

Attualità

## L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (24)

12 Gennaio 2005

Le interrelazioni tra consolidato e trasparenza

Thumbnail

I gruppi societari, in considerazione dei vantaggi e degli svantaggi conseguenti all'adesione ai regimi di tassazione di gruppo, possono pianificare al meglio l'attivazione di diversi perimetri di consolidamento(1), ove presente il requisito del controllo, valutando l'opportunità, nelle ipotesi consentite, dell'opzione contemporanea per la trasparenza fiscale, che presuppone, invece l'adesione, in presenza dei requisiti, di tutta la compagine sociale.

Gli attributi di accesso previsti dalle norme delineano una complementarità tra il regime della trasparenza fiscale tra società di capitali rispetto all'opzione per il consolidato nazionale:

- la società partecipata mediante una percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili compresa tra il 10 e il 50 per cento, ha i requisiti per l'adesione alla trasparenza fiscale alternativamente
- la società controllata tramite una percentuale di diritti di voto e di partecipazione agli utili superiore al 50 per cento(2), ha i requisiti per l'opzione per il consolidato domestico.

Seguono diverse figure esemplificative delle interrelazioni tra consolidato e trasparenza, che per semplicità, espongono percentuali riferibili sia alla partecipazione al capitale, che in assemblea, che agli utili. Si supponga anche l'identità di esercizio sociale per tutte le società.

Figura n. 1 - Situazione esemplificativa di adesione alla trasparenza

Nella Figura n. 1, la "Società D" è partecipata dalla "Società A" nella misura del 50 per cento, dalla "Società B" e dalla "Società C" nella misura del 25 per cento. Nelle condizioni descritte, la compagine sociale può aderire al regime di tassazione per trasparenza, per cui la "Società A" (partecipata) imputa il reddito pro quota ai tre soci (partecipanti).

Nel caso in cui le percentuali di partecipazione siano leggermente differenti, possono non sussistere più le condizioni per l'adesione al regime della trasparenza. Se, infatti, la "Società A" possiede una partecipazione nella "Società D" superiore al 50 per cento, non sarà possibile l'opzione per la trasparenza (o se in vigore si interrompe), ma le due società potranno, invece, aderire al consolidato nazionale(3). Si veda la figura n. 2.

Figura n. 2 - Situazione esemplificativa di adesione al consolidato

In virtù della previsione di requisiti di accesso alternativi, il ruolo di controllata e di partecipata è incompatibile.

Nonostante la complementarità tra i due regimi opzionali, sono configurabili, tuttavia, altre situazioni in cui sono presenti i requisiti per optare contemporaneamente per il consolidato nazionale e per la trasparenza fiscale.

Tuttavia, l'articolo 116, comma 1, lettera b) del Tuir espressamente vieta l'opzione per la trasparenza fiscale nel caso in cui la partecipata abbia esercitato l'opzione per il consolidato nazionale(4).

*"La norma vuole impedire che l'imponibile di gruppo, da tassare in capo alla sola società controllante capofila, possa essere imputato ad altri soggetti (soci ma non controllanti della stessa società capogruppo consolidante), mediante l'esercizio dell'opzione per la trasparenza fiscale"(5).*

In maniera speculare l'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 9 giugno 2004 afferma che l'opzione per la tassazione di gruppo non può essere esercitata dalla società che ha optato, in qualità di partecipata, per la trasparenza fiscale tra società di capitali.

### Figura n. 3 - Ipotesi non consentita

Le norme richiamate non proibiscono, invece, che il socio partecipante alla tassazione per trasparenza aderisca, in qualità di consolidata o di consolidante, alla tassazione di gruppo nazionale.

Tale possibilità è, inoltre, espressamente prevista dall'articolo 1, comma 3, del decreto ministeriale 23 aprile 2004, dove si dispone che *"l'opzione può essere esercitata dai soci anche se gli stessi optino in qualità di soggetti controllanti o controllati per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e 130 del testo unico"*.

*"Si può affermare che, in linea di massima, l'area di tassazione per trasparenza e quella di tassazione di gruppo non si sovrappongono ma possono, tuttavia, essere adiacenti: nel senso che il reddito (o la perdita) di una società trasparente può essere, in tutto o in parte, incluso nell'unica base imponibile del consolidato cui partecipano, in qualità di controllanti o di controllati, i soci ai quali detto reddito (o perdita) è stato imputato per trasparenza"*(6).

Si veda la figura n. 4.

### Figura n. 4 - Partecipazione contemporanea a consolidato e trasparenza

La "Società A" aderisce simultaneamente al regime della trasparenza fiscale in qualità di socio partecipante e al consolidato nazionale in qualità di società controllata.

Accade pertanto che:

- il 50 per cento del reddito della "Società D" è imputato per trasparenza, indipendentemente dalla percezione, alla "Società A"
- la "Società A" somma algebricamente l'imponibile ricevuto dalla "Società D" con il proprio reddito
- gli imponibili sommati algebricamente dalla "Società A" sono consolidati integralmente (al 100 per cento) con i redditi della "Società E", che redige la dichiarazione consolidata.

La metà del reddito, anche negativo, della "Società D" viene, quindi, assoggettato a imposizione in capo alla "Società E" che ha nei confronti della "Società D", secondo le regole del consolidato(7), una percentuale di partecipazione del 25,5 per cento (= 51 x 50).

Quanto esposto nell'esempio non configura un comportamento elusivo, ma l'utilizzo, in modo non disapprovato dal sistema, degli strumenti giuridici previsti dall'ordinamento tributario.

NOTE:

(1) Si veda ***"L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (20)"***.

(2) Per l'ammissione al consolidato nazionale è necessaria anche una partecipazione al capitale sociale superiore al 50 per cento, ai sensi del combinato disposto degli articoli 117, comma 1, e 120, comma 1, del Tuir.

(3) Nel caso in cui i requisiti per il consolidato sussistono in seguito all'interruzione dell'opzione per la trasparenza (ad esempio, a seguito di una cessione di quote di partecipazione), l'accesso al consolidato è possibile dall'esercizio successivo in quanto, ai sensi dell'articolo 120, comma 3, del Tuir, il requisito del controllo *"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"*.

(4) Medesimo divieto è riproposto dall'articolo 2, comma 1, letterab), del decreto ministeriale 23 aprile 2004: *"l'opzione non può essere esercitata qualora la società partecipata: ha optato, in qualità di società controllante o 'controllata', per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e 130 del testo unico"*.

(5) Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 49 del 22 novembre 2004 (Ires/4).

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

(7) La percentuale di controllo indiretta va misurata tenendo conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria.

