

Attualità

Fusione della consolidante: non passano le perdite del gruppo

16 Marzo 2007

I risultati negativi vanno riassegnati alle società partecipanti in base al criterio indicato all'atto della comunicazione di avvio del regime



La società A, in qualità di capogruppo di alcune imprese in regime di consolidato fiscale nazionale, ha interpellato l'Agenzia delle entrate(1) per sapere quale sia l'esatto comportamento da adottare nell'ipotesi di una complessa riorganizzazione del gruppo.

In sintesi: la società A controlla B che, a sua volta, controlla C ed E. Nel 2004 B e C hanno aderito alla tassazione di gruppo, vincolandosi obbligatoriamente al regime su base consolidata per il triennio 2004-2006. Nel corso del 2005, la configurazione dell'intero gruppo si modifica a seguito di due operazioni: la costituzione di una nuova società, D, mediante conferimento di un ramo di azienda, da parte di B (a capo del consolidato B-C), e l'entrata nel gruppo della società F.

A seguito di tali operazioni, la consolidante B ha confermato l'opzione già esercitata con C (valida per il triennio 2004-2006), includendo nel consolidamento D con una nuova opzione (valida per il triennio 2005-2007). In pratica, al consolidato B-C si aggiunge quello B-D, entrambi con a capo B in qualità di consolidante, seppure con differenti periodi di durata obbligatoria.

Nel gruppo, inoltre, si intende realizzare la fusione per incorporazione di B nella capogruppo A, che non ha mai aderito al particolare regime di tassazione di gruppo.

Nel dubbio circa gli effetti che l'operazione comporta ai fini della efficacia delle opzioni esercitate da B con C e D, la capogruppo (nonché incorporante della consolidante) A ha chiesto parere alla

Agenzia delle entrate, come peraltro previsto dal comma 5 dell'articolo 124 del Tuir. Il contribuente, in particolare, intenzionato a continuare il regime fino alla naturale scadenza di validità delle singole opzioni (cioè, il 31/12/2006 per consolidato B-C e il 31/12/2007 per quello B-D) chiede di poter includere nel consolidamento *ex novo* anche le società E ed F.

Sul punto, l'Amministrazione interviene sottolineando che l'effettuazione di un'operazione straordinaria può causare interruzione(2) del consolidato, anticipatamente rispetto al compimento del triennio, producendo gli effetti "penalizzanti"(3) della perdita di efficacia dell'opzione.

In particolare, il decreto attuativo ha previsto(4) in modo esplicito quali tipologie di operazioni straordinarie non interrompono la tassazione di gruppo(5) e quali, invece, ne determinano l'interruzione prima del compimento obbligatorio del periodo di permanenza nel regime(6).

Pertanto, al di fuori delle ipotesi tassative disciplinate dalla legge, lo stesso decreto attuativo(7) ha previsto la possibilità per il contribuente di chiedere all'Agenzia delle entrate la continuazione del consolidato, mediante la procedura dell'interpello introdotto dallo "Statuto dei diritti del contribuente"(8).

Nella risoluzione, si afferma, in accordo alle precisazioni fornite nella circolare Ires/6, di commento al regime del consolidato fiscale nazionale(9), che l'operazione prospettata è da ricondurre alla ipotesi di una "fusione per incorporazione" della consolidante in una società non inclusa nel consolidato (a nulla rilevando la circostanza che l'incorporante sia anche la capogruppo delle imprese ammesse al regime), in relazione alla quale è necessario acquisire preventivamente il parere dell'Amministrazione finanziaria per capire quali siano le conseguenze che la stessa produce sul piano fiscale.

Secondo l'Agenzia delle entrate, più precisamente, tale operazione determina necessariamente il venir meno del consolidato B-C e B-D, ma senza gli effetti penalizzanti previsti(10). Nessuna conseguenza si determina, invece, sulla efficacia delle opzioni relative al consolidato A-F-E, in quanto intervenute successivamente all'operazione e per le quali(11) si realizza semplicemente un esercizio "ritardato" delle opzioni(12).

Gli esperti del Fisco hanno riconosciuto come, anche ai fini dell'opzione per il consolidato, la fusione per incorporazione di una consolidante in altra società comporti la "successione" della incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della incorporata, purché permangano, in capo alla consolidante, i requisiti previsti per optare a favore della applicazione della tassazione di gruppo. Ne consegue, quindi, che le opzioni esercitate da B mantengono la loro efficacia anche in capo ad A che subentra nella posizione di consolidante di C e D. Tale successione, tuttavia, ha efficacia solo se comunicata, entro il termine di 30 giorni dal perfezionamento dell'operazione,

all'Agenzia delle entrate secondo le stesse modalità previste in sede di opzione o di rinnovo(13).

