

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

Attualità

Il conferimento, operazione straordinaria di carattere associativo (9)

20 Febbraio 2006

I conferimenti e il consolidato nazionale



Il regime del consolidato nazionale⁽¹⁾ rappresenta una delle principali novità della riforma del sistema dell'imposizione delle società di capitali varata con il Dlgs 12 dicembre 2003, n. 344, poiché consente la unica base imponibile per il gruppo d'impresa.

Per i periodi d'imposta che hanno avuto inizio a decorrere dal 1° gennaio 2004, la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata possono congiuntamente esercitare tale opzione.

Le regole di accesso prevedono che il requisito del controllo debba 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.

Permanendo il requisito del controllo, l'opzione ha durata per tre esercizi sociali ed è irrevocabile⁽²⁾.

Ferme le regole generali, le disposizioni attinenti al consolidato nazionale distinguono tra le ipotesi in cui, in presenza di alcune operazioni societarie, la tassazione di gruppo non si interrompe da quelle per le quali, invece, viene meno.

Per ciò che concerne i conferimenti, l'articolo 11, comma 8, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, rubricato "Operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo", dispone che *"I conferimenti effettuati da soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'articolo 117 del testo unico, non interrompono la medesima tassazione di gruppo"*

".

Pertanto, anche in presenza di conferimenti effettuati da soggetti partecipanti al consolidato, l'opzione non si interrompe, purché permangano i requisiti previsti per l'adesione al regime di tassazione di gruppo.

Nell'eventualità di conferimento di partecipazioni, osserviamo, attraverso alcune esemplificazioni, come opera la disposizione.

Se la società A conferisce tutte le partecipazioni in B che possiede, nella società neocostituita D, sottoscrivendo tutto il capitale della *newco*, si concretizza la seguente situazione:

Ai sensi del citato articolo 11, comma 8, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, l'opzione per il consolidato non si interrompe.

Inoltre, la *newco* può entrare nel consolidato se la costituzione avviene entro i termini previsti per l'esercizio dell'opzione. Infatti, come eccezione alla regola generale ricordata secondo la quale i requisiti per l'adesione al consolidato debbono sussistere dall'inizio del periodo d'imposta(3), l'articolo 2 del decreto attuativo dispone che le società possono esercitare, in qualità di controllate, l'opzione per la tassazione di gruppo sin dall'esercizio di costituzione, ove tale costituzione avvenga entro i termini previsti per effettuare l'opzione(4).

Esaminiamo un'ulteriore esemplificazione, prendendo il via dalla situazione n. 1.1, sopra menzionata.

In tale ipotesi la società A conferisce tutte le partecipazioni in B nella società neocostituita D, sottoscrivendo il 50 per cento del capitale della *newco*

Nella situazione descritta l'opzione si interrompe.

Tuttavia, le società B e C possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo sin dall'esercizio in cui è venuto meno il requisito del controllo, qualora sia effettuata la comunicazione nei termini previsti o, se decorsi, entro il mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito del controllo(5).

Nelle ipotesi, invece, di conferimento di azienda possiamo distinguere diverse possibilità:

- a. *conferimento d'azienda da parte di società estranea al consolidato in società inclusa nella tassazione di gruppo*

Trattasi di evenienza non contemplata dal citato articolo 11, comma 8, del Dm 9 giugno 2004. Non si realizzano effetti particolari; tuttavia, a seguito dell'aumento di capitale della conferitaria aderente al consolidato, potrebbero venir meno i requisiti per l'opzione e, di conseguenza, la sua interruzione

- a. *conferimento d'azienda da parte di società che aderisce al consolidato in società estranea alla tassazione di gruppo*

Non si realizzano effetti particolari, tuttavia potrebbero manifestarsi inedite possibilità di opzione per il consolidato.

Infatti, ad esempio, l'articolo 176, comma 4, del Tuir sembra consentire la fattispecie di seguito descritta: per la società A consolidante appare possibile optare per il consolidato insieme alla società B, immediatamente dopo aver conferito in neutralità un complesso aziendale nella società B, esterna al perimetro di consolidamento, ricevendo in cambio una partecipazione di controllo nella società B.

Allo stesso modo, se la società B è neocostituita, sarà possibile esercitare l'opzione se la costituzione avviene entro i termini previsti per l'esercizio della stessa

- a. *conferimento d'azienda da parte di società che aderisce al consolidato in società partecipante alla tassazione di gruppo*

Non si realizzano effetti particolari; tuttavia, potrebbe interrompersi la tassazione di gruppo se vengono meno dei requisiti di cui all'articolo 117 del Tuir

- a. *conferimento d'azienda che contenga partecipazioni*

Non si realizzano effetti particolari; la circostanza che vi siano partecipazioni nell'azienda potrebbe, comunque, causare l'interruzione dell'opzione se vengono meno dei requisiti per il consolidato.

Come si evidenzia dalle ipotesi sopra descritte, la tassazione di gruppo si contraddistingue per la capacità di modificare il suo assetto in relazione alle mutevoli esigenze intervenute nel corso del tempo. Ciò è da ascrivere alla scelta legislativa di considerare l'area di consolidamento elastica in funzione dell'evoluzione dei gruppi.

Ovviamente, la variabilità dell'assetto iniziale della *fiscal unit* può essere utilizzata in una logica di una lecita pianificazione fiscale. Nondimeno, a tal proposito, si rammenta che, in tema di operazioni di cessione ovvero acquisizione di partecipazioni che consentono di accedere al consolidato, la circolare dell'Agenzia delle entrate del 20 dicembre 2004, n. 53, al paragrafo 3, ha precisato che "*benché, in linea di massima, operazioni che comportino una modifica dei requisiti non possono qualificarsi automaticamente come elusive, resta ferma, tuttavia, la possibilità di sindacarne la elusività sulla base di un giudizio che non può prescindere dall'esame del singolo caso concreto e tenendo conto dell'operazione posta in essere nel suo complesso*

".

9 - fine. Le precedenti puntate sono disponibili nella sezione "Riflettori su..."

NOTE:

1) Disciplinato dagli articoli da 117 a 129 del Tuir e dal decreto ministeriale 9 giugno 2004.

2) Articolo 117, comma 3, del Tuir.

3) Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 119, comma 1, lettera a), del Tuir, l'efficacia dell'opzione è subordinata all'identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante.

4) L'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate entro il ventesimo giorno del sesto mese del primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa (articolo 119, comma 1, lettera d), del Tuir).

Il termine per l'esercizio dell'opzione è stato modificato, con effetto per i periodi di imposta che iniziano a decorrere dal 1° gennaio 2006, dal decreto correttivo dell'Ires (Dlgs 19 novembre 2005, n. 247), poiché era precedentemente previsto entro il sesto mese del primo esercizio, prorogato, per il 2004 inizialmente al 29 ottobre e, successivamente, al 31 dicembre, e, per il 2005, al 31 ottobre.

5) Articolo 13, comma 11, decreto ministeriale 9 giugno 2004: "*Le consolidate per le quali viene meno il requisito del controllo a loro volta controllanti e le società controllate da queste possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo, secondo le modalità di cui all'articolo 5 del presente decreto, sin dall'esercizio in cui è venuto meno il requisito del controllo, qualora sia effettuata la comunicazione di cui all'articolo 119, comma 1, lettera d), del testo unico, nel termine ivi indicato o, se decorso, entro il mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito del controllo*".

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/conferimento-operazione-straordinaria-carattere-associativo-9>