

Dichiarazione da consolidato fiscale: analisi degli aspetti pratici

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 27 Marzo 2015

Analizziamo alcuni aspetti pratici della dichiarazione da consolidato fiscale: l'interruzione dell'opzione per il consolidato, le problematiche che nascono da operazioni straordinarie infragruppo, la scelta di non rinnovare l'opzione per il consolidato.

Il consolidato fiscale: interruzione, continuazione e fuoriuscita dal regime. La tassazione di gruppo in caso di fusioni, scissioni, trasformazioni, conferimenti; ipotesi di decadenza dal regime speciale in presenza di determinate tipologie di operazioni.

Il consolidato fiscale - Aspetti generali

Il **regime della tassazione di gruppo** (consolidato fiscale) è orientato a garantire la compensazione di determinati componenti reddituali (perdite, interessi passivi) all'interno del gruppo, o – meglio – della «fiscal unit» costituita dalle società che hanno esercitato l'opzione. Sposandosi con il regime della liquidazione IVA di gruppo, esso consente, pur a determinate condizioni e previa opzione triennale, di attribuire riconoscimento alla realtà civilistica del gruppo di imprese. L'esigenza di circoscrivere l'area dei benefici



garantiti dal consolidamento ha indotto il legislatore a prevedere, oltre al carattere vincolante dell'opzione (bilateralmente esercitata dalle società partecipanti), alcune ipotesi di decadenza dal regime speciale in presenza di determinate tipologie di operazioni. Sono state inoltre previste alcune conseguenze tipiche in caso di interruzione anticipata dell'opzione da parte di una o più delle società facenti parte della fiscal unit.

La tassazione di gruppo

L'istituto in esame è disciplinato dagli **artt. da 117 a 129 del TUIR**, mentre le norme di attuazione sono state emanate con il **D.M. 9.6.2004**. Il consolidato fiscale riguarda un insieme di società che possono o meno far parte di un gruppo formale secondo le disposizioni civilistiche. Esso risulta quindi indifferente rispetto all'eventuale bilancio consolidato redatto dalla capogruppo, anche se in capo alla consolidante (che sia o meno una capogruppo in senso proprio) devono sussistere determinati requisiti di controllo sulle consolidate. A seguito dell'opzione triennale viene determinato un imponibile globale in capo alla società consolidante, che è dato dalla sommatoria dei valori comunicati dalle società appartenenti alla fiscal unit. L'accesso all'istituto è subordinato al possesso di una partecipazione superiore al 50% del capitale, del diritto agli utili e dei diritti di voto, senza tener conto dell'effetto demoltiplicativo derivante dal possesso di partecipazioni «a catena». È necessario, insomma, il controllo civilistico in senso stretto.

L'interruzione e il mancato rinnovo dell'opzione

L'art. 11 del D.M. 9.6.2004 prende in considerazione vari tipi di operazioni societarie straordinarie, di seguito indicate con i relativi effetti:

- **fusione tra società consolidate:**
 - la tassazione di gruppo non si interrompe;
 - il vincolo temporale di permanenza nel consolidato si trasferisce alla società risultante dalla fusione, che deve rispettare il termine che scade per ultimo;
- **fusione tra la consolidante e una o più consolidate:** la tassazione di gruppo si estingue senza dar luogo a effetti rettificativi¹;
- **fusione per incorporazione della consolidante in una consolidata:** la tassazione di gruppo permane nei confronti delle altre consolidate;
- **fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato:** la tassazione di gruppo non si interrompe, se permangono i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR;
- **scissione totale o parziale di una consolidata che non comporta la modifica della compagine sociale:**
 - la tassazione di gruppo non si interrompe, se permangono i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR;
 - le beneficiarie si considerano partecipanti al consolidato per un periodo pari a quello residuo della scissa, anche se non esercitano l'opzione;

- **consolidata beneficiaria di una scissione:** non si interrompe la tassazione di gruppo, se permangono i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR;
- **scissione parziale della consolidante:** la tassazione di gruppo non si interrompe per la scissa, se permangono i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR;
- **liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata:** la tassazione di gruppo non si interrompe;
- **conferimenti effettuati da soggetti partecipanti al consolidato:** la tassazione di gruppo non si interrompe.

