

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 13/10/2006 n. 113

## Oggetto:

Istanza di interpello - Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo. Articoli 117 e seguenti del TUIR - Alfa S.p.A.

## Testo:

Quesito

Con istanza presentata, in data 15 giugno 2006, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, la Alfa S.p.A. (di seguito "la Società"), in persona del proprio legale rappresentante, ha chiesto dei chiarimenti relativamente alla comunicazione per l'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti del Tuir (approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917).

In data 27 dicembre 2004, la Società ha esercitato, in qualità di consolidante, l'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 del Tuir (valida per il triennio 2004-2006), congiuntamente alle proprie controllate, sulla base di accordi verbali intercorsi tra la Società stessa e queste ultime.

Successivamente, i predetti accordi sono stati formalizzati in un "Contratto di Consolidamento fiscale (scambiato per corrispondenza nel mese di gennaio 2005)", sottoscritto dalla Società e da tutte le sue consolidate (cfr. allegato n. 1 all'istanza di interpello).

In base all'articolo 16, punto 8, del Regolamento relativo a detto Contratto - versione del 21 gennaio 2005 (cfr. allegato n. 2 all'istanza di interpello), e' previsto che in caso di interruzione anticipata dal regime del consolidato nazionale "le perdite fiscali risultanti dalla Dichiarazione di Gruppo, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo restano alla Consolidante".

All'atto della compilazione della comunicazione (prevista dall'articolo 119 del Tuir) dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione, la Società ha inserito nella casella "Attribuzione perdite" della sezione "Dati relativi alla società" il codice "2" (attribuzione in modo proporzionale alle società che le hanno prodotte), anziché il codice "1" (attribuzione alla società o ente consolidante).

La Società ritiene di avere compiuto un errore materiale nella compilazione della predetta comunicazione tale da far "sorgere un palese contrasto tra quanto concordato tra le parti e quanto comunicato all'Amministrazione finanziaria".

Cio' posto, la Società chiede di precisare quali siano gli effetti fiscali conseguenti l'errata compilazione della casella "Attribuzione perdite" del modello di comunicazione dell'opzione in vista di una possibile interruzione anticipata dal regime.

Soluzione prospettata dal contribuente

La Società ritiene che l'indicazione del codice "2" nella casella in esame e' da considerarsi errata poiché non e' conforme alle previsioni contrattuali contenute all'articolo 16, punto 8, del citato Regolamento.

La predetta comunicazione secondo la Società - "palesamente viziata da un errore della volontà" - non produce effetti sulla volontà contrattuale delle società aderenti al regime, ma solo "sulla manifestazione della stessa all'esterno".

Più precisamente, la Società ritiene necessario rispettare il vincolo contrattuale con le controparti e, pertanto, intende porre rimedio all'errore compiuto, indicando il codice "1" nella medesima casella con l'invio della comunicazione prevista nell'ipotesi di interruzione anticipata del regime.

Parere della Direzione Centrale

La comunicazione relativa all'esercizio congiunto dell'opzione per il consolidato nazionale (la cui tempestiva trasmissione costituisce, ai sensi dell'articolo 119, comma 4, lettera d), del Tuir, condizione essenziale per l'ammissione alla tassazione di gruppo) deve contenere, tra l'altro, l'indicazione relativa al criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite fiscali residue nelle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione alla scadenza del triennio (cfr. articolo 5, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004).

Nella disciplina del consolidato domestico, infatti, accanto alla regola generale contenuta nell'articolo 124, comma 4, del Tuir - secondo cui le perdite fiscali riportate a nuovo risultanti dalla dichiarazione del consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente consolidante - è prevista la possibilità che i soggetti interessati stabiliscano criteri di ripartizione diversi, purché nel rispetto dei limiti individuati dal medesimo comma 4, dell'articolo 124 e dall'articolo 13, comma 8, del D.M. 9 giugno 2004.

