

Newsletter n. 15/2016

Chiarimenti in materia di consolidato fiscale

Con la pubblicazione della Circolare n. 40/E del 29 settembre 2016, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in tema di adesione o continuazione del regime di consolidato fiscale nazionale.

Partendo dall'impianto normativo di cui agli artt. 117 e succ. del TUIR, nonché dalle indicazioni delle Corti di Giustizia Europea in materia di libertà di stabilimento, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta: (i) recependo le modifiche apportate dal DLGS. 147/2015 (c.d. "Decreto internazionalizzazione") in tema di libertà di stabilimento ed internazionalizzazione delle imprese; (ii) fornendo fondamentali orientamenti interpretativi, in risposta a specifiche istanze di interpello.

In questa sede saranno analizzati i chiarimenti forniti dall'AGE in relazione alle seguenti tematiche:

1. Partecipazioni in pegno;
2. Sequestro di partecipazioni;
3. Società neo acquisite;
4. Scissione parziale.

1

1. Partecipazioni in pegno

Va innanzitutto rilevato che l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo esige, a pena di inammissibilità, che il soggetto controllante possieda nella società che intende consolidare, una partecipazione che sia espressiva di un rapporto di controllo rilevante, ai sensi del disposto normativo di cui agli artt. 117 e 120 del TUIR.

In particolare, la partecipazione posseduta si considera rilevante agli effetti del regime di consolidamento, quando, congiuntamente:

1. esiste un rapporto di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, nr. 1, del c.c., ovvero dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2. viene superata la soglia del 50 per cento:

- a. nella partecipazione al capitale sociale, ai sensi dell'art. 120, comma 1, lettera a) del TUIR;
- b. nella partecipazione all'utile di bilancio, ai sensi dell'art. 120, comma 1, lettera b) del TUIR.

Nella prassi bancaria, nell'ambito delle più svariate tipologie di finanziamento, è spesso richiesta, a titolo di garanzia, alla società controllante, la stipula di contratti di pegno sulle quote delle sue controllate.

Va osservato che, solitamente, tale pegno prevede, nelle società finanziate, l'attribuzione al creditore pignoratizio del diritto di voto in assemblea di quest'ultima, ogniqualvolta si verifichi un evento in grado di pregiudicare l'integrità della garanzia.

A parziale superamento della posizione assunta nei documenti di prassi precedentemente emanati¹, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che in presenza di clausole contrattuali che attribuiscono al creditore pignoratizio la possibilità di esercitare il diritto di voto in assemblea ordinaria, non viene meno, hic et nunc, in capo alla controllante il rapporto di controllo rilevante necessario ai fini della prosecuzione del regime del consolidato.

Tale orientamento trova giustificazione nel fatto che, fino all'effettivo esercizio del diritto di voto da parte del creditore pignoratizio, la titolarità del diritto dello stesso e la possibilità di esercitarlo rimangono in capo al debitore.

Soltanto con l'effettivo esercizio del diritto di voto nell'assemblea ordinaria della società controllata da parte del creditore pignoratizio, vengono meno in capo alla società consolidante i requisiti di cui agli artt. 117 e 120 del TUIR, e quindi cessa la titolarità del diritto di voto e la possibilità di esercitare un controllo rilevante sulla consolidata, con conseguente interruzione dell'opzione del consolidato fiscale.

Fermo restando il mancato esercizio del diritto di voto da parte del creditore pignoratizio, ne consegue che, se il contratto di pegno è stipulato prima dell'esercizio dell'opzione per il regime della tassazione di gruppo, la società controllante e quelle sottoposte a pegno potranno comunque esercitare l'opzione per il consolidato fiscale.

¹ Circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004 e la Risoluzione n. 240/E del 27 agosto 2009.

Parimenti se il contratto di pegno è stipulato dopo l'esercizio dell'opzione per il regime della tassazione di gruppo, fintanto che il diritto di voto non è esercitato dal creditore pignoratizio, non si verifica l'interruzione del consolidato fiscale.