Per ragioni di cautela, l'Amministrazione finanziaria ha limitato il passaggio delle perdite fiscali che residuano nel gruppo al momento della fusione, ritenendo, pertanto, opportuno applicare in via analogica il trattamento che la legge riserva(14) nei casi in cui un soggetto perda la qualifica di ente consolidante, optando per un consolidato in qualità di consolidata.

In pratica, con la fusione, le perdite fiscali del gruppo, risultanti dall'ultima dichiarazione consolidata, devono essere riassegnate alle società in base al criterio indicato all'atto della comunicazione di avvio del regime.

Nella comunicazione originaria, infatti, occorre precisare(15), tra l'altro, il criterio che la consolidante intende utilizzare per assegnare le perdite fiscali risultanti dal consolidamento, qualora il regime si interrompesse prima del termine previsto o non venisse ulteriormente rinnovato alla scadenza(16).

A livello pratico, con la riattribuzione, le perdite residue diventano "perdite pregresse" e, conseguentemente, potranno essere utilizzate nell'ambito del consolidato solo per compensare i redditi prodotti dalle società a cui sono state attribuite(17).

Ulteriori precisazioni vanno fatte nell'ipotesi in cui l'accordo di consolidamento prevedesse l'attribuzione delle perdite alla consolidante B, successivamente incorporata in A. In tal caso, in particolare, si renderà applicabile necessariamente la disposizione prevista dall'articolo 172, comma 7, del Tuir, la quale stabilisce un limite alla riportabilità delle perdite relative alle società che partecipano alla fusione. Ciò significa che A potrà utilizzare le perdite attribuite a B solo per compensare i propri imponibili, ma nel rispetto dei vincoli previsti dall'articolo 172 comma 7 del Tuir.

NOTE:

1) L'articolo 124, comma 5, del Tuir, consente - nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato - di richiedere la continuazione del consolidato mediante l'esercizio dell'interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

2) L'interruzione del regime, cui conseguono gli effetti previsti dall'articolo 124 del Tuir, si verifica " *se il requisito del controllo, così come definito dall'articolo 117, cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio*".

3) L'interruzione della tassazione di gruppo comporta conseguenze rilevanti sia per il soggetto

consolidante, sia per le società consolidate. In particolare, l'articolo 124, comma 1, prevede che *"il reddito della società o dell'ente controllante, per il periodo d'imposta in cui viene meno tale requisito, viene aumentato o diminuito per un importo corrispondente:*

a) agli interessi passivi dedotti o non dedotti nei precedenti esercizi del triennio per effetto di quanto previsto dall'articolo 97, comma 2;

b) alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni acquisiti dalla stessa società o ente controllante o da altra società controllata secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123".

4) Dm 9 giugno 2004, contenente le disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del Testo unico delle imposte sui redditi.

5) *Cfr* articolo 11, Dm 9/6/2004.

6) *Cfr* articolo 13, Dm 9/6/2004.

7) *Cfr* articolo 13, comma 2, Dm 9/6/2004.

8) *Cfr* articolo 11, legge del 27 luglio 2000, n. 212.

9) Circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E (paragrafo 7.3.).

10) *Cfr* articolo 124, commi 1, 2 e 3, del Tuir.

11) *Cfr* articolo 2, comma 3, Dm 9/6/2004.

12) *Cfr* articolo 15, comma 1, Dm 9/6/2004.

13) La comunicazione va presentata telematicamente sull'apposito modello approvato dal direttore dell'Agenzia delle entrate il 2 agosto 2004, indicando nei "dati relativi alla società consolidata" il codice 5 (conferma della tassazione di gruppo) nella casella "Tipologia comunicazione".

14) Articolo 13, commi 5 e 6, Dm 9/6/2004.

15) *Cfr* articolo 5, comma 1, Dm 9/6/2004.

16) Per esigenze di tutela fiscale, la comunicazione di esercizio dell'opzione vincola irrimediabilmente il contribuente circa il criterio da utilizzare per ripartire le perdite tra i soggetti consolidati al termine del triennio di validità del regime, fatta salva, in ogni caso, la possibilità di sceglierne uno diverso a ogni rinnovo (*cf*r risoluzione 113/E del 13/10/2006).

17) *Cf*r paragrafo 4.2.2.3, circolare Ires/6 del 20/12/2004.

di

Patrizia Claps

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/fusione-della-consolidante-non-passano-perdite-del-gruppo>