

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

Attualità

## L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (22)

5 Gennaio 2005

Efficacia e interruzione dell'opzione nel consolidato nazionale



L'individuazione del gruppo in senso fiscale(1), si determina mediante l'accesso al regime di tassazione consolidata, che, sulla base del vincolo di controllo che lega i soggetti partecipanti, si realizza attraverso

l'esercizio dell'opzione.

L'opzione per la tassazione di gruppo, permanendo il requisito del controllo, ha durata per tre esercizi sociali ed è irrevocabile (articolo 117, comma 3, del Tuir).

La previsione di un vincolo triennale è da ricondurre a una logica di "cautela fiscale" al fine di evitare un utilizzo strumentale del regime opzionale. Infatti, la *ratio legis* di tale previsione normativa è il tendenziale divieto per le società di entrare e uscire "spregiudicatamente" dalla tassazione consolidata, a seconda della convenienza momentanea, falsando così la funzione correttiva e sistematica di tale istituto.

*"Il vincolo triennale richiesto per poter attivare il consolidato 'di gruppo' è riconducibile a una logica di cautela fiscale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione a tale procedura per quei soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente 'transitano' all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla predetta procedura"(2).*

L'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale è subordinata ai sensi dell'articolo 119, comma 1, del Tuir, alle seguenti condizioni:

- a. identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante(3). La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 20 dicembre 2004 (Ires/6)

chiarisce che tale requisito risulta soddisfatto anche per i *"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"*

- b. esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante
- c. elezione del domicilio da parte di ciascuna controllata presso la capogruppo ai fini della notifica di atti e provvedimenti da parte dell'amministrazione finanziaria(4)
- d. comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione, entro il sesto mese del primo esercizio cui si riferisce l'opzione stessa, a eccezione dell'esercizio 2004, per il quale il termine è stato prorogato al 31 dicembre 2004.

L'invio della comunicazione di avvio del regime è condizione essenziale per l'ammissione ai relativi benefici, essendo a tal fine irrilevanti eventuali comportamenti concludenti tenuti dal contribuente(5).

Il modello di comunicazione da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, adottato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2004, dovrà essere utilizzato anche per il rinnovo, per il mancato rinnovo e per l'interruzione dell'opzione.

Sono inoltre previste ulteriori preclusioni all'efficacia dell'opzione. In particolare, non possono esercitare l'opzione per il consolidato nazionale le società:

- che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'Ires (articolo 126, comma 1, del Tuir). Probabilmente, il legislatore teme di veder "veicolare" tale agevolazione, attraverso i meccanismi propri del consolidamento, in favore di altre società del gruppo soggette ad aliquota ordinaria
- assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza (articolo 4, comma 1, lettera b), del decreto ministeriale 9 giugno 2004).

Gli effetti dell'esercizio dell'opzione sono disciplinati dall'articolo 118 del Tuir.

## EFFETTI DELL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

(articolo 118 del Tuir)

Determinazione del reddito complessivo globale

(somma algebrica dei redditi complessivi netti)

Modalità di utilizzo delle perdite fiscali relative

agli esercizi anteriori all'avvio della tassazione di gruppo

(utilizzate solo dalle società cui si riferiscono)

Modalità di utilizzo delle eccedenze d'imposta riportate a nuovo

relative agli esercizi interessati dalla tassazione di gruppo

(utilizzate dalla società o ente controllante o in alternativa dalle società cui competono)

Obblighi di versamento a saldo ed in acconto delle imposte dovute

in relazione alla dichiarazione dei redditi del consolidato(6)

(di competenza esclusiva della controllante)

Trattamento fiscale delle somme percepite o versate tra le società

aderenti al consolidato in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti

(non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse)

E' bene ribadire in questa circostanza che l'avvio della tassazione di gruppo dà vita a un'unica *fiscal unit*, indipendentemente da eventuali, successivi fenomeni di subentro e/o fuoriuscita di talune unità dall'originario "perimetro di consolidamento".

Tale unitarietà del consolidato permane fintanto che tutte le opzioni bilaterali già esercitate, anche in epoca diversa, non siano venute meno, per effetto degli eventi che determinano l'interruzione anticipata del consolidato o in conseguenza del mancato rinnovo delle stesse.

In altre parole, soltanto se in un determinato periodo d'imposta siano venute meno tutte le opzioni, per interruzione del consolidato o per naturale scadenza delle opzioni stesse, senza che nel periodo d'imposta successivo ne venga rinnovata almeno una, il consolidato si deve ritenere cessato nel suo complesso(7).

L'opzione per il consolidamento degli imponibili cessa naturalmente al termine del triennio per il mancato rinnovo della stessa(8).

Inoltre, l'opzione si interrompe(9) nei seguenti casi:

- a. cessa il requisito del controllo (articolo 124, comma 1 del Tuir)
- b. fusione della società o ente controllante con società o enti non inclusi nel consolidato(10) (articolo 124, comma 5, del Tuir)
- c. fusione di una società controllata in altra non appartenente al consolidato(11) (articolo 124, comma 5, del Tuir)
- d. ulteriori casi disciplinati dall'articolo 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004

*mentre*

- e. non viene meno l'efficacia dell'opzione nel caso in cui per effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta(12) (articolo 119, comma 2, del Tuir).

Per ciò che concerne i casi di interruzione dell'opzione disciplinati dall'articolo 13 del decreto attuativo, questi sono:

- liquidazione giudiziale
- trasformazione di una società soggetta all'Ires in società non soggetta a tale imposta ("trasformazione regressiva")
- trasformazione della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa dalle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata
- trasformazione della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle che possono rivestire la qualifica di controllante
- trasferimento all'estero della residenza della consolidata
- trasferimento all'estero della residenza della consolidante se non rispetta le condizioni previste per l'opzione da parte di controllante non residente.