Ipotesi interruttive del consolidato

Va inoltre evidenziato che l'art. 13 contiene l'elencazione di alcune ipotesi interruttive del consolidato; l'esame combinato di tale articolo e degli artt. 124 e 126 del TUIR, consente di ricondurre l'effetto interruttivo alle **seguenti ipotesi:**

- cessazione del requisito del controllo prima del decorso del triennio;
- fusione di società controllata in altra società non inclusa nel consolidato;
- intervenute procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
- liquidazione giudiziale;
- trasformazione di società soggetta all'IRES in società non soggetta a tale imposta;
- trasformazione della consolidata in soggetto avente una diversa natura giuridica rispetto a quelli indicati nell'art. 120 del TUIR;
- trasformazione della consolidante in soggetto avente una diversa natura giuridica rispetto a quelli indicati nell'art. 117 del TUIR;
- trasferimento all'estero della residenza, se non sono rispettate le condizioni di cui all'art. 117, secondo comma (per le consolidanti, residenza in Paese con il quale sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni; stabile organizzazione residente cui la partecipazione sia effettivamente collegata²;
- fusione della consolidata con una società estranea al consolidato fiscale.

Le operazioni di fusione

L'ipotesi della fusione che interessa due o più società partecipanti alla tassazione di gruppo in veste di consolidate è specificamente indicata, quale ipotesi che non causa l'interruzione del consolidato, dall'art. 11, primo comma, del D.M. 9.6.2004. Le ipotesi possibili sono svariate, considerando che il gruppo può comprendere più livelli di partecipazione. La società incorporante o che risulta dalla fusione può partecipare immediatamente al consolidato, senza necessità di una specifica opzione; essa deve però rispettare il termine che scade per ultimo. Nell'ipotesi della fusione tra società consolidate, gli obblighi posti a carico delle società optanti devono essere adempiuti sia dalle società fuse, sia da quella risultante dalla fusione o incorporante.



Secondo l'art. 12 del D.M. 9.6.2004:

- se gli effetti fiscali della fusione tra società consolidate decorrono da una data successiva a quella di inizio del periodo d'imposta, la società incorporante o risultante dalla fusione deve comunicare alla consolidante il reddito dell'intero esercizio risultante dalla somma algebrica:
 - dei redditi e delle perdite delle società partecipanti alla fusione per il periodo d'imposta antecedente a quello da cui ha effetto la fusione;
 - (e) del reddito o della perdita relativo al periodo d'imposta da cui ha effetto la fusione ;
- sono comunque applicate le disposizioni dell'art. 172 del TUIR, ad esclusione del decimo comma (relativo agli obblighi di versamento che, fino alla data di efficacia della fusione, sono ordinariamente posti a carico dei soggetti che si estinguono, per poi essere trasferiti alla società incorporante o risultante dalla fusione);
- la società risultante dalla fusione è tenuta ad adempiere gli obblighi di cui all'art. 8 del decreto ministeriale, con riferimento a tutte le società partecipanti alla fusione;
- ai fini del riporto delle perdite (art. 84 del TUIR), l'esercizio sociale in cui ha effetto la fusione è considerato un unico periodo d'imposta.

I passaggi cui le società consolidate devono adeguarsi sono i seguenti:

- **opzione congiunta per la tassazione di gruppo**, comunicato con l'apposito modello all'Agenzia delle Entrate;
- **determinazione del reddito della società fusa o incorporata** relativo al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la fusione (art. 172, ottavo comma, del

TUIR);

- **presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo ante fusione** per ciascuna delle società fuse, entro il nono mese con inoltro telematico³;
- **determinazione del reddito della società incorporante o risultante dalla fusione**, con la conseguente predisposizione della dichiarazione d'imposta e la sua trasmissione (senza la liquidazione del tributo) all'Agenzia delle Entrate;
- **comunicazione alla società consolidante:**
 - del reddito complessivo delle società fuse e di quella risultante dalla fusione o incorporante;
 - dei dati sui dividendi infragruppo;
 - dei dati relativi al pro-rata patrimoniale (non più richiesta dopo le modificazioni apportate all'istituto dalla L. n. 244/2007)⁴.

