Servizio di documentazione tributaria

Risoluzione del 12/03/2007 n. 44

Oggetto:
Istanza di interpello - Continuazione della tassazione di gruppo. Articolo 124, comma 5, del TUIR - ALFA S.r.l

Testo:

Quesito

Con istanza presentata, in data 5 maggio 2006 (e, successivamente integrata in data 20 ottobre 2006), ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la ALFA S.r.l. (di seguito la societa' "A"), in persona del proprio legale rappresentante, ha chiesto dei chiarimenti relativamente all'applicazione dell'articolo 124, comma 5, del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) nell'ipotesi di riorganizzazione del proprio gruppo societario.

La societa' "A" controlla al 100% la societa' BETA S.p.A. (di seguito, in breve, societa' "B") che a sua volta controlla al 100% la societa' KAPPA S.r.l. (di seguito, in breve, societa' "C") e la societa' GAMMA S.r.l. (di seguito, in breve, societa' "E").

In data 31 dicembre 2004, la societa' "B" (controllante della societa' "C") ha esercitato, in qualita' di consolidante, l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del Tuir (valida per il triennio 2004-2006), congiuntamente alla diretta controllata "C" (Consolidato "B-C").

(omissis) Il grafico Y visibile nel formato pdf

In data 22 luglio 2005, la societa' "B" ha costituito, mediante conferimento di un ramo di azienda, la societa' DELTA S.p.A. (di seguito, in breve, societa' "D") con un soggetto esterno al gruppo.

Dopo il conferimento e, a seguito dell'entrata nel gruppo della KAPPA 1 S.r.l. (di seguito, in breve, societa' "F"), la configurazione del gruppo risulta la seguente:

(omissis) Il grafico e' visibile nel formato pdf

In data 28 ottobre 2005, la societa' "B", che controlla la societa' "C" per il 78%, ha confermato la predetta opzione (valida per il triennio 2004-2006), ed ha esercitato una nuova opzione (valida per il triennio 2005-2007), congiuntamente alla neo-costituita "D" allargando il proprio perimetro di consolidamento (Consolidato "B-C" e "B-D").

Poiche' per effetto del predetto conferimento aziendale "A" e "B" si trovano a svolgere le medesime attivita', e' sorta l'esigenza per il gruppo di realizzare una ulteriore riorganizzazione societaria, mediante la fusione per incorporazione di "B" (societa' ammessa alla tassazione di gruppo come consolidante) nella capogruppo "A" (societa' non consolidata).

A seguito della predetta operazione straordinaria, quindi la capogruppo ha "sostituito" la partecipazione in "B", pari al 100%, con una partecipazione diretta in "D", pari al 78%.

Cio' premesso, la societa' "A" chiede di precisare quali siano gli effetti della predetta operazione di fusione sulla validita' della opzione per la tassazione di gruppo gia' esercitata dalla consolidante "B" (incorporata da "A") con le controllate "C" e "D".

La societa' "A", in particolare, chiede di poter proseguire il consolidato (Consolidato "B-C" e "B-D") gia' avviato dalla societa' "B" (in data 31/12/2004 e, successivamente, integrato in data 28/10/2005).

Servizio di documentazione tributaria

Inoltre, posto che il consolidato di "B" continui in capo ad "A", la societa' chiede di poter includere nel perimetro di consolidamento anche "E" ed "F".

Successivamente alla prospettata operazione di fusione la configurazione del gruppo risulterebbe la seguente:

omissis) Il grafico e' visibile nel formato pdf

Soluzione prospettata dal contribuente

La Societa' ritiene di poter proseguire il consolidato gia' avviato dalla societa' "B" con le societa' "C" e "D" e, di poter includere nel perimetro di consolidamento anche "E" e "F".

Parere della Direzione Centrale

In linea generale, si ricorda che le operazioni straordinarie possono determinare o meno l'interruzione anticipata del regime del consolidato nazionale prima del compimento del triennio, con gli effetti previsti dall'articolo 124 del Tuir.