Nelle ipotesi, invece, in cui il creditore pignoratizio eserciti effettivamente il diritto di voto nell'assemblea ordinaria, la società consolidante è privata, da quel momento, del requisito del controllo rilevante, con conseguente interruzione dell'opzione dall'inizio del periodo d'imposta.

L'AGE ha, tuttavia, chiarito che anche in tale caso non vi è l'automatica interruzione del consolidato, qualora il contribuente sia in grado di comprovare che l'esercizio del diritto di voto non ha causato una rilevante o duratura ingerenza del creditore nella gestione della controllata tale da determinare l'effettiva perdita del controllo.

2. Sequestro di partecipazioni

L'Amministrazione finanziaria ha ribadito che, in linea generale, le partecipazioni sottoposte a sequestro non possono essere considerate né ai fini della verifica del controllo di diritto, di cui all'art. 2359, comma 1, nr. 1, del c.c., né della partecipazione al capitale sociale, di cui all'art. 120, comma 1, lettera a) del TUIR.

Possono, invece, essere utilmente conteggiate nel rapporto di partecipazione agli utili, in quanto il titolare delle partecipazioni oggetto di provvedimento di sequestro è privato del diritto di voto, ma non del diritto agli utili.

L'Agenzia delle Entrate si è soffermata, anche, sull'ipotesi particolare, in cui la società titolare delle partecipazioni sequestrate abbia impugnato in sede giudiziale il provvedimento cautelare.

Fintanto che non sia stato definito il giudizio di gravame, l'AGE ritiene che le partecipazioni sequestrate non possano essere conteggiate ai fini della verifica dei requisiti di cui agli artt. 117 e 120 del TUIR.

A valle dell'esito del giudizio di gravame, che annulli la misura cautelare:

- qualora non sia stata ancora esercita l'opzione per il consolidato fiscale, le partecipazioni in precedenza sequestrate potranno rientrare nel consolidato fiscale;

- qualora, invece, sia stata esercitata l'opzione per il consolidato fiscale con l'inserimento delle partecipazioni sequestrate, questo continuerà a conservare la sua efficacia, sempre che il contribuente abbia, dalla data di emanazione del provvedimento di sequestro fino alla sentenza definitiva di annullamento, posto in essere tutti gli adempimenti previsti dal regime della tassazione di gruppo.

3. Società neo acquisite

Ai sensi dell'art. 120, comma 2 del TUIR il requisito del controllo, di cui all'art. 117, comma 1 del medesimo Testo Unico, deve esistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione.

In linea generale, ne consegue che, ai fini della verifica della sussistenza del suddetto requisito, bisogna avere riguardo tanto all'inizio dell'esercizio della società consolidante quanto all'inizio dell'esercizio della società consolidata.

Tuttavia, tale norma è esplicitamente derogata in caso di società neo costituite, che possono aderire al regime di tassazione di gruppo, in qualità di consolidate, anche a partire dall'esercizio in cui è avvenuta la costituzione delle stesse, purché questa intervenga entro il termine utile per esercitare l'opzione, ovvero entro il 30 settembre.

Alle società neo costituite è, invece, preclusa la possibilità di aderire al consolidato fiscale in qualità di consolidante, la cui opzione potrà essere esercitata solo a partire dall'esercizio successivo a quello di costituzione.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che tale soluzione può essere estesa, in via interpretativa, alla fattispecie, del tutto analoga, della società che sia acquisita dalla consolidante nel corso dell'esercizio.

Per poter aderire al regime di tassazione di gruppo, le società neo acquisite, mediante apposita contestuale delibera assembleare assunta in sede straordinaria, devono necessariamente far coincidere:

- la data di chiusura anticipata del loro esercizio in corso al momento dell'acquisizione, con la data della loro acquisizione da parte della controllante;
- la data di chiusura del loro primo esercizio successivo all'acquisizione da parte della controllante con la data di chiusura dell'esercizio della controllante.

Ciò naturalmente a condizione che l'acquisizione sia avvenuta entro il termine utile per esercitare l'opzione di adesione al consolidato fiscale.

