



Unione mese

Notiziario mensile

Rif. n° u3291/04 del 23/06/2004

SL/ sp

Per: AMMINISTRAZIONE FISCALE/TRIBUTARIO

RIFORMA IRES - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE - PARTE II

Si fa seguito alle precedenti circolari sulla riforma dell'imposta sul reddito delle società (di seguito IRES) per completare l'esame del nuovo regime del consolidato fiscale nazionale. La prima circolare (Circolare n. u3218 del 22.06.2004) ha analizzato:

1. l'ambito soggettivo di applicazione (soggetti ammessi ed esclusi, requisito del controllo);
2. le condizioni d'esercizio e l'efficacia dell'opzione;
3. l'ambito oggettivo di applicazione (determinazione del reddito imponibile, rettifiche di consolidamento, obblighi della controllante e delle controllate, perdite ed eccedenze).

Con questa circolare si analizzano:

4. il regime di neutralità per le operazioni infragruppo;
5. l'interruzione della tassazione consolidata di gruppo (operazioni straordinarie);
6. il mancato rinnovo dell'opzione;
7. il regime della responsabilità;
8. il regime transitorio;
9. il confronto tra il consolidato e la trasparenza.

Il Servizio Fiscale dell'Unione Industriali ha finora pubblicato le seguenti circolari sulla riforma dell'IRES: la nuova struttura del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Circolare n. u1377 del 9.3.2004), il regime della "*thin capitalization*" (Circolare n. u1378 del 9.3.2004), la deducibilità degli interessi passivi (Circolare n. u1493 del 15.3.2004), il regime di trasparenza fiscale per le società di capitali (Circolare n. u1738 del 23.3.2004), la tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni (Circolare n. u1917 del 1.4.2004), la tassazione dei dividendi (Circolare n. u2589 del 11.5.2004).

4. Regime di neutralità per le operazioni infragruppo (art. 123 TUIR)

Le operazioni infragruppo fra le società che partecipano al consolidamento possono avvenire in regime di neutralità fiscale, a condizione che:

- si tratti di cessioni, inclusi i conferimenti, di beni diversi da quelli che danno origine a ricavi (art. 85 TUIR) e a plusvalenze esenti (art. 87 TUIR);
- la società cedente e cessionaria optino congiuntamente per il regime di neutralità;
- l'opzione risulti da un contratto stipulato in forma scritta;
- dalla dichiarazione dei redditi "consolidata" risulti la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene trasferito.

Tutte le altre cessioni di beni e prestazioni di servizio assumono rilevanza fiscale a livello delle singole società. In particolare, con riferimento alle cessioni di partecipazioni che generano plusvalenze esenti, il decreto attuativo stabilisce che, qualora siano cedute in neutralità, le partecipazioni mantengono la classificazione operata dal cedente nel primo periodo di possesso; inoltre, ai fini del computo del periodo di possesso minimo (12 mesi), il periodo di possesso del cedente si somma a quello del cessionario.



Unione mese

Notiziario mensile

L'opzione per la neutralità fiscale può essere esercitata anche con riferimento ad una sola operazione, ed anche antecedentemente alla comunicazione all'Agenzia dell'opzione per il regime del consolidato (art. 10, comma 1 D.M. 9 giugno 2004).

Le variazioni conseguenti ai trasferimenti operati in regime di neutralità andranno effettuate unicamente nella dichiarazione consolidata. A tal fine, la società controllata deve informare la controllante della natura e dell'identità dei beni ceduti nonché della differenza di valore fiscale e civilistico a ciascuno di essi riferibile.

Si ricorda che una norma antielusiva (art. 123, comma 2, TUIR) vieta che beni plusvalenti possano essere trasferiti in neutralità al solo scopo di consentire la compensazione infragruppo delle perdite pregresse.

5. L'interruzione della tassazione consolidata di gruppo (art. 124 TUIR)

L'opzione per la tassazione consolidata di gruppo dura per tre esercizi sociali ed è irrevocabile.

Tuttavia, se durante questo periodo viene meno il requisito del controllo (per esempio, per cessione a terzi delle partecipazioni, aumenti di capitale non sottoscritti dalla controllante, ricollocamento delle partecipazioni nel gruppo, scioglimento di una delle società incluse nel consolidato), devono essere neutralizzati gli effetti prodotti dalla tassazione consolidata di gruppo negli esercizi precedenti (art. 124 TUIR). In particolare, la controllante è tenuta ad 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 in base all'articolo 97 TUIR;
- dei trasferimenti dei beni, diversi dai ricavi, effettuati in regime di neutralità fiscale, con conseguente emersione di plusvalenze da riallineamento (la rettifica va effettuata anche nel caso in cui il requisito del controllo venga meno nei soli confronti della società cedente o della sola cessionaria).