Fusione tra la consolidante e una o più consolidate

La fusione posta in essere tra la società consolidante e una o più società consolidate può comportare l'estinzione dello stesso gruppo societario sottoposto al consolidato fiscale, se la fusione riguarda tutte le società che ne fanno parte. La cessazione del consolidato fiscale che si determina in tale ipotesi non comporta le conseguenze rettificative di cui all'art. 124 del TUIR. Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può invece essere invece richiesta, mediante l'esercizio dell'interpello ex art. 11 della L. 27.7.2000, n. 212, la prosecuzione del regime fiscale. In questa ipotesi, i benefici fiscali connessi all'adozione della tassazione di gruppo si «spengono» all'interno dell'unico soggetto risultante dall'operazione di fusione.

Fusione per incorporazione della consolidante in una consolidata

Nella fusione per incorporazione della consolidante in una società consolidata (ipotesi di fusione inversa), la tassazione di gruppo permane nei confronti delle altre consolidate. Può essere a tale riguardo osservato che, seguito dell'incorporazione, si registra una vera e propria successione nel ruolo di consolidante, poiché tale funzione viene assunta dall'incorporante, ex consolidata, mentre le altre società del gruppo rimangono soggette agli stessi obblighi cui in precedenza adempivano, per effetto dell'opzione. In mancanza di espressi divieti normativi, può ritenersi che tale regola valga anche per le fusioni eterogenee, poste in essere, in ipotesi, tra enti commerciali o società cooperative (controllanti) e una o più società di capitali (controllate). È tuttavia chiaro che, mentre il soggetto consolidante potrebbe anche essere un ente commerciale o una cooperativa, non vi potranno essere soggetti consolidati non

societari (in particolare privi delle forme tipiche delle società capitalistiche di diritto italiano o delle corrispondenti forme adottate nei paesi membri dell'UE). Ciò configgerebbe infatti con la possibilità di garantire i necessari requisiti di controllo.

Fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in una società inclusa nel consolidato

Se la fusione per incorporazione è posta in essere tra una società extra-consolidato e una società appartenente al consolidato, l'operazione non è interruttiva, sempreché permangano i requisiti imposti dall'art. 117 (e in particolare, lo si rammenta ancora, quello del controllo). Tale ipotesi riguarda la sola fusione per incorporazione; la società interna al consolidato (può trattarsi sia della capogruppo, sia delle società consolidate) deve assumere la veste di incorporante, mentre le società esterne assumono quella di incorporate. Si segnala che l'incorporazione di un soggetto estraneo al consolidato comporta l'inclusione dello stesso nel regime fiscale in argomento, a decorrere dalla data in cui la fusione ha effetto.

Fusione di una società consolidata con una società non inclusa nel consolidato fiscale

La fusione propria di una società consolidata con una società non appartenente al consolidato esplica effetti interruttivi della tassazione di gruppo. In tale operazione straordinaria, l'unione tra le due società fa nascere un terzo soggetto, con la contestuale estinzione delle società fuse; si interrompe quindi la continuità soggettiva che consente di ricondurre la società consolidata ai tipi tassativamente indicati nell'art. 120 del TUIR, nonché alla verifica del rispetto delle condizioni previste per il mantenimento del regime fiscale (si pensi, in particolare, al requisito del controllo e a quello della forma giuridica, che appare stringente soprattutto per le consolidate e in ogni caso esclude dal regime i soggetti «non-IRES»). Nella propria risoluzione 12.3.2007, n. 44/E, l'Agenzia delle Entrate ha indicato la soluzione a una problematica riguardante la riorganizzazione di un gruppo societario. A tale riguardo, facendo riferimento alla circolare 20.12.2004, n. 53 [par. 7.3], è stato osservato che le operazioni straordinarie non interruttive del consolidato 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). Nell'operazione di fusione rappresentata era stata ravvisata un'ipotesi riconducibile ad una fusione per incorporazione della consolidante con una società extra-consolidato, relativamente alla quale l'incorporante («A») non era automaticamente attratta nel regime del consolidato (avviato da «B»), rendendosi necessaria la presentazione di istanza di interpello. Nel rispondere proprio in sede di interpello, l'Agenzia ha riaffermato che la prosecuzione dell'opzione si intendeva subordinata al

mantenimento dei requisiti di cui agli articoli 117 e 120 del TUIR.