Con specifico riferimento all'interruzione della tassazione di gruppo, l'articolo 124 del Tuir disciplina gli effetti che si verificano "se il requisito del controllo, cosi' come definito dall'articolo 117, cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio".

Il comma 5 del predetto articolo 124, inoltre, prevede che "nel caso di fusione della societa' o ente controllante con societa' o enti non appartenenti al consolidato puo' essere richiesta, mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la continuazione del consolidato".

Gli articoli 11 e 13 del decreto ministeriale 9 giugno 2004 (disciplinante l'attuazione delle disposizioni sul regime del consolidato nazionale) individuano, rispettivamente, le tipologie di operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo e le fattispecie che interrompono la tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.

In tutti i casi diversi da quelli specificatamente regolati, inoltre, come previsto dall'articolo 13, comma 2, dello stesso decreto, la continuazione del consolidato e' consentita solo a seguito di parere positivo espresso dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad una specifica istanza di interpello ai sensi del citato articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Come chiarito dalla circolare n. 53/E del 2004 (paragrafo 7.3.), le operazioni straordinarie che non interrompono anticipatamente la tassazione di gruppo sono accomunate dalla circostanza che le stesse non fanno mutare il soggetto giuridico controllato (nel caso delle fusioni), ovvero la compagine sociale (nel caso delle scissioni).

Con riferimento alla fattispecie, preliminarmente, si osserva che l'operazione di fusione rappresentata e' riconducibile ad una fusione per incorporazione della consolidante con societa' non inclusa nel consolidato.

In tale ipotesi particolare, come chiarito nella citata circolare 53/E del 2004, paragrafo 7.3.1., la societa' incorporante (nel caso di specie, "A") non e' "automaticamente" attratta nel regime di tassazione consolidata avviato dalla societa' incorporata (nel caso di specie, "B"), ma e' necessario - a tal fine - produrre istanza d'interpello ai sensi della legge n. 212 del 2000, come previsto dal predetto comma 2 dell'articolo 13.

Cio' posto, si ritiene opportuno rappresentare gli effetti che l'incorporazione della consolidante "B" nella capogruppo "A" determina ai fini della validita' dell'opzione esercitata da "B", rispettivamente con "C" nel 2004 e con "D" nel 2005.

Con la descritta operazione di fusione l'incorporante "A" (gia' controllante al 100% di "B") succede nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della incorporata "B", ivi incluse quelle relative al regime del consolidato, qualora risultino rispettati i requisiti previsti dall'articolo 117 del Tuir.

L'operazione in questione, come detto, rappresenta una fattispecie prevista dal citato l'articolo 124, comma 5, del Tuir, secondo periodo, in applicazione del quale la societa' risultante dalla fusione "A" ha la facolta' di richiedere la continuazione del consolidato avviato, in qualita' di consolidante, dalla societa' fusa "B".

Al riguardo, si precisa che al fine di evitare gli effetti

Servizio di documentazione tributaria

interruttivi previsti dall'articolo 124 del Tuir, e' necessario che la "partecipazione rilevante" detenuta dalla societa' "A", post fusione, nelle controllate "C" e "D", soddisfi i requisiti previsti dagli articoli 117 e 120 del Tuir, come chiarito nella circolare della citata n. 53/E, paragrafo 3.

Ne consegue che, nel presupposto che risulti verificato il complesso delle disposizioni di legge relative al regime della tassazione di gruppo e quelle relative al regime delle fusioni di cui all'articolo 172 del Tuir, non sussistono preclusioni alla continuazione del Consolidato "B-C" e "B-D", con la societa' "A" in qualita' di consolidante, con efficacia gia' nel periodo di imposta nel quale ha effetto la fusione e relativamente alla residua frazione del triennio di validita' dell'opzione.

