

NUOVI SVILUPPI IN TEMA DI CONSOLIDATO NAZIONALE



Sandro Maria GALARDO

Dottore Commercialista - *Of Counsel* Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

La disciplina del regime di consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del TUIR, è stata oggetto di recenti interventi normativi e di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, le disposizioni attuative del regime della tassazione di gruppo, che erano contenute nel DM del 9 giugno 2004, sono state aggiornate con il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 1° marzo 2018 per tenere conto delle ultime modifiche normative, principalmente in tema di opzione e revoca del consolidato. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti con la circolare n. 2 del 2018 in relazione all'utilizzo delle perdite in accertamento e all'individuazione dei criteri di riattribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione o revoca dell'opzione per la tassazione di gruppo.

1

OPZIONE E REVOCA DEL CONSOLIDATO

Il DM 1.3.2018 ha revisionato le disposizioni attuative del regime opzionale di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli artt. da 117 a 128 del TUIR, precedentemente contenute nel DM 9.6.2004.

Il nuovo decreto è stato emanato principalmente per tener conto delle modifiche apportate in tema di comunicazione e di revoca dell'opzione per la tassazione di gruppo¹.

In particolare, l'art. 5 del DM 1.3.2018² è stato riformulato, rispetto a quanto disposto nel precedente decreto del 2004, al fine di attuare le seguenti modifiche normative³:

– l'art.16 comma 2 del DLgs. 175/2014,

- 1 Nel decreto è presente anche un adeguamento della norma riguardante i soggetti che trasferiscono la residenza ai fini fiscali dall'estero in Italia, per tener conto dell'introduzione del c.d. consolidato tra sorelle (artt. 2 e 13 del DM 1.3.2018) e una disposizione atta a chiarire la portata nell'ambito del consolidato nazionale delle previsioni di cui all'art. 9 co. 4 lett. b) del DM 28.11.2017 in materia di *Patent Box* (art. 6 del DM 1.3.2018). Sono, inoltre, eliminate alcune disposizioni che non erano più in linea con le evoluzioni normative *medio tempore* intervenute dall'introduzione delle disposizioni nel 2004, relativamente a: rettifiche di consolidamento (art. 8 del DM 1.3.2018); riporto perdite (art. 9 del DM 1.3.2018); regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo (art. 10 del DM 1.3.2018); introduzione dei principi contabili internazionali (art. 13 del DM 1.3.2018); crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero (art. 13 del DM 1.3.2018).
- 2 "L'esercizio congiunto dell'opzione per la tassazione di gruppo è comunicato dalla società controllante all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione e deve contenere la denominazione o ragione sociale e il codice fiscale delle società che esercitano l'opzione, la qualità di controllante ovvero di controllata, l'individuazione delle società che hanno eventualmente effettuato il versamento d'acconto in modo separato, il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, o di revoca dell'opzione" (art. 5 del DM 1.3.2018).
- 3 Altre modifiche finalizzate a tenere in considerazione le novità legislative in tema di esercizio dell'opzione e di revoca della stessa, rispetto al DM 9.6.2004, sono contenute negli artt. 2, 6, 13 e 14 del DM 1.3.2018.

intervenendo sull'art. 119 del TUIR, ha previsto che l'avvenuto esercizio dell'opzione non debba più⁴ essere **comunicato** mediante un modello *ad hoc* da inviare entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa, bensì che sia comunicato "con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione";

- l'art. 7-*quater* comma 27 lett. c), d) ed e) del DL 193/2016, ha disposto che al **termine del triennio di validità** dell'opzione per il consolidato la stessa si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che non sia espressamente revocata secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Il sistema pertanto dispone che, al permanere dei requisiti previsti per la tassazione di gruppo, vi sia un **rinnovo "automatico" dell'opzione, salvo revoca**. Sulla base delle disposizioni in vigore fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, invece, il rinnovo dell'opzione doveva avvenire con le medesime modalità previste per il suo esercizio e, alla mancata comunicazione, conseguiva l'inefficacia del regime del consolidato. In ipotesi di rinnovo tacito, l'art. 117 comma 3 del TUIR prevede comunque la possibilità di modificare il criterio di attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata o di revoca della tassazione di gruppo, in precedenza indicato⁵.