Le operazioni di scissione

Secondo l'art. 11 del D.M. attuativo:

- la scissione totale o parziale di una consolidata che non comporta la modifica della compagine sociale non causa l'interruzione della tassazione di gruppo, se permangono i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR; le beneficiarie si considerano partecipanti al consolidato per un periodo pari a quello residuo della scissa, anche se non esercitano l'opzione;
- la scissione parziale della consolidante non causa l'interruzione della tassazione di gruppo per la scissa, se permangono i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR.

Sono quindi considerate solamente due tipologie di scissione, mentre rimangono per ora escluse tutte le altre ipotesi. Secondo quanto affermato al paragrafo 7.2 della circolare n. 53/E, è possibile individuare i seguenti casi:

- scissione totale o parziale di consolidata;
- scissione di società non inclusa nel consolidato con beneficiaria inclusa;
- scissione parziale della consolidante;
- scissione totale della consolidante.

La scissione totale o parziale di una consolidata che non comporti la modifica della compagine sociale non muta gli effetti derivanti dall'opzione, fermi restando i requisiti di cui all'art. 117, primo comma, del TUIR; in tal caso, le società beneficiarie che si costituiscono per effetto della scissione si considerano partecipanti alla tassazione di gruppo per un periodo pari a quello residuo della società scissa, ancorché non esercitino l'opzione. Ai sensi dell'art. 12 del D.M., se gli effetti fiscali della scissione decorrono da una data successiva a quella di inizio del periodo d'imposta, si applicano, ove compatibili, le disposizioni valesvoli per la fusione.

Scissione della consolidata che non comporta modifica della compagine sociale

La scelta di mantenere la validità dell'opzione nel caso della scissione della consolidata deriva dalla neutralità dell'operazione in sé, e dall'identità dei soggetti partecipanti al consolidato, prima e dopo la scissione. Per poter mantenere la validità dell'opzione, la compagine sociale non deve essere variata; non è però precisato se tale variazione debba intendersi riferita al mantenimento delle originarie percentuali di partecipazione, oppure debba obbligatoriamente riferirsi sia alla scissa che alle beneficiarie. Per esigenze di coerenza dell'istituto, e alla luce del fondamentale requisito del controllo societario – nel senso di partecipazione superiore al 50% congiuntamente riferito a utili, capitale e diritti

di voto -, si osserva che, per lo meno, il risultato della scissione non dovrebbe essere tale da far venir meno detto requisito, a pena della fuoriuscita dal consolidato (art. 124, primo comma).

Scissione parziale della consolidante

Se la società capogruppo si scinde, essa può dare origine a una o più beneficiarie, alle quali sono attribuite le posizioni soggettive originariamente a essa facenti capo, in proporzione alle rispettive quote di patrimonio netto contabile trasferite o rimaste. La regola proporzionale non è però applicata nel caso delle posizioni connesse, specificamente o per insiemi, agli elementi del patrimonio scisso, le quali seguono gli stessi elementi presso le società che li detengono. Se, comunque, la scissa conserva i sopra indicati requisiti di cui all'art. 117 del TUIR (che fa rinvio, per quanto attiene al controllo, all'art. 120), il consolidato «resiste»



alla scissione. In particolare, per quanto attiene alla verifica della permanenza del requisito del controllo, si osserva che questa deve effettuarsi tenendo presente l'effetto demoltiplicatore della catena di controllo, e senza che rilevino le azioni prive del diritto di voto nell'assemblea generale. Si segnala che la scissione parziale può anche essere non proporzionale (artt. 2504–novies, 2506–bis e 2506–ter, c.c.), prevedendo un'attribuzione delle partecipazioni ai soci in misura non corrispondente alla loro partecipazione originaria. In tale contesto, la «blindatura» rappresentata dal necessario rispetto delle quote prescritte (voti, utili, capitale > 50%), preclude facili scappatoie elusive. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 1.2.2007, n. 17/E, ha preso in esame le peculiarità di un'operazione di scissione posta in essere nell'ambito della ristrutturazione di un gruppo composto da una «sequenza» di quattro società reciprocamente controllanti, riaffermando che la scissione parziale della consolidante non modifica di per sé gli effetti derivanti dall'esercizio dell'opzione, mentre fuoriesce dalla fiscal unit la società consolidata relativamente alla quale viene meno il requisito del controllo. La successiva risoluzione n. 48/E del 13.3.2007 si è occupata di una società quotata in mercati regolamentati italiani ed esteri, a capo di un gruppo internazionale, che aveva esercitato l'opzione come consolidante con una propria controllata «Beta S.r.l.» e aveva posto in essere una scissione parziale proporzionale del proprio patrimonio a favore di una beneficiaria neocostituita. A tale riguardo, l'Agenzia ha precisato che alle perdite della scissa doveva applicarsi l'ordinario vincolo di cui all'art. 172, settimo comma, del Testo Unico, secondo il quale esse possono essere riportate per la parte del loro ammontare che non eccede l'ammontare del rispettivo patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio o, se inferiore, dalla situazione patrimoniale di cui