L'incorporante "A" dovra' in tal caso comunicare all'Agenzia delle Entrate la conferma della tassazione di gruppo da parte delle predette societa'. Detta comunicazione dovra' avvenire mediante presentazione in via telematica della "Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale", avendo cura di indicare nella sezione "dati relativi alla societa' consolidata" il codice 5 (conferma della tassazione di gruppo) nella casella "Tipologia comunicazione" entro il termine di trenta giorni dal perfezionamento dell'operazione prospettata.

Cio' posto, si rappresentano di seguito talune osservazioni relativamente alla disciplina applicabile alle perdite fiscali eventualmente presenti nel Consolidato di "B".

Al riguardo si fa presente che alla operazione prospettata deve applicarsi in via analogica la disciplina prevista dall'articolo 13, commi 5 e 6, del D.M. 9 giugno 2004. Tale disciplina, infatti, ha ad oggetto l'ipotesi in cui un soggetto controllante non riveste piu' il ruolo di consolidante poiche' opta per un consolidato in qualita' di consolidata; nel caso di specie, la "B" non riveste piu' il ruolo di consolidante in quanto e' incorporata dalla capogruppo "A".

Dall'applicazione del richiamato articolo 13, commi 5 e 6, del citato decreto consegue che:

- il Consolidato di "B" con "C" e "D" si interrompe senza che si producano gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del Tuir;
- le perdite fiscali residue di tale consolidato devono essere riattribuite alle societa' che ad esso partecipano, secondo i criteri manifestati in sede di iniziale comunicazione dell'esercizio dell'opzione, ai sensi dell'articolo 13, comma 8, del citato decreto;
- le perdite in tal modo riattribuite assumono natura di perdite pregresse all'entrata nel consolidato di "A" e come tali utilizzabili solo in capo alle entita' legali che le hanno generate, in virtu' del rinvio operato dal citato articolo 13, comma 6, secondo periodo dell'art. 118, comma 2, del Tuir.

Con riferimento alla possibilita' che le societa' "F" e "E" esercitino l'opzione in qualita' di controllata congiuntamente ad "A", si esprimono le seguenti osservazioni.

L'articolo 15, comma 1, D. M. 9 giugno 2004, ha espressamente previsto la possibilita' di un esercizio "ritardato" dell'opzione, riferita all'ipotesi di subentro di una controllata nel consolidato gia' avviato. L'articolo 2, comma 3, del medesimo decreto ammette, infatti, che l'opzione possa essere esercitata in qualita' di consolidata anche in un esercizio successivo a quello in cui ha avuto inizio la tassazione di gruppo cui partecipa il soggetto consolidante, fermo restando che anche in tale particolare ipotesi l'opzione e' irrevocabile per tre esercizi sociali.

In tal caso come chiarito nella circolare 53/E del 2004, paragrafo 2.1., non si avranno, peraltro, due distinti consolidati, bensi' un unico consolidato con scadenze differenziate tenuto conto che ciascuna opzione ha una efficacia triennale a partire dal periodo di imposta in cui e' esercitata.

Nell'ambito del gruppo, pertanto, posto che il consolidato di "B" (con "C" e "D"), continui, per effetto di una fusione realizzata nel corso del triennio di validita' di ciascuna opzione, con riferimento al consolidato in capo ad "A" si avranno scadenze differenziate, rispettivamente al:

- 31 dicembre 2006 per l'opzione di "A" con "C";
- 31 dicembre 2007 per l'opzione di "A" con "D";
- 31 dicembre del secondo periodo di imposta successivo al quello in cui e' stata effettuata l'opzione di "A" con "F" e di "A" con "E".

La presente risposta rileva ai sensi e per gli effetti dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, richiamato dagli articoli 124, comma 5, del Tuir e 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004, restando impregiudicata la potesta' dell'Amministrazione Finanziaria di applicare, ricorrendone i presupposti, la norma antielusiva di cui all'articolo 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Servizio di documentazione tributaria