Non è necessario procedere alla rideterminazione del pro-rata nei casi in cui l'interruzione del consolidato derivi da (art. 13, comma 4 D.M. 9 giugno 2004):

- assoggettamento alle procedure concorsuali;
- adozione dei nuovi principi contabili internazionali (IAS).

Nel caso di interruzione della tassazione consolidata di gruppo, permangono in capo alla controllante le perdite fiscali, i crediti richiesti a rimborso e le eccedenze d'imposta riportate a nuovo risultanti dalla dichiarazione consolidata (art. 124, comma 4 TUIR). Una deroga a questo principio è possibile solo con riferimento alle perdite fiscali prodotte in pendenza del consolidamento: queste ultime potranno essere attribuite alle società che le hanno prodotte, a condizione che il criterio di attribuzione delle stesse sia stato preventivamente comunicato all'Agenzia delle Entrate nella comunicazione dell'opzione per la tassazione di gruppo (cfr. art. 5, comma 1, D.M. 9 giugno 2004).

La normativa non prevede alcuna rettifica per i dividendi ricevuti in regime di esenzione totale, che è un beneficio che il gruppo acquisisce in via definitiva anche se viene meno il regime del consolidato.

Entro 30 giorni dal venir meno del requisito di controllo o dal verificarsi dell'evento interruttivo:

- la società controllante è tenuta a integrare le imposte versate a titolo d'acconto se il versamento risulta inferiore a quello relativo alle società per le quali permane la validità dell'opzione (art. 124, comma 2, TUIR);
- la controllata che fuoriesce dal gruppo dovrà rideterminare e versare l'acconto dovuto sulla base dei propri redditi;
- la consolidante ha l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate la perdita di efficacia dell'opzione e l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto.



Unione mese

Notiziario mensile

Si ricorda, in ogni caso, che le somme percepite per compensare gli effetti dell'interruzione del consolidato sono fiscalmente neutre (art 124, comma 6).

5.1. Le operazioni straordinarie (art. 124 comma 5 TUIR e artt. 11 - 12 - 13 D.M. 9 giugno 2004)

In caso di operazioni straordinarie che riguardano le società appartenenti al consolidato si possono verificare i seguenti effetti:

1. continuazione della tassazione consolidata;
2. interruzione della tassazione consolidata con conseguente rideterminazione del reddito delle società del gruppo (effetti analizzati nel paragrafo precedente, art. 124 TUIR);
3. interruzione della tassazione consolidata senza rideterminazione del reddito delle società del gruppo.

Nei casi di operazioni straordinarie, diverse da quelle per le quali è espressamente stabilita l'interruzione o la prosecuzione del consolidato, la prosecuzione del consolidato è possibile se viene proposto e accolto l'interpello all'Amministrazione finanziaria secondo la procedura descritta nell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

1. Continuazione della tassazione consolidata

Le operazioni straordinarie c.d. "interne", tra società aderenti al consolidato, in linea di principio non interrompono la tassazione di gruppo (art. 11 D.M 9 giugno 2004). In particolare, il regime del consolidato permane nelle seguenti ipotesi:

- fusione tra società consolidate (salvo l'obbligo del rispetto del vincolo triennale, che si trasferisce alla società risultante dalla fusione);
- liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata;

A condizione che non vengano meno i requisiti per l'opzione il regime del consolidato permane anche nelle seguenti ipotesi:

- conferimenti infragruppo (a condizione che non vengano meno i requisiti per l'opzione);
- scissione totale o parziale della consolidata, che non modifichi la compagine sociale;
- consolidata beneficiaria di una scissione di società, anche non inclusa nel consolidato;
- scissione parziale della consolidante.

2. Interruzione della tassazione consolidata con conseguente rideterminazione del reddito delle società del gruppo

Le operazioni straordinarie che determinano l'interruzione del consolidato e la conseguente rideterminazione del reddito delle società del gruppo (vedi paragrafo n. 5) sono:

- fusione di società controllate in altre non partecipanti al consolidato (tuttavia, se la società esterna viene incorporata nella consolidata, e permangono i requisiti per l'esercizio dell'opzione, il consolidato non viene interrotto);
- fusione della controllante in altra società non inclusa nel consolidato, salvo accoglimento dell'interpello (presentato ai sensi dell'art. 11 L. 212/2000);
- liquidazione giudiziale di una delle società appartenenti al consolidato;
- trasformazione di una società appartenente al consolidato in un ente non soggetto all'IRES;
- trasformazione della consolidata in un soggetto diverso da una società di capitali;