all'art. 2501-quater, c.c., senza tener conto dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data cui si riferisce la situazione stessa, e sempre che dal conto economico della società le cui perdite sono riportabili, relativo all'esercizio precedente alla delibera di fusione, risulti un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Le perdite trasferibili alla beneficiaria erano comunque solo quelle effettivamente prodotte dalla scissa - consolidante per effetto della propria gestione patrimoniale, mentre non era ritenuto possibile alla beneficiaria le perdite generate in applicazione delle rettifiche di consolidamento, che non potevano considerarsi perdite della consolidante.

Scissione totale della consolidante

Nel caso della scissione totale della consolidante, scompare del tutto il soggetto preesistente, e tutte le posizioni giuridiche che a esso facevano capo sono trasferite alle beneficiarie. Il divieto implicito posto dall'art. 11 del D.M. attuativo impedisce di considerare la potenziale «proseguibilità» del consolidato tenendo fermi i requisiti di cui all'art. 117 del TUIR; infatti, il venir meno della continuità soggettiva, con la nascita di due o più nuovi soggetti, dissolve la struttura della fiscal unit.

Le operazioni di trasformazione

L'art. 13, c. 1, lett. b), c) e d), del D.M. attuativo, ha individuato le seguenti ipotesi «critiche» di trasformazione:

- **trasformazione in soggetto non-IRES** (interruttiva della tassazione di gruppo): in tale ipotesi, viene meno un fondamentale requisito soggettivo per l'accesso al regime, che deve sussistere sia in capo alla consolidante, che in capo alle consolidate;
- **trasformazione della consolidata in soggetto avente una natura giuridica diversa da quelli indicati nell'art. 120 del TUIR** (interruttiva della tassazione di gruppo): potrebbe trattarsi di società personali, oppure di società cooperative, enti le cui peculiarità – in particolare il voto capitario e i vincoli alla partecipazione al capitale e agli utili – risultano preclusivi rispetto all'opzione per il consolidato fiscale, nonché di consorzi, società consortili, etc.;
- **trasformazione della consolidante in soggetto avente una natura giuridica diversa da quelli indicati nell'art. 117 del TUIR** (interruttiva della tassazione di gruppo): analogamente a quanto visto nell'ipotesi precedente, devono essere rispettati i requisiti di legge; la consolidante può però anche essere una società cooperativa o di mutua assicurazione, ovvero un ente non commerciale.

Gli effetti della trasformazione

La **trasformazione progressiva e regressiva**, che determina il passaggio dal campo IRPEF a quello IRES e viceversa, comporta la **suddivisione dell'ordinario periodo d'imposta in due periodi distinti**:

- il primo, decorrente dall'inizio del periodo sino alla data in cui ha effetto la trasformazione;
- il secondo, decorrente da tale ultima data sino alla chiusura dell'esercizio (ovvero del periodo d'imposta, se si seguono le regole generali di cui all'art. 76, secondo comma, del TUIR.

Nel caso della trasformazione regressiva di una società soggetta all'IRES, che avesse optato per il consolidato fiscale, permarrà dunque un periodo d'imposta soggetto al consolidato, e un successivo periodo d'imposta che «esorbita» dal consolidato stesso. Se la trasformazione regressiva riguarda una società controllata, si determinano – ai sensi dell'art. 13, co. 1, lett. b), del D.M. 9.6.2004 – gli effetti rettificativi di cui all'art. 124 del Testo Unico. Il consolidato fiscale dovrebbe comunque proseguire relativamente a tutte le altre società che a esso partecipano. Se la società trasformata è invece la controllante, verrà invece meno, evidentemente, l'intero consolidato.

