio e all'innovazione, come principali asset (immateriali) per la competitività sui mercati globali. Lo fa ribadendo la "piena autonomia" della disciplina agevolativa rispetto alle regole contabili (e anche fiscali) che governano la determinazione del risultato economico d'esercizio e affermando, ancora una volta e come "dichiarazione di principio", un'interpretazione sostanzialistica della norma. Il documento vuole proporre "principi universali di comportamento, di riflessione e di valore" che, però, già nella declinazione esemplificativa in esso contenuta, evidenziano qualche "sbavatura". Sono queste contraddizioni (più o meno

palesi) che generano incertezza, frenano il sistema ed impediscono che l'Amministrazione finanziaria, da strumento di politica fiscale, si trasformi in effettivo mezzo di politica economica.

di *Amedeo Sacrestano*

2019

### Redditi finanziari

#### **Redditi da partecipazioni qualificate: positiva ma di difficile applicazione la nuova disciplina secondo Assonime**

Assonime, con la circolare n. 11/2018, esamina le novità apportate dalla Legge di bilancio 2018 alla disciplina fiscale dei redditi finanziari derivanti da partecipazioni qualificate, evidenziandone, da un lato, la positività e, dall'altro, la indeterminazione applicativa superabile solo in via interpretativa.

di *Renzo Parisotto*

2025

### Processo tributario

#### **Modalità di rimborso per sentenze favorevoli non definitive e istanze di adesione via PEC**

Nel corso di un incontro con la stampa specializzata, l'Agenzia delle entrate ha fornito i chiarimenti in tema di modalità di rimborso - con particolare riferimento alla ipotesi di sentenza favorevole non definitiva - nonché alla fattispecie inerente alle istanze di adesione trasmesse a mezzo PEC e circa la possibilità di notificare direttamente il ricorso presso gli Uffici territoriali delle direzioni provinciali che hanno emesso l'atto.

di *Enrico Fronticelli Baldelli*

2030

### IVA

#### **Nuove regole per e-fatture B2B e corrispettivi elettronici dei carburanti**

Nuove Specifiche tecniche per le fatture elettroniche B2B inviate, anche in versione "semplificata", al Sistema di Interscambio. Per semplificazione operativa, in caso di "scarto" (e quindi: fattura "non emessa"), l'Agenzia delle entrate consente all'emittente di ripetere l'invio corretto entro 5 giorni dalla data dello scarto senza incorrere in sanzioni. Nuove regole per la delega ad intermediari abilitati; inoltre, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, d'intesa con l'Agenzia delle entrate, ha definito le regole tecniche per la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri relativi alle cessioni di benzina e di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori, in attuazione delle disposizioni di cui all'art. 2, comma 1-bis, del D. Lgs. n. 127/2015. Infine, sempre d'intesa tra le medesime Agenzie, sono state definite le regole tecniche per la trasmissione telematica al Sistema informatico delle Dogane (OTELLO 2.0) delle fatture elettroniche emesse nello speciale regime di non imponibilità ad IVA di cui all'art. 38-quater del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. Tax free shopping).

di *Francesco Scopacasa*

2035

### Fiscalità internazionale

#### **Elementi di non contestabilità dello status di beneficiario effettivo di interessi UE intercompany**

Con la sentenza n. 16/2018, la Commissione tributaria regionale del Piemonte si esprime condivisibilmente sulla necessaria presenza di alcuni elementi per escludere lo status di beneficiario effettivo in capo ad un soggetto estero percipiente di interessi intercompany. In particolare, tale effettività non è contestabile allorché sia rav-

visabile in capo al percipiente piena autonomia decisionale in merito ai profitti e non sussistano tra le parti vincoli di destinazione dei proventi o retrocessioni di fatto degli stessi a favore di soggetti terzi.

*di Giuseppe Marino e Roberto Fiocchi*

2044

---

## IRPEF

---

### **Il nuovo registro degli agenti sportivi: incertezze fiscali per gli operatori di calcio-mercato**

Il nuovo Registro Nazionale degli Agenti Sportivi introdotto dalla Legge di bilancio 2018 è destinato ad avere un impatto notevole nel calcio, cancellando la deregulation introdotta nel 2015 e ripristinando il previgente sistema delle licenze. Ne deriva un clima di incertezza interpretativa sulla qualificazione - anche fiscale - dell'attività dei procuratori sportivi e sugli obblighi di sostituzione d'imposta dei clubs. Il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 marzo 2018 ha dettato le prime istruzioni operative, ma molti sono ancora i passi da compiere.

*di Stefano Massarotto e Alberto Rigotto*

2054

---

## Tributi locali

---

### **L'incerta possibilità di emendare la dichiarazione TIA**

La Corte di cassazione, con sentenza n. 453/2018, ha riconosciuto al contribuente la possibilità di emendare la dichiarazione TIA correggendo errori od omissioni commessi nella sua redazione, anche facendoli valere in sede contenziosa con l'opposizione alla maggiore pretesa impositiva. Tuttavia, resta da verificare quanto l'affermato principio dell'emendabilità della dichiarazione TIA possa trovare un'effettiva applicazione, tenuto conto che la medesima Suprema Corte è particolarmente severa in relazione all'efficacia temporale delle "denunce di variazione" della TIA alle quali potrebbero essere ricondotte le dichiarazioni con cui il contribuente fa valere gli errori commessi.

*di Andrea Giolo*

2061



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

## Comitato scientifico

**Sara Armella** - Avvocato in Genova e Milano

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Primo Ceppellini** - Dottore commercialista in Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

**Annibale Dodero** - Esperto tributario

**Alberto Marcheselli** - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

**Luca Miele** - Dottore commercialista in Roma

**Paolo Moretti** - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Gianfilippo Scifoni** - Responsabile Servizio Fiscale Ania

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Antonio Tomassini** - Avvocato in Milano e Roma

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano. Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità

 **Wolters Kluwer**

E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3  
20142 Milano (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

## Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa il 20 giugno 2018

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

### Ipsosa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017

e-mail: [redazione.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it)

Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

## Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

## Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)

**Italia** Abbonamento annuale € 380,00

**Estero** Abbonamento annuale € 760,00

**Prezzo copia** € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

## Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio Abbonato,  
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita. Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016. L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

➔ A. Merengoni, "Holding neo-acquisita subito nel consolidato", in *Pratica Fiscale* n. 26/2018, pag. 27

# Opzione per la tassazione consolidata da parte di controllante neo-costituita

di Luca Miele (\*)

La **risoluzione** dell'Agenzia delle entrate **n. 40/E/2018** (ri)afferma il principio del **legittimo risparmio d'imposta**, secondo il quale il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio d'imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo, tra gli atti, i fatti e i contratti, quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. Il tema affrontato è quello della possibilità di accedere immediatamente alla **tassazione di gruppo** da parte di una **holding neo-costituita** con una **società già esistente** e della eventuale possibilità di censura per eventuali **profili abusivi** di tale riorganizzazione. L'Agenzia nello specifico ammette, già a partire dal 2017, l'opzione tra la holding neo-costituita, che assume il ruolo di consolidante, e una società controllata che chiude anch'essa l'esercizio sociale al 31 dicembre 2017.

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 40/E/2018 concerne una riorganizzazione societaria e l'accesso al regime della tassazione di gruppo, sia dal punto di vista delle condizioni di ingresso nel consolidato fiscale, sia dal punto di vista degli eventuali profili abusivi della fattispecie.

Si tratta, quindi, di un documento di prassi che risponde a due interpellanti, uno ordinario e l'altro antiabuso.

Il tema affrontato è quello della possibilità di accedere immediatamente alla tassazione di gruppo da parte di una *holding* neo-costituita con una società già esistente e della eventuale possibilità di censura, ai sensi dell'art. 10-bis della Legge n. 212/2000, della riorganizzazione posta in essere.

Al fine di meglio comprendere la risposta dell'Agenzia delle entrate, ricostruiamo il contesto normativo e interpretativo in seno al quale la pronuncia è stata elaborata.

## Società neo-costituite

Differentemente dalle società controllate, per la società controllante, qualora sia di nuova costituzione, l'adesione in questa veste al regime del consolidato fiscale nazionale può avvenire, di regola, soltanto dall'esercizio successivo

a quello di costituzione, potendosi integrare il requisito del controllo soltanto a partire da quel momento. Ciò deriva dal comma 2 dell'art. 120 del T.U.I.R., in base al quale "il requisito del controllo di cui all'art. 117, comma 1, deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione".

Più precisamente, la norma in questione stabilisce che il requisito del "controllo rilevante" deve sussistere ininterrottamente sin dal periodo d'imposta per il quale la controllante e la controllata optano per il consolidato.

Ne consegue che, in via generale, ai fini della verifica della sussistenza del suddetto requisito, bisogna avere riguardo tanto all'inizio dell'esercizio della società consolidante quanto all'inizio dell'esercizio della società consolidata.

Un'eccezione alla regola contenuta nel comma 2 dell'art. 120 del T.U.I.R. è quella prevista dall'art. 2, comma 1, del D.M. 1° marzo 2018, che consente alle società neo-costituite di optare, a partire dall'esercizio di costituzione, in qualità di consolidate, per il regime della tassazione di gruppo. Ciò, naturalmente, a condizione che la loro costituzione intervenga entro il termine utile per esercitare l'opzione (ossia, ai sensi dell'art. 119, comma 1, lett. d),

(\*) *Dottore commercialista, of counsel Studio tributario e societario, Deloitte*

del T.U.I.R., entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione) e che, comunque, risultino rispettate le altre condizioni previste dalla normativa vigente in materia. In tale circostanza, la società controllante può immediatamente consolidare il risultato fiscale prodotto dalla controllata/neo-costituita durante un periodo d'imposta "interamente controllato" dalla stessa e che si chiude, nel rispetto del requisito dell'"identità dell'esercizio sociale", nella stessa data in cui è prevista la chiusura del periodo d'imposta della controllante.

A ben vedere, dunque, con riferimento alla partecipazione delle società neo-costituite al consolidato fiscale (a partire dall'esercizio di costituzione e in qualità di consolidate), viene reputata sufficiente la sussistenza del requisito del "controllo rilevante" a partire dall'inizio del loro esercizio, senza guardare invece all'inizio dell'esercizio della controllante; e questo si desume dal fatto che, se il "controllo rilevante" dovesse essere verificato tanto con riferimento all'inizio dell'esercizio della consolidante quanto con riferimento all'inizio dell'esercizio delle consolidate, le società neo-costituite non potrebbero optare, in qualità di consolidate, per il regime della tassazione di gruppo già a partire dall'esercizio di costituzione, mancando il requisito del "controllo rilevante" all'inizio dell'esercizio della controllante, che è, di regola, una società preesistente rispetto alle neo-costituite (1).

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### Partecipazione delle società neo-costituite al consolidato

L'Agenzia delle entrate ha sostenuto che, con riferimento alla partecipazione delle società neo-costituite al consolidato fiscale, a partire dall'esercizio di costituzione e in qualità di **consolidate**, viene reputata sufficiente la sussistenza del requisito del "**controllo rilevante**" a partire **dall'inizio** del loro **esercizio, senza guardare** invece all'inizio dell'esercizio della **controllante**; e questo si desume dal fatto che, se il "controllo rilevante" dovesse essere verificato tanto con riferimento all'inizio dell'esercizio della consolidante quanto con riferimento all'inizio dell'esercizio delle consolidate, le società neo-costituite non potrebbero optare, in qualità di consolidate, per il regime della tassazione di gruppo già a partire dall'esercizio di costituzione, mancando il requisito del "controllo rilevante" all'inizio dell'esercizio della controllante, che è, di regola, una società preesistente rispetto alle neo-costituite.

Alle società neo-costituite nel corso dell'esercizio è, invece, preclusa l'opzione in qualità di controllante: esse possono esercitare l'opzione in veste di consolidante solo a partire dall'esercizio successivo a quello di costituzione (entro il termine di cui all'art. 119, comma 1, lett. d), per l'appunto).

Tuttavia, nella circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, è stato affermato che è possibile, comunque, l'adozione del consolidato come controllante quando:

- sia la controllante sia la controllata sono neo-costituite;
- la data di costituzione della controllante non risulta successiva alla data

di costituzione della controllata.

È stato, altresì, chiarito che la società neo-costituita deve venire ad esistenza da una società preesistente, con successione universale nei rapporti tributari (ad esempio, fusione o scissione), se gli altri requisiti esistevano dall'inizio del periodo di imposta in capo al soggetto che si estingue. È il caso della società A, neo-costituita, che incorpora B che controllava C fin dall'inizio del periodo di imposta senza che queste ultime avessero optato per la tassazione di gruppo: è possibile fin dal primo periodo di esistenza di A il consolidamento di A con C.

##### Società neo-acquisite

Tanto premesso in tema di società neo-costituite e tassazione consolidata, la soluzione interpretativa fornita dalla circolare n. 53/E/2004 in relazione alle consolidate neo-costituite è stata ritenuta estendibile da parte dell'Agenzia delle entrate, con la circolare n.

(1) Circolare n. 40/E del 26 settembre 2016, par. 8.

40/E del 26 settembre 2016, anche alla fattispecie del tutto analoga delle società che siano state acquisite dalla controllante in corso d'esercizio (c.d. società neo-acquisite) e che, mediante apposita delibera, hanno fatto coincidere:

- la data della loro acquisizione da parte della controllante con la data di chiusura dell'esercizio in corso al momento dell'acquisizione;
- la data di chiusura del primo esercizio successivo alla loro acquisizione da parte della controllante con la data di chiusura dell'esercizio della controllante.

Ciò, naturalmente, a condizione che la loro acquisizione da parte della controllante sia avvenuta entro il termine utile per esercitare l'opzione per il consolidato fiscale e che sussistano gli altri requisiti previsti dalla normativa vigente in materia.

Anche in tale ultima circostanza, infatti, analogamente a quanto accade per le società neo-costituite, la società controllante può immediatamente consolidare i soli risultati fiscali prodotti dalle controllate/neo-acquisite durante un periodo d'imposta "interamente controllato" dalla stessa e che si chiude, nel rispetto del requisito dell'"identità dell'esercizio sociale", nella stessa data in cui è prevista la chiusura del periodo d'imposta della controllante.

Si ricorda, del resto, che "l'identità di esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della società o ente controllante", cui l'art. 119, comma 1, lett. a) del T.U.I.R. subordina l'efficacia dell'opzione per il consolidato fiscale, de-

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### **Identità di esercizio sociale della controllata con quello della controllante**

La relazione di accompagnamento al Decreto di riforma IRES, richiamata dall'Agenzia delle entrate, afferma che l'identità di esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della società o ente controllante, cui è subordinata l'efficacia dell'opzione per il consolidato fiscale, deve intendersi soltanto come **identità di chiusura del periodo d'imposta** e che il requisito in questione deve ritenersi soddisfatto nel caso di **soggetti** che abbiano **anticipato** la **chiusura** dell'esercizio sociale al fine di renderla **omogenea** con quella delle **altre società** che intendono partecipare al **consolidato**. Si ritiene, peraltro, che tale orientamento interpretativo possa essere esteso anche alla fattispecie dell'integrazione del controllo, nel senso che non paiono esservi motivazioni ragionevoli per discriminare chi integra il controllo con chi lo acquisisce direttamente.

ve intendersi soltanto come identità di chiusura del periodo d'imposta e che il requisito in questione deve ritenersi soddisfatto nel caso di soggetti che abbiano anticipato la chiusura dell'esercizio sociale (deliberando la modifica della decorrenza temporale dello stesso) al fine di renderla omogenea con quella delle altre società che intendono partecipare al consolidato (così relazione di accompagnamento al Decreto di riforma IRES, richiamata nella circolare n. 53/E/2004, par. 4.1) (2).

Si ritiene, peraltro, che tale orientamento interpretativo possa essere

esteso anche alla fattispecie dell'integrazione del controllo. Nel senso che non paiono esservi motivazioni ragionevoli per discriminare chi integra il controllo con chi lo acquisisce direttamente. Pertanto, se è vero, come è vero, che sussiste la possibilità per le società neo-acquisite di aderire al regime della tassazione di gruppo, in qualità di consolidate, sin dall'esercizio in cui la società consolidante ne acquisisce il controllo, allora appare ragionevole sostenere l'estensione di tale interpretazione al caso dell'integrazione in corso d'anno del requisito del controllo.

#### **Risoluzione n. 40/E/2018**

L'operazione di riorganizzazione descritta nell'istanza di interpello è caratterizzata dalla costituzione di una *holding* (la società Alfa S.r.l.) e dall'acquisizione, da parte di quest'ultima, del controllo rilevante di cui agli artt. 117 e 120 del T.U.I.R. delle società Beta S.p.A., Gamma S.r.l. e Delta S.r.l. (il "Gruppo"). In particola-

(2) In ogni caso, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare l'eventuale sussistenza di un'ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-*bis*, della Legge 27 luglio

2000, n. 212, sulla base di un giudizio che non può prescindere dall'esame della fattispecie come concretamente posta in essere e dalla valutazione dell'operazione nel suo complesso.

re, la *holding*, costituita in data 26 giugno 2017 ed avente l'esercizio coincidente con l'anno solare, ha acquisito, in data 28 giugno 2017, la partecipazione totalitaria al capitale sociale di Delta S.r.l. (avente l'esercizio compreso tra il 1° luglio e il 30 giugno); Delta S.r.l. contestualmente delibera una modifica del proprio esercizio sociale allineandolo, coerentemente con la *holding* e le altre società del Gruppo, all'anno solare.

Ciò vuol dire che l'esercizio di Delta S.r.l., che ha avuto inizio il 1° luglio 2017, si chiuderà il 31 dicembre 2017 mentre, a decorrere dal 2018, gli altri esercizi saranno compresi tra il 1° gennaio e il 31 dicembre.

L'Agenzia delle entrate, in risposta al quesito posto dall'istante, ha consentito - completate le operazioni descritte - che la  *Holding* e Delta S.r.l. optassero per il regime del consolidato fiscale, già con decorrenza dal periodo d'imposta 1° luglio 2017 - 31 dicembre 2017.

Entro il 31 dicembre 2017, come riportato nell'istanza di interpello, la *holding* acquisirà anche le partecipazioni totalitarie al capitale sociale delle società Gamma S.r.l. e Beta S.p.A. (in quest'ultimo caso, per effetto di un conferimento), optando con esse per il regime della tassazione di gruppo a decorrere dal periodo d'imposta 1° gennaio 2018-31 dicembre 2018.

Pertanto, mutuando l'orientamento già visto in relazione alle società neo-costituite, la risoluzione afferma che la *holding* neo-costituita può consolidare immediatamente i risultati fiscali prodotti dalla controllata neo-acquisita durante un periodo di imposta interamente controllato dalla stessa e che si chiuderà nella stessa data in cui è prevista la chiusura del periodo d'imposta della controllante. Viene, quindi, ammessa, già a partire dal 2017, l'opzione tra la *holding* neo-costituita, che assume il ruolo di consolidante, e una società control-

#### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

##### **Holding neo-costituita**

Mutuando il proprio orientamento in relazione alle società neo-costituite, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 40/E/2018, afferma che la *holding* neo-costituita può **consolidare immediatamente i risultati fiscali** prodotti dalla **controllata neo-acquisita** durante un periodo di imposta interamente controllato dalla stessa e che si chiuderà nella stessa data in cui è prevista la chiusura del periodo d'imposta della controllante.

lata che chiude anch'essa l'esercizio sociale al 31 dicembre 2017.

##### **Profili elusivi dell'operazione**

La risoluzione afferma, altresì, che l'operazione di riorganizzazione descritta non è censurabile ai sensi dell'art. 10-bis della Legge n. 212/2000, con particolare riferimento all'accesso al regime del consolidato

fiscale nazionale da parte delle società Alfa S.r.l., Beta S.p.A., Gamma S.r.l. e Delta S.r.l.

Il percorso interpretativo seguito dall'Agenzia delle entrate è quello già affermato in altri documenti di prassi. Preliminarmente, sono brevemente sintetizzati i presupposti costitutivi che, congiuntamente, configurano "operazioni abusive"; in particolare:

- la realizzazione di un vantaggio fiscale "indebito", costituito da "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario";
- l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali";
- l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale".

Successivamente, l'Agenzia delinea il processo di analisi da applicare alla fattispecie, chiarendo che è necessario procedere prioritariamente alla verifica dell'esistenza del primo elemento costitutivo (*i.e.* l'indebito vantaggio fiscale) in assenza del quale l'analisi dei profili di abusività deve intendersi terminata. Altrimenti, qualora venga riscontrata la presenza di indebito vantaggio fiscale, si proseguirà l'analisi volta ad accertare la sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi (*i.e.* assenza di sostanza economica ed essenzialità del vantaggio indebito). Infine, solo qualora dovessero riscontrarsi tutti gli elementi costitutivi, l'Agenzia delle entrate