

Attualità

L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (33)

16 Febbraio 2005

Le condizioni per l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale



Gli articoli 130, 132 e 133 del Tuir disciplinano le fondamentali condizioni per l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale.

L'articolo 130 individua tre condizioni, per così dire, basilari:

1. la prima consiste nel grado di consolidamento; solo le società di capitali ed equiparate e gli enti commerciali residenti che abbiano i seguenti requisiti possono esercitare l'opzione:
 - a. i relativi titoli devono essere negoziati nei mercati regolamentati
 - b. devono essere controllati ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici, o da persone fisiche residenti che non si qualificano a loro volta, tenendo conto delle partecipazioni possedute da loro parti correlate, quali soggetti controllanti ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), del codice civile di altra società o ente commerciale residente o non residente
2. la seconda consiste nel divieto per la società controllante che si qualifica per l'esercizio dell'opzione di esercitare quale controllata anche l'opzione per il consolidato nazionale
3. la terza, infine, consiste nell'obbligo di includere proporzionalmente nella base imponibile della società controllante, indipendentemente dalla distribuzione, i redditi conseguiti da tutte le proprie società controllate ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile non residenti e rientranti nella definizione di cui all'articolo 133 (cosiddetto principio *all in, all out*).

Ai sensi dell'articolo 133 del Tuir, agli effetti dell'opzione per il consolidato mondiale, si considerano controllate le società e gli enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica non residenti nel territorio dello Stato le cui azioni, quote, diritti di voto e di partecipazione agli utili sono posseduti direttamente o indirettamente dalla società o ente controllante, alla fine dell'esercizio sociale, per una percentuale superiore al 50 per cento da determinarsi relativamente alla società controllante e alle società controllate residenti, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo. Se il requisito del controllo si verifica entro i sei mesi precedenti la fine dell'esercizio della società controllante, non potrà procedersi al consolidamento dei redditi della società non residente.

Come può agevolmente notarsi, le menzionate fondamentali condizioni, oltre a caratterizzarsi per una minore flessibilità rispetto alle condizioni previste per il consolidato nazionale, pongono vincoli stringenti in una logica di tutela degli interessi erariali.

La prima è che solo la società o l'ente controllante di grado più elevato soggetto passivo Ires possa procedere al consolidamento. La *ratio legis* ispiratrice di tale principio è - come affermato dalla relazione di accompagnamento allo schema di decreto legislativo poi divenuto Dlgs n. 344 del 2003 - *"di impedire che la controllante italiana possa aggirare il vincolo creando sub holding per attribuire ad una sola di esse, che eserciterebbe l'opzione, le partecipazioni che è conveniente consolidare"*, normalmente quelle relative a società estere che abbiano sofferto perdite.

Ancora più stringente è il vincolo di ricomprendere nel consolidato mondiale tutte le controllate estere secondo il principio *"all in, all out"*, la cui evidente *ratio legis* ispiratrice è di evitare che siano inserite nel consolidato esclusivamente le società non residenti in perdita.

Nonostante la presenza di tali stringenti condizioni, nel caso in cui si reputi conveniente optare per il consolidato mondiale, le possibilità di aggiramento consisteranno nella rimodulazione del requisito del controllo relativo alle partecipazioni in società residenti all'estero, con conseguenti rischi di applicazione della norma antielusiva generale.

Ulteriori stringenti condizioni per l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale, poste a presidio della tutela degli interessi erariali, sono contenute nell'articolo 132 del Tuir:

- irrevocabilità per un periodo di tempo non inferiore a cinque esercizi del soggetto controllante (per i successivi rinnovi è previsto un periodo di tempo minimo di tre esercizi)

- identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante, salvo nel caso in cui questa coincidenza non sia consentita dalle legislazioni locali
- revisione dei bilanci del soggetto controllante residente, delle controllate residenti appartenenti alla catena societaria e delle controllate non residenti rientranti nel perimetro di consolidamento da parte dei revisori iscritti all'albo Consob o, limitatamente alle controllate non residenti, anche da altri soggetti, a condizione che il revisore del soggetto controllante utilizzi gli esiti della revisione contabile dagli stessi soggetti effettuata ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato
- attestazione rilasciata da ciascuna società controllata non residente dalla quale risulti il consenso alla revisione del proprio bilancio e l'impegno a fornire al soggetto controllante la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla loro notifica alle richieste dell'amministrazione finanziaria.

Il comma 3 dell'articolo 132 prevede poi una sorta di omologazione da parte dell'Amministrazione finanziaria della sussistenza delle condizioni per l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale. In particolare, la società controllante è obbligata a interpellare l'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, entro il primo esercizio di opzione, onde consentire alla stessa di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione stessa.

Gli elementi da indicare nella predetta istanza di interpello sono: la qualificazione soggettiva del soggetto controllante all'esercizio dell'opzione, la descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate, la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferita alla controllante e alle controllate appartenenti alla catena di controllo, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità, la denominazione dei revisori contabili e la loro accettazione, l'elenco delle imposte relativamente alle quali verrà presumibilmente richiesto il credito di cui all'articolo 165 del Tuir. È poi consentito al soggetto controllante di richiedere ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile fra cui anche l'esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti in uno Stato o territorio diversi da quelli a regime fiscale privilegiato inseriti nella *black list*.

di

Michele Andriola