Unione mese

Notiziario mensile

- trasformazione delle consolidante in un soggetto diverso da quelli abilitati ad esercitare l'opzione per il consolidato in qualità di controllanti (vedi paragrafo 1.1, Circolare n. u3218 del 22.06.2004);
- trasferimento all'estero della residenza della consolidata; trasferimento della residenza della consolidante in un Paese estero con il quale non sono in vigore accordi per evitare la doppia imposizione o senza costituzione di una stabile organizzazione residente che eserciti attività commerciale;
- opzione della consolidante per l'entrata in un altro consolidato, in qualità di consolidata (tuttavia, se nel medesimo esercizio anche tutte le altre consolidate seguono la consolidante nel nuovo consolidato, non si producono gli effetti dell'interruzione).

3. Interruzione della tassazione consolidata senza rideterminazione del reddito delle società del gruppo

La fusione fra consolidante e una o più consolidate interrompe la tassazione consolidata ma non comporta la rideterminazione del reddito delle società del gruppo. Se la consolidante viene incorporata in una consolidata, il consolidato permane nei confronti delle altre consolidate.

6. Il mancato rinnovo dell'opzione (art. 125 TUIR)

Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, al termine della durata di validità del periodo di consolidamento (ovvero alla scadenza del terzo anno), la società controllante deve rettificare il proprio reddito limitatamente agli importi relativi ai trasferimenti dei beni in regime di neutralità fiscale.

Anche in questa ipotesi le perdite fiscali, i crediti richiesti a rimborso e le eccedenze d'imposta riportate a nuovo risultanti dalla dichiarazione consolidata permangono in capo alla controllante. Le perdite fiscali possono essere ripartite proporzionalmente fra le società che le hanno prodotte, qualora ciò sia stato previsto nella comunicazione dell'esercizio dell'opzione all'Agenzia, e sia stato individuato il criterio di ripartizione. In tal caso, la controllante dovrà comunicare all'Agenzia l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto, entro il termine previsto per il rinnovo dell'opzione (30 giugno dell'anno successivo a quello di scadenza dell'opzione precedente).

7. Il regime della responsabilità (art. 127 TUIR)

Nel regime di tassazione consolidata sono previste alcune ipotesi di responsabilità solidale ed altre di responsabilità individuale.

La responsabilità solidale opera:

- con riferimento alle somme eventualmente dovute da una controllata, e relativamente alla controllante e alla sola controllata in capo alla quale è stata effettuata la rettifica, con esclusione di tutte le altre controllate. La responsabilità riguarda:
 - le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi riferite al reddito complessivo della controllata;
 - le somme che risultano dovute, in relazione alla dichiarazione della controllata, in seguito all'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter D.P.R. 600/1973;
- con riferimento all'omesso versamento di somme dovute in base alla dichiarazione consolidata, e relativamente a tutte le società incluse nel consolidato; l'Amministrazione, tuttavia, ha l'onere di richiedere tali somme prioritariamente all'ente controllante.

La responsabilità individuale riguarda:

- ciascuna controllata per le violazioni degli obblighi strumentali per la determinazione del proprio reddito complessivo;
- il soggetto controllante:



Unione mese

Notiziario mensile

- per le maggiori imposte accertate, sanzioni ed interessi, relative al proprio reddito complessivo;
- per le somme dovute in esito a verifica formale ex art. 36-ter D.P.R. 600/1973;
- per l'adempimento degli obblighi strumentali connessi alla determinazione del reddito complessivo consolidato.

Se la controllante paga per le somme dovute dalla controllata, in seguito ad accertamento da parte degli uffici finanziari, ha diritto di rivalsa su quest'ultima. La controllante, presso cui la controllata è obbligatoriamente domiciliata, decade tuttavia dalla possibilità di esercitare il diritto di rivalsa qualora non trasmetta a quest'ultima copia degli atti e dei provvedimenti entro venti giorni dalla notifica ricevuta.

8. Regime transitorio: riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili (art. 128 TUIR; art. 16 D.M. 6 giugno 2004)

Il legislatore ha introdotto una norma antielusiva per regolare il passaggio dal vecchio regime, che consentiva la svalutazione delle partecipazioni in società controllate, al nuovo regime, in cui tale svalutazione non è più possibile.

Nel caso in cui il valore civilistico dei componenti attivi o passivi della controllata diverga dal corrispondente valore fiscale degli stessi, è necessario procedere al riallineamento dei due valori.