Le trasformazioni in altre società di capitali

Nel caso delle trasformazioni nell'ambito delle quali delle società di capitali mutano la propria forma giuridica assumendo quella di altre società di capitali (ad esempio, una società per azioni si trasforma in società a responsabilità limitata), i requisiti imposti dal legislatore per l'accesso al consolidato permangono, poiché, anche per le consolidate, è sufficiente possedere una delle tre forme societarie «capitalistiche» previste dal codice civile. Qualche effetto potrà tuttavia determinarsi sulle modalità di esplicazione della volontà societaria, con maggiori o minori requisiti di capitale minimo, quorum deliberativi e formalità. A ciò si aggiunga che la considerazione della natura «tipica» dei conferimenti di opere o servizi nelle S.r.l. (mentre nella S.p.a. può aversi il semplice «apporto» di opere e servizi, non suscettibile di attribuire la qualità di socio), potrebbe far sorgere, o far venir meno, a opzione in corso, i requisiti per l'accesso.

I conferimenti

Secondo l'art. 11 del D.M. 9.6.2004, i conferimenti (sia di aziende che di partecipazioni) effettuati da soggetti partecipanti al consolidato non comportano l'interruzione della tassazione di gruppo. Seguendo la lettera dell'art. 11 del D.M., anche il conferimento di partecipazioni di controllo che, effettuato da una società consolidante, causasse il venir meno del controllo «di diritto», non comporterebbe l'interruzione

del consolidato, con esiti evidentemente inaccettabili dal punto di vista dell'applicazione dell'istituto. È comunque evidente che tale disposizione va letta in connessione con l'art. 120 del TUIR, che impone la permanenza del requisito del controllo «sin dall'inizio di ogni esercizio».

Gli effetti della cessazione del controllo

Sempre entro il termine di 30 giorni dal venir meno del requisito del controllo, con le modalità stabilite dal decreto ministeriale attuativo, la società o l'ente controllante può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti già effettuati, per quanto eccedente il proprio obbligo, alle controllate nei cui confronti sia venuto meno il requisito del controllo (art. 124, comma 3). Nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante permangono, ai sensi del quarto comma dell'art. 124:

- le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione «globale» del consolidato;
- i crediti chiesti a rimborso;
- salvo quanto previsto dal co. 3, le eccedenze riportate a nuovo.

Sono tuttavia stabiliti dal decreto attuativo specifici criteri per l'attribuzione delle perdite fiscali, risultanti dalla stessa dichiarazione «globale», alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo. Secondo il quinto comma dell'art. 124, le disposizioni dei primi quattro commi sono applicabili anche nel caso di fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidato. Se la fusione con società o enti non appartenenti al consolidato riguarda, invece, la società o l'ente controllante, la continuazione del consolidato può essere richiesta mediante interpello. Il decreto attuativo disciplina gli ulteriori casi di interruzione anticipata del consolidato. Infine, il sesto comma dell'articolo stabilisce che lo stesso regime di esclusione dal reddito imponibile previsto dall'art. 118, quarto comma, per le «somme in contropartita», si applica anche relativamente alle somme percepite o versate tra le società coinvolte (ex controllanti ed ex controllate), per compensare gli oneri connessi con l'interruzione della tassazione di gruppo relativi all'IRES.

L'opzione non rinnovata

Secondo i tre commi che compongono l'art. 125, relativo al **mancato rinnovo dell'opzione**:

- le disposizioni dell'art. 124, co. 1, lett. b) (rettifica in aumento del reddito della società o ente controllante relativa ai beni trasferiti in regime di neutralità infragruppo), si applicano sia nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, sia nel caso in cui l'opzione rinnovata non riguardi entrambe le società (controllante e controllata): a seguito delle modificazioni normative apportate dalla L. n. 244/2007, tali «avvertenze» varranno con riferimento alle cessioni infragruppo intervenute entro il periodo d'imposta in corso al 31.12.2007;
- nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, gli obblighi di acconto si calcolano relativamente a ciascuna società singolarmente considerata con riferimento ai redditi propri così come risultanti dalle comunicazioni inviate alla società o ente controllante ex art. 121, applicando altresì la

disposizione dell'art. 124, co. 4 (permanenza, in via ordinaria, delle perdite, dei crediti chiesti a rimborso e delle eccedenze d'imposta riportate a nuovo nella disponibilità del soggetto consolidante);

- l'art. 118, co. 4 (esclusione dal reddito imponibile), si applica anche con riguardo alle somme percepite o versate tra le società coinvolte nel mancato rinnovo dell'opzione, per compensare i relativi oneri IRES.

La variazione dell'esercizio sociale

Nel par. 4.3 della circolare n. 8/E del 2009, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in relazione al caso di due società appartenenti a un gruppo che avevano esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo, avendo entrambe chiuso i primi due esercizi, di vigenza del consolidato, al 25.9.2007 e al 25.9.2008. L'esercizio sociale doveva ora essere variato, sicché la chiusura del terzo esercizio di vigenza del consolidato si sarebbe anticipata al 31.12.2008 e sarebbe stata rinnovata l'opzione per il triennio 2009/2011. A tale riguardo, l'Agenzia ha puntualizzato che l'identità degli esercizi sociali (che, in linea con la relazione di accompagnamento al D.Lgs. 12.12.2003, n. 344, deve essere intesa come identità di «chiusura» dell'esercizio / periodo d'imposta). Ciò significa che è indifferente che, ad esempio, un soggetto optante abbia esercizio decorrente dal primo gennaio e l'altro dal primo marzo dell'anno X, purché ambedue i soggetti chiudano l'esercizio il 31 dicembre del medesimo anno X. A partire dall'anno X+1, evidentemente, gli esercizi risulteranno allineati (anche se nella prassi non potrebbe escludersi un ulteriore disallineamento più avanti in corso di opzione, ma in tale ipotesi, venendo meno il requisito del controllo fin dall'inizio del periodo di imposta, il regime speciale decadrebbe). Questa condizione rappresenta un «carattere pregiudiziale al fine non solo del valido avvio del regime, ma anche della continuazione del medesimo nel triennio di validità dell'opzione». La modifica della durata dell'esercizio in corso di opzione per una qualsiasi consolidata ne causerebbe quindi la fuoriuscita anticipata dalla fiscal unit, mentre se la modifica interessasse il soggetto consolidante verrebbe addirittura a cessare il regime. Se la chiusura anticipata dell'esercizio riguarda però tutti i soggetti optanti non si verifica alcun effetto interruttivo del regime, a condizione che continuino a essere soddisfatti tutti i requisiti individuati dagli articoli 117 e ss. del TUIR.

Continua a leggere:

[Il Consolidato Fiscale: requisiti generali, obblighi tributari, controlli fiscali e accertamenti](#)

[Consolidato fiscale e dichiarazione integrativa: il parere dell'Agenzia Entrate](#)

26 marzo 2015 Fabio Carriolo **NOTE**

1 Tali rettifiche, imposte dall'originario art. 124 del TUIR del 2004, non devono più essere effettuate nel contesto del consolidato fiscale nazionale dopo le modificazioni apportate dalla L. n. 244/2007, essendo stati superati sia il regime di trasferimento dei beni in neutralità entro il consolidato, sia il regime di del pro-rata patrimoniale per la deducibilità degli interessi passivi, collegato al possesso di partecipazioni

«pex».

2 Con la risoluzione n. 123/E del 12.8.2005, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che può partecipare al consolidato fiscale, in qualità di controllata, anche una società avente sede legale in un altro Stato (nel caso di specie, una B.V. residente in Olanda), purché essa assuma la residenza ai fini fiscali in Italia. Tale orientamento si supporta sull'art. 25 della L. 31.5.1995, n. 218, a norma del quale, se una società straniera trasferisce in Italia la sede dell'amministrazione o l'oggetto sociale, la stessa è disciplinata dalla legge civile italiana, nonché sulle direttive CEE n. 434 del 23.7.1990 (relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi), e n. 435 del 23.7.1990 (concernente il regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie di Stati membri diversi).

3 Cfr. art. 5-bis, c. 2, D.P.R. 22.7.1998, n. 322.

4 Si veda al riguardo la sup. nota 1.