Le disposizioni sul rinnovo automatico del consolidato sono particolarmente rilevanti, riguardando una problematica molto sentita dai gruppi di società. La mancata comunicazione alla scadenza del triennio dell'opzione, infatti, costituiva un fenomeno abbastanza frequente anche in considerazione che le

opzioni sono bilaterali e pertanto possono avere termini diversi per le singole consolidate, soprattutto a seguito di operazioni straordinarie.

Rimane la problematica relativa alle **mancate comunicazioni di rinnovo, in relazione ai periodi d'imposta precedenti**, qualora i soggetti interessati abbiano continuato a porre in essere gli adempimenti previsti in vigenza dell'opzione.

In tale ambito, da un lato deve osservarsi che l'Agenzia delle Entrate con la circ. 20.12.2004 n. 53 (IRES/6), fin dall'introduzione del regime del consolidato nell'ordinamento, aveva specificato che "*l'invio della comunicazione di avvio del regime è condizione essenziale per l'ammissione ai relativi benefici, essendo a tal fine irrilevanti eventuali comportamenti concludenti tenuti dal contribuente*", dall'altro non si può non evidenziare che, nell'ambito delle sopra ricordate modifiche normative, nel DM 1.3.2018 è stata eliminata la seguente disposizione contenuta nel secondo comma dell'art. 5 del precedente DM 9.6.2004: "*l'opzione si considera perfezionata se comunicata dalla controllante all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto dall'art. 119, comma 1, lettera d), del testo unico*".

Il legislatore dunque, con le modifiche in commento, ha esplicitamente differenziato il momento dell'esercizio dell'opzione con il quale si avvia il consolidato, da quello del rinnovo che avviene in "automatico", e la cui comunicazione non è più richiesta, ed ha eliminato nel decreto attuativo il concetto di perfezionamento dell'opzione stessa mediante una comunicazione (da effettuarsi in dichiarazione).

In tale ottica e sulla base della *ratio* degli interventi normativi sopra richiamati, per i periodi precedenti all'applicazione delle nuove disposizioni, **la mancata comunicazione del rinnovo (ora abrogata) non dovrebbe essere in ogni caso considerata ostativa alla**

4 A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

5 In ipotesi di revoca, la società o l'ente controllante è tenuto a comunicare all'Agenzia delle Entrate l'importo delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione della revoca stessa.

"prosecuzione" del regime, anche considerando che la comunicazione dell'"*avvenuto esercizio*" dell'opzione e del rinnovo della stessa non dovrebbe essere considerata come espressione di una manifestazione di volontà, ma soltanto l'estrinsecazione di una decisione già definita dai soggetti interessati.

In tal senso, considerato che il rinnovo dell'opzione non è più richiesto dalla normativa, il comportamento del contribuente che non lo ha comunicato ma ha comunque posto in essere gli adempimenti relativi alla tassazione di gruppo, **non dovrebbe rappresentare anche per il passato una condotta cui consegua il disconoscimento del regime.**

In ogni caso, la mancata comunicazione dovrebbe essere considerata quale **errore o omissione ravvedibile** mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa nei termini previsti dal DLgs. 322/98. In tal senso si era espressa circ. Agenzia Entrate 4.3.2010 n. 8, in tema di esercizio dell'opzione per il riallineamento dei valori contabili e fiscali: "*si ritiene che il mancato esercizio dell'opzione ai fini del riallineamento, entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria, non sia di ostacolo alla possibilità di manifestare tale scelta in sede di dichiarazione integrativa. In tale evenienza, infatti, la mancata indicazione nella dichiarazione originaria degli elementi utili al riallineamento non può essere sic et simpliciter interpretata come espressione della volontà di non aderire al regime o alla disciplina speciale*" non può pertanto precludersi la presentazione di una dichiarazione integrativa "*al fine di rendere manifesta la sua intenzione di avvalersi della disciplina del riallineamento*". *Mutatis mutandis*, la mancata comunicazione dell'avvenuto esercizio del rinnovo dell'opzione per il consolidato, in presenza della continuazione degli adempimenti previsti in vigore dell'opzione, non dovrebbe essere interpretata come espressione della volontà di non rinnovare il regime e quindi preclusiva alla presentazione di una dichiarazione integrativa finalizzata a rendere manifesta l'intenzione di rinnovare l'opzione per il consolidato.