Come chiarito nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E (paragrafo 4.2.2.3.), le parti possono liberamente decidere i criteri di ripartizione delle perdite residue, dovendo in ogni caso essere rispettate le seguenti condizioni:

- le perdite possono essere imputate esclusivamente alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti l'opzione perde efficacia, al termine del triennio o per sopravvenute cause interruttrive;
- l'importo massimo imputabile alla società uscente non può eccedere l'importo delle perdite trasferite al consolidato dalla medesima al netto degli utilizzi che delle stesse abbia eventualmente fatto la consolidante in sede di determinazione del reddito complessivo globale;
- le perdite attribuite devono essere della stessa qualità delle perdite originariamente trasferite, quanto a periodo di formazione e natura, cioè limitatamente o illimitatamente riportabili.

La determinazione del criterio di imputazione delle perdite fiscali residue è, quindi, caratterizzata da un'ampia libertà di scelta che permette anche la coesistenza di criteri di ripartizione diversi all'interno dello stesso consolidato.

Nelle istruzioni al modello per la comunicazione dell'opzione, in particolare, è previsto che nella casella "Attribuzione perdite" della sezione "Dati relativi alla società consolidata" vengano inseriti i codici:

- "1" se le perdite sono attribuite al soggetto consolidante;
- "2" se le perdite sono attribuite in modo proporzionale alle società che le hanno prodotte;
- "3" in tutti i casi in cui il criterio è diverso dalle precedenti modalità.

Ciò opportunamente premesso, come già sopra ricordato, l'articolo 5, comma 1, del D.M. 9 giugno 2004, subordina la validità delle scelte discrezionalmente operate dalle parti, all'obbligo di comunicare all'Agenzia delle entrate il criterio scelto per l'attribuzione delle perdite residue in occasione dell'invio della comunicazione relativa all'avvenuto esercizio dell'opzione.

Tale obbligo di informazione preventiva (motivato dall'esigenza di contemperare adeguatamente le esigenze del controllo) preclude la possibilità di modificare la scelta comunicata, con la conseguente impossibilità di adottare, all'atto della interruzione anticipata o del mancato rinnovo, un criterio diverso da quello comunicato in sede di avvio del regime.

Nell'ipotesi di interruzione del regime di tassazione di gruppo, in particolare, l'articolo 13, comma 10, del D.M. 9 giugno 2004, stabilisce che il soggetto o ente consolidante deve comunicare all'Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento che ha determinato l'interruzione, la perdita di efficacia dell'opzione e l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto partecipante al consolidato, secondo le medesime modalità comunicate all'atto della presentazione dell'originaria comunicazione per l'avvio del regime.

In accordo a tale previsione, è stato chiarito che all'atto della

comunicazione dell'intervenuta interruzione dal regime non si deve compilare la casella "Attribuzione perdite" che va, invece, utilizzata solo al momento dell'iniziale comunicazione dell'esercizio dell'opzione o del suo rinnovo (cfr. citata circolare n. 53/E del 2004, paragrafo 7.1.).

Ne consegue che il predetto criterio puo' essere modificato esclusivamente in occasione del rinnovo dell'opzione allo scadere del periodo triennale di efficacia previsto dall'articolo 117, comma 3, del Tuir.

Nel caso di specie, in linea con la normativa e la recente prassi in materia, si ritiene che sia vincolante la scelta operata dalla Societa' nella comunicazione di avvio del regime e che, pertanto, non sia possibile rettificare il criterio di ripartizione delle perdite residue in occasione della successiva comunicazione relativa alla interruzione anticipata del consolidato.

L'indicazione di uno dei codici a tal fine previsto dalle istruzioni al modello di comunicazione rappresenta, infatti, di per se' una valida e definitiva manifestazione di volonta' in relazione alla quale non e' ipotizzabile la "riconoscibilita'" di un eventuale errore ("rilevante ed essenziale") mediante la successiva esibizione di elementi probatori (nella specie, il sopravvenuto accordo di consolidamento) ad opera dello stesso contribuente.

La risposta fornita con la 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.