Inoltre, anche la fusione tra la consolidante e una o più consolidate estingue la tassazione di gruppo tra i soggetti stessi, secondo quanto previsto dall'articolo 11, comma 2, del decreto ministeriale 9 giugno 2004; tuttavia, non si producono gli effetti tipici contemplati in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio dall'articolo 124 del

Tuir.(13)

Per quanto concerne l'interruzione della tassazione consolidata, appare chiaro come tale possibilità possa essere utilizzata in una logica di pianificazione fiscale.

In tale ottica, infatti, potrebbe risultare conveniente far cessare gli effetti dell'opzione, teoricamente irrevocabili per tre esercizi sociali.

Tutte le ipotesi sopra esposte possono, infatti, essere attuate al fine di "pianificare" l'interruzione anticipata della *fiscal unit*.

Per tali comportamenti benché, in linea di massima, non possano qualificarsi automaticamente come elusivi, resta ferma, tuttavia, la possibilità di sindacarne la elusività da parte dell'Amministrazione finanziaria(14), 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(15).

Infine, l'opzione per il consolidato nazionale, così come previsto per il consolidato mondiale, può essere revocata con effetto dagli esercizi relativamente ai quali le norme per la determinazione del reddito d'impresa sono adeguate ai principi contabili internazionali (Ias) di cui al regolamento Ce n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002(16).

Gli Ias modificheranno il sistema di rilevazione del patrimonio e degli utili, in quanto non più ispirati a individuare una ricchezza prudentemente attribuibile ai soci, ma volti a fornire informazioni agli investitori sulla reale dimensione del patrimonio e, quindi, a far emergere le plusvalenze latenti dell'impresa(17).

*22 - continua. Le precedenti puntate sono consultabili nella sezione "Riflettori su..."*

NOTE:

(1) Si veda "**L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (19)**".

(2) Relazione di accompagnamento al Dlgs n. 344/2003, istitutivo dell'Ires.

(3) L'identità del periodo di imposta deve essere intesa nel senso di coincidenza della data di chiusura del periodo di imposta. Si consente in tal modo di optare anche alle società neocostituite entro il sesto mese del primo esercizio cui si riferisce la tassazione consolidata. Si veda "**L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (20)**".

(4) Data la finalità per cui è prevista la domiciliazione presso l'ente o la società controllante, da parte delle società partecipanti al consolidato, l'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento dei redditi consolidati.

(5) Paragrafo 4.1 della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 20 dicembre 2004 (Ires/6).

(6) E' disponibile dal 23 dicembre 2004 sul sito Internet **www.agenziaentrate.gov.it** la bozza del modello di dichiarazione "Consolidato Nazionale e Mondiale" (Unico Cnm). Il modello va presentato dalla consolidante in forma autonoma, non potendo essere inserito nel modello Unico 2005-SC. Si precisa che i quadri da compilare, per il consolidato nazionale, sono NF, NR, NX, NI, CN e CS.

(7) Paragrafo 4.2.2.2 della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 20 dicembre 2004 (Ires/6).

(8) A differenza dell'ipotesi di interruzione dell'opzione, la neutralizzazione degli effetti prodotti dalla tassazione consolidata di gruppo è limitata ai trasferimenti dei beni effettuati in regime di neutralità fiscale. In particolare, la controllante deve effettuare una variazione in aumento per l'importo corrispondente alla residua differenza tra valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni in regime di neutralità fiscale.

(9) Le disposizioni normative che disciplinano l'interruzione della tassazione consolidata sono: articolo 124, comma 1 e comma 5, del Tuir; articolo 126, comma 2, del Tuir; articolo 4, comma 1, lettera *b*), del decreto ministeriale 9 giugno 2004; articolo 13, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004; articolo 11, comma 2, del decreto ministeriale 9 giugno 2004; articolo 13, comma 5, del decreto ministeriale 9 giugno 2004.

(10) Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta, mediante l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la continuazione del consolidato.

(11) Nel caso di fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidato, invece, il consolidato si interrompe in ogni caso.

(12) Per ciò che concerne altre operazioni di riorganizzazione societaria che non interrompono l'opzione si veda "***L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (20)***".

(13) Trattasi della neutralizzazione degli effetti prodotti dalla tassazione consolidata di gruppo negli esercizi precedenti a quello in cui è venuta meno la tassazione consolidata. In particolare, la controllante è tenuta a operare, nella propria dichiarazione dei redditi, rettifiche di segno opposto a quelle operate in regime di consolidamento per tenere conto degli effetti della rideterminazione del pro rata patrimoniale e dei trasferimenti dei beni effettuati in regime di neutralità fiscale.

(14) Mediante l'applicazione della norma antielusiva generale, ove ne ricorrano i requisiti, di cui all'articolo 37-bis del Dpr 29 settembre 1973, n. 600.

(15) Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53 del 20 dicembre 2004 (Ires/6).

(16) Articolo 4, lettera *m*), del Dlgs 12 dicembre 2003, n. 344 (Disposizioni transitorie ed entrata in vigore).

(17) Si rammenta che nella seduta del 26 novembre 2004, il Consiglio dei ministri ha approvato lo schema di decreto legislativo per dare attuazione alle disposizioni di delega contenute nell'articolo 25 della legge 31 ottobre 2003, n. 306 ("legge comunitaria 2003"), per il recepimento nella redazione dei bilanci delle società dei nuovi principi contabili internazionali ("Ias/lfrs").

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/limpatto-dellires-sulla-pianificazione-fiscale-22>