PERDITE IN ACCERTAMENTO E CRITERI DI RIATTRIBUZIONE

L'Agenzia delle Entrate ha fornito, con la circ. 26.1.2018 n. 2, chiarimenti riguardanti i soggetti aderenti al regime di consolidato nazionale, in relazione a due distinte fattispecie relative all'utilizzo delle perdite in accertamento e ai criteri di riattribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione dell'opzione.

L'utilizzo in accertamento delle perdite

La circolare n. 2/2018 ha *in primis* fornito chiarimenti in merito all'utilizzo in accertamento delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione per i periodi d'imposta in cui la consolidata abbia trasferito una perdita alla *fiscal unit*.

La problematica sorge sulla base di quanto già chiarito nella circ. 6.6.2011 n. 27, in cui si evidenzia che, al momento dell'accertamento, ciascun soggetto aderente all'opzione per il regime del consolidato nazionale si presenta con un imponibile dichiarato pari a zero (avendo trasferito il proprio reddito – positivo o negativo – al consolidato) e che, pertanto, l'atto unico di accertamento presenta sempre un maggior imponibile positivo, fatta salva la possibilità di richiedere lo scomputo delle perdite non utilizzate.

In particolare, è possibile il computo in diminuzione delle perdite in possesso della *fiscal unit* su richiesta della consolidante (mediante la presentazione del modello IPEC) ovvero delle perdite pregresse all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo in possesso del soggetto interessato dalla rettifica su richiesta di quest'ultimo (attraverso l'invio del modello IPEA).

La questione affrontata dalla circ. n. 2/2018 attiene all'ipotesi in cui la consolidata (o la consolidante per i redditi propri), a cui è stato rettificato il reddito, sia in possesso di perdite anteriori all'esercizio dell'opzione (disponibi-

li nell'anno oggetto di rettifica e non ancora utilizzate alla data di presentazione dell'IPEA), tuttavia, in relazione al periodo d'imposta accertato, abbia trasferito in dichiarazione al consolidato una perdita.

In relazione alla suddetta ipotesi, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che, in sede di accertamento, la consolidata (o la consolidante per i redditi propri) può chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione solo per abbattere la parte del maggior imponibile accertato che eventualmente ecceda la perdita di periodo trasferita alla *fiscal unit* (nei limiti dell'80% o in misura piena a seconda della loro natura, ai sensi dell'art. 84 del TUIR).

La **possibilità di utilizzo delle perdite pregresse all'opzione nel limite della parte eccedente la perdita di periodo trasferita al consolidato** è spiegata nel documento di prassi quale rispettosa di un'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe verificata se il destinatario della rettifica avesse correttamente dichiarato il proprio reddito sin dall'origine. In tale ipotesi, infatti, le perdite pregresse alla tassazione di gruppo non avrebbero potuto essere trasferite al consolidato in dichiarazione, ma solo riportate al periodo d'imposta successivo, ai sensi del divieto espresso contenuto nell'art. 118 comma 2 del TUIR. Pertanto, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, qualora fosse consentito l'utilizzo del modello IPEA anche per la parte non eccedente la perdita del periodo, è come se si fosse ammesso in sede dichiarativa il trasferimento alla *fiscal unit* di perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, in aggiunta alle perdite di periodo.

La limitazione individuata nel documento di prassi appare essere effettivamente rispettosa, secondo una ricostruzione sistematica relativa all'utilizzo delle perdite, del disposto dei cui all'art. 118 comma 2 del TUIR che circoscrive la possibilità di utilizzare, ai fini della tassazione di gruppo, le perdite fiscali maturate anteriormente all'ingresso nel regime, riconoscendola esclusivamente al soggetto cui le stesse competono (in quanto dallo stesso generate).

Resta fermo che, come già chiarito dalla circ. Agenzia Entrate 28.4.2017 n. 15, nell'ipotesi affrontata dalla circ. n. 2/2018, essendo in presenza di atto unico di accertamento notificato sia alla consolidata destinataria della rettifica che alla consolidante, quest'ultima ha comunque la facoltà di presentare il modello IPEC per richiedere l'utilizzo delle perdite della *fiscal unit*, fino a concorrenza dell'importo accertato, in alternativa o in aggiunta al modello IPEA presentato dalla consolidata.

