

**Tassazione di gruppo, quando si interrompe
Per fusione e scissione deve cessare il controllo**

Il legislatore tributario ha previsto nel Tuir solo alcuni casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, demandando le ulteriori ipotesi interruttive al decreto attuativo (