A tal proposito si rammenta che, in dottrina si è ampiamente dibattuto sulla possibilità di comunicare l'adesione alla tassazione di gruppo anche oltre il termine ultimo previsto dall'art. 119, comma 1, lettera d) del TUIR, e quindi oltre il 30 settembre dell'anno cui si intende esercitare l'opzione.

Secondo una prima interpretazione, il fatto che l'opzione debba essere esercitata nel modello USC, fa ritenere che sia possibile applicare la disciplina della dichiarazione integrativa, prevista dall'art. 2, comm. 8 e 8 – bis del D.P.R. n. 322/98.

Adottando questa ipotesi, sarebbe in teoria possibile, in caso di omessa opzione nei termini, presentare una integrativa “neutra”, e ritenere, per tanto, commessa solo la violazione da dichiarazione inesatta che prevede il versamento di Euro 250,00 ai sensi dell'art. 8 del D. Lgs. n. 471/97, che scendono ad 1/9 di 250,00 in caso di versamento entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione.

Tuttavia in mancanza di chiarimenti ufficiali da parte dell'AGE, appare prudente procedere alla comunicazione di adesione al consolidato fiscale entro e non oltre il termine ultimo di presentazione del relativo modello USC.

Da ultimo, dalla lettura della circolare non si evince con chiarezza la data entro la quale deve essere deliberata dall'assemblea straordinaria dell'acquisita, la chiusura anticipata del suo esercizio. Infatti, l'AGE fa solo genericamente riferimento alla contestualità tra operazione di acquisto della partecipazione e chiusura anticipata dell'esercizio.

Ciò lascia pensare che la delibera di anticipazione della scadenza debba essere tenuta il giorno del trasferimento della partecipazione, o forse anche prima, ma si attende un chiarimento ufficiale.

L'AGE ha chiarito che, in ogni caso, resta fermo il potere di sindacare l'eventuale sussistenza di ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10 – bis dello Statuto dei diritti del contribuente, come la circostanza, ad esempio, che nel primo periodo d'imposta in cui la società neo acquisita partecipa al consolidato sia previsto il realizzo di significativi effetti reddituali legati alle attività o operazioni svolte precedentemente la data di acquisizione, da impattare con risultati negativi a livello di gruppo.

4. Scissione parziale

L'Amministrazione finanziaria è intervenuta per chiarire gli effetti sulla continuazione del consolidato in caso di scissione parziale di una società consolidante a favore di una società beneficiaria di nuova costituzione alla quale sono state trasferite, per effetto della scissione, una o più partecipazioni di controllo nelle società che facevano parte del consolidato della società scissa.

In tale fattispecie la società beneficiaria può chiedere la continuazione della tassazione di gruppo, mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente, in virtù del fatto che non si è in presenza di un evento che genera automaticamente né l'interruzione né la continuazione del consolidato.

In particolare, l'operazione di scissione posta in essere, non preclude di per sé la continuazione del consolidato preesistente da parte della beneficiaria con le società ad esse trasferite, in quanto quest'ultima subentra nel requisito del controllo preesistente in capo alla scissa con riferimento alle società trasferite, in virtù dell'effetto successorio dell'operazione.

Pertanto, il consolidamento facente capo alla società beneficiaria della scissione non si configura come un nuovo consolidato, bensì come una parte di quello originario.

Ne consegue anche che una parte delle perdite fiscali maturate e non ancora utilizzate nel consolidato originario, si intende trasferita senza soluzione di continuità al consolidato che viene ad esistere successivamente all'operazione straordinaria.

L'AGE ha precisato comunque che la possibilità da parte della beneficiaria di utilizzare le eventuali perdite fiscali generate nel consolidato ordinario, non opera nell'ipotesi di scissione di consolidante a favore di beneficiaria preesistente e dotata di propria struttura operativa.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Roma, 5 dicembre 2016

Dott. Antonino Fiorentino

antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

Dott. Gianmaria Di Meglio

dimeglio@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