Tuttavia, il riallineamento del valore fiscale del patrimonio netto della controllata al minor valore fiscale della partecipazione detenuta dalla controllante, che va calcolato al netto delle eventuali rivalutazioni assoggettate a tassazione, deve essere effettuato solo a condizione che le svalutazioni fiscalmente riconosciute operate dalla controllante (e, non ad esempio, dal mancato ripristino del valore della partecipazione in seguito a perdite d'esercizio) siano avvenute nei 10 periodi d'imposta precedenti l'esercizio dell'opzione.

Il riallineamento è obbligatorio anche quando le svalutazioni sono state dedotte da una società controllata che non aderisce al consolidato. Quest'estensione vuole evitare che la controllante escluda intenzionalmente dal consolidato le controllate che hanno beneficiato nel passato di sostanziali svalutazioni.

9. Consolidato e trasparenza: confronto tra i presupposti applicativi e il campo d'applicazione

Il consolidato fiscale e la trasparenza consentono la compensazione delle perdite e l'integrale esenzione dei dividendi e costituiscono anche dei correttivi all'impossibilità di svalutare le partecipazioni (dovuta all'introduzione del regime di *participation exemption*).

Come emerge dal confronto della tabella seguente, le condizioni necessarie per esercitare l'opzione per il consolidato sono diverse da quelle richieste per la trasparenza.



Unione mese

Notiziario mensile

	CONSOLIDATO	TRASPARENZA
<i>Partecipazione di ciascun socio</i>	Superiore al 50%, sia degli utili sia del capitale	Non inferiore al 10%, e non superiore al 50%, degli utili e dei diritti di voto
<i>Tipo di partecipazione</i>	Diretta o indiretta	Solo diretta
<i>Opzione</i>	Facoltativa per ciascuna controllata appartenente al gruppo	Obbligatoria per tutte le società appartenenti al gruppo
<i>Momento rilevante ai fini della sussistenza dei requisiti per l'esercizio dell'opzione</i>	Giorno di chiusura del periodo d'imposta	Primo giorno del periodo d'imposta
<i>Società che hanno emesso strumenti finanziari ex art. 2346, ultimo comma, c.c.</i>	Opzione possibile	Opzione non consentita

Anche le conseguenze derivanti dall'applicazione dei due regimi, schematizzate nella tabella seguente, sono in parte differenti:

	CONSOLIDATO	TRASPARENZA
<i>Perdite pregresse</i>	Possono essere utilizzate solo dalla società che le ha prodotte	La controllante può usare le proprie per compensare gli utili delle controllate
<i>Oneri per l'acquisto di partecipazioni esenti</i>	Irrilevanti ai fini del calcolo del pro-rata patrimoniale (e dunque deducibili)	Indeducibili ai fini del calcolo del pro-rata patrimoniale
<i>Dividendi derivanti util/riserve antecedenti all'esercizio dell'opzione</i>	Esenti al 100%	Regime ordinario (esenti al 95% in capo al socio-società)
<i>Responsabilità</i>	Solidale della controllante e di ciascuna controllata per le somme da questa dovute	Solidale della società controllata e del socio per le somme conseguenti all'obbligo di imputazione del reddito

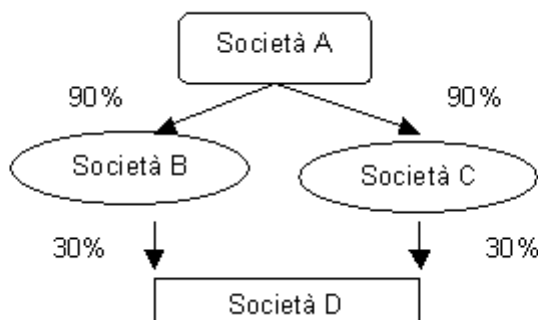


Unione mese

Notiziario mensile

In alcune ipotesi l'opzione per il consolidato e quella per la trasparenza sono potenzialmente coincidenti. Ciò si verifica nel caso del grafico successivo, in cui A controlla il 90% di B e il 90% di C, e sia B che C detengono una partecipazione in D del 30%. Sono possibili le seguenti ipotesi:

- A consolida D, che controlla indirettamente al 54% (27% tramite B, e 27% tramite C);
- B o C optano per la trasparenza con D.



Tuttavia, non è mai possibile cumulare i due regimi. La normativa attuativa della trasparenza e quella applicativa del consolidato prevedono che:

- le controllate (non la controllante) che hanno già optato per il consolidato non possono optare per la trasparenza (art. 2, D.M. 23 aprile 2004); e, viceversa,
- le consolidate che hanno già optato per la trasparenza non possono optare per il consolidato (art. 4, comma 1, lett. a) D.M. 6 giugno 2004).

Per informazioni: Servizio Fiscale - 035.275.223/221/222/289/216