« Criterio di attribuzione delle perdite

La circ. n. 2/2018 ha fornito chiarimenti anche in merito all'individuazione, in ipotesi di interruzione del consolidato, del criterio di attribuzione delle perdite maturate nel corso di successivi trienni di opzione della tassazione di gruppo, qualora il criterio sia stato *medio tempore* modificato.

In particolare, la questione di cui si occupa il documento di prassi attiene al quesito se, in occasione della fuoriuscita di una consolidata dal perimetro di consolidamento o di interruzione totale del regime, si renda applicabile il criterio di attribuzione delle perdite prescelto dai soggetti interessati in relazione al triennio in cui sono maturate le perdite, ovvero sia applicabile l'ultimo manifestato in sede di rinnovo di opzione (o comunicato all'atto del rinnovo tacito), ossia quello valido nel triennio in cui si verifica l'interruzione o la revoca della tassazione di gruppo.

Il combinato disposto degli artt. 124 comma 4 e 125 comma 2 del TUIR, nonché degli artt. 13 comma 7 e 14 comma 2 del DM 1.3.2018, prevede che le perdite del consolidato in caso di interruzione anticipata del regime o di revoca dello stesso "*permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante*", salvo che non siano imputate alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo o è revocata l'opzione per la tassazione di gruppo "*secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati*".

La scelta del criterio alternativo di attribuzio-

ne delle perdite deve essere preventivamente comunicata all'Agenzia delle Entrate congiuntamente alla comunicazione di avvenuto esercizio dell'opzione o poteva essere cambiata al termine di ciascun triennio all'atto del rinnovo della stessa (secondo le precedenti disposizioni) ovvero può essere modificata al termine di ogni triennio anche in caso di rinnovo tacito (secondo le norme attuali che prevedono l'automatico rinnovo dell'opzione salvo revoca). Tenuto conto delle caratteristiche dell'opzione per il consolidato, che viene esercitata autonomamente "per ogni coppia" costituita dalla consolidante e da ogni singola consolidata, il criterio di attribuzione delle perdite residue non deve essere univoco per tutte le opzioni esercitate ma può essere stabilito in maniera differenziata.

Il quesito oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate è attinente all'ipotesi in cui al termine di uno o più trienni il criterio di attribuzione delle perdite, in ipotesi di interruzione del consolidato o di revoca dell'opzione, sia stato **medio tempore modificato**.

L'Amministrazione finanziaria specifica che, in tale ipotesi, il criterio da utilizzare ai fini dell'attribuzione delle perdite è **l'ultimo comunicato in sede di opzione o di rinnovo**. Tale criterio si applica con riferimento a tutte le perdite che residuano e sono da attribuire nel momento in cui si realizza l'evento interruttivo della tassazione di grup-

po (interruzione o revoca dell'opzione)⁶. L'interpretazione fornita nella circ. n. 2/2018, si fonda sulla circostanza che "la manifestazione di volontà espressa nelle singole comunicazioni deve essere considerata vincolante esclusivamente per il triennio per la quale la stessa è esercitata ed esplica i suoi effetti soltanto se l'evento interruttivo (o la revoca) si realizza nel periodo considerato".

Se non si verifica nessun evento interruttivo nel triennio o non viene revocata l'opzione, il criterio di attribuzione delle perdite può essere modificato con la comunicazione in dichiarazione. In tale ipotesi, il criterio indicato ha valenza anche in relazione alle perdite maturate nei trienni precedenti.

La soluzione espressa dall'Agenzia delle Entrate risponde anche ad esigenze di semplificazione, non imponendo, ai fini della riattribuzione delle perdite residue del consolidato – in caso di interruzione o di revoca dello stesso – una loro stratificazione in base al periodo di formazione.

L'alternativa ipotesi di ritenere valido il singolo criterio di attribuzione delle perdite in relazione al triennio per cui era stato comunicato, infatti, avrebbe comportato la necessità di avere un dettaglio delle perdite conseguite e trasferite per ogni triennio, nonché degli utilizzi, finalizzato, all'atto del realizzo dell'eventuale evento interruttivo, alla riattribuzione delle perdite residue di ogni triennio con criteri differenti.

6 Le perdite attribuite a seguito dell'interruzione o della revoca del regime di consolidato possono essere utilizzate dalle società cui competono, oltre che in sede dichiarativa, anche computandole in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, mediante la presentazione del modello IPEA, secondo le indicazioni contenute nella circ. Agenzia Entrate n. 15/2017.