

Articolo pubblicato su FiscoOggi (<http://fiscooggi.it>)

Analisi e commenti

## Consolidato, incorporazione della controllante ai raggi x

23 Novembre 2008

Nell'operazione straordinaria, anche se la tassazione di gruppo prosegue, le perdite sono pregresse

**Thumbnail** Image not found or type unknown Il venir meno, durante il periodo triennale di vigenza del consolidato, del requisito del controllo determina, oltre all'interruzione del regime di tassazione di gruppo, la perdita di alcuni dei vantaggi derivanti dall'adesione al consolidato.

A tal proposito, una delle questioni più rilevanti, con riferimento all'applicazione della disciplina del consolidato nazionale, concerne l'eventuale presenza, nel periodo di vigenza dell'opzione, di operazioni di riorganizzazione societaria, che possono determinare o meno l'interruzione anticipata del regime di tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.

Diverse risoluzioni (nn. 44 /2007, 116/2007, 322/2007 e 139/2008) dell'agenzia delle Entrate, hanno esaminato ipotesi di ristrutturazione societaria caratterizzate, tra l'altro, dall'incorporazione di un soggetto che, antecedentemente alla fusione, rivestiva la qualità di consolidante.

È interessante osservare come, in tutti i casi descritti, si è ritenuta applicabile, in via analogica, la disciplina prevista dall'articolo 13, commi 5 e 6, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, attuativo del regime del consolidato nazionale.

La disciplina contenuta nel comma 5 prevede che l'opzione da parte di una consolidante per un altro consolidato (in qualità di controllata) interrompe la tassazione di gruppo in cui questa aderiva quale consolidante con tutti gli effetti ordinariamente previsti.

Il successivo comma 6, invece, dispone che nel caso in cui le altre società controllate aderenti al consolidato interrotto, optano anch'esse, nel medesimo esercizio, per la stessa tassazione di gruppo cui ha aderito la ex consolidante, l'interruzione del consolidato non comporta la neutralizzazione delle originarie rettifiche di consolidamento (pro rata patrimoniale e trasferimenti infragruppo in regime di neutralità). Tuttavia, le perdite fiscali che residuano sono comunque considerate pregresse all'opzione.

Per esempio, si considerino due gruppi in regime di consolidato fiscale nazionale, identificati come Consolidato I (costituito dalla consolidante A e dalle società B e C) e Consolidato II (costituito dalla consolidante E e dalle società F e G).

Schema controllo societario

Si osservino le due diverse ipotesi:

Ipotesi 1 (articolo 13, comma 5, del decreto attuativo)

Schema controllo societario 2

Ipotesi 2 (articolo 13, comma 6, del decreto attuativo)

Schema controllo societario 3

Il caso affrontato nella risoluzione n. 44/2007, ad esempio, è riconducibile a una ipotesi di fusione per incorporazione della consolidante con società non inclusa nel consolidato, che riveste la posizione di consolidante in un'altra tassazione di gruppo.

In tale fattispecie, la società risultante dalla fusione ha la facoltà di chiedere, secondo quanto disposto dall'articolo 124, comma 5, secondo periodo del Tuir, la continuazione del consolidato avviato, in qualità di consolidante, dalla società incorporata, producendo istanza di interpello.

La risoluzione preliminarmente chiarisce che, essendo in presenza di un'operazione di fusione, caratterizzata dalla successione a titolo universale di tutte le posizioni giuridiche della incorporata, nel caso di specie si ha la prosecuzione dell'opzione precedentemente esercitata.

La stessa, infatti, recita che con la descritta operazione di fusione l'incorporante succede nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della incorporata, ivi incluse quelle relative al regime del consolidato, qualora risultino rispettati i requisiti previsti dall'articolo 117 del Tuir.

Viene ribadito, pertanto, che nel presupposto che risulti verificato il complesso delle disposizioni di legge relative al regime della tassazione di gruppo e quelle connesse al regime delle fusioni, non sussistono preclusioni alla continuazione del precedente consolidato, con la società risultante dalla fusione in qualità di consolidante, con efficacia già nel periodo di imposta nel quale ha effetto la fusione.

Il documento di prassi, inoltre, fa presente che all'operazione di fusione prospettata va applicata in via analogica la disciplina prevista dall'articolo 13, commi 5 e 6 del decreto attuativo, precedentemente richiamati.

Ne consegue che:

- il consolidato della incorporata con le sue controllate, si interrompe senza che ciò comporti la neutralizzazione delle originarie rettifiche di consolidamento
- le perdite fiscali residue di tale consolidato devono essere riattribuite alle società che ad esso partecipano, sulla base dei criteri manifestati in sede di esercizio dell'opzione. Le stesse, pertanto, o permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante (articolo 124, comma 4 del Tuir) ovvero, sono imputate alle società che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati (articolo 13, comma 8, del decreto attuativo)
- le perdite in tal modo riattribuite assumono natura di perdite pregresse all'entrata nel consolidato della società risultante dalla fusione e, come tali, sono utilizzabili solo in capo alle entità legali che le hanno generate.

Anche le altre risoluzioni richiamate ribadiscono i medesimi concetti.

Nelle ipotesi di incorporazione di un soggetto consolidante, se sussistono i requisiti per la prosecuzione del consolidato da parte dell'incorporante, si producono gli effetti previsti dall'articolo 13, commi 5 e 6, del decreto attuativo.

Pertanto, il consolidato della società incorporata, la quale non riveste più il ruolo di consolidante, si interrompe senza gli effetti di neutralizzazione delle rettifiche di consolidamento (articolo 124, commi 1, 2 e 3 del Tuir).

Si producono, invece, gli effetti preclusivi relativi alle perdite fiscali (articolo 124, comma 4, del Tuir). Ossia le eventuali perdite fiscali non ancora utilizzate di tale consolidato devono essere riattribuite alle società che ad esso partecipano, secondo i criteri eventualmente manifestati in sede di opzione, e le perdite, in tal modo riattribuite, assumono natura di perdite pregresse

all'entrata nel consolidato dell'incorporante e come tali utilizzabili solo in capo alle società cui si riferiscono.

di

**Sandro Maria Galardo**

**Lia Giusi Reitano**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/consolidato-incorporazione-della-controllante-ai-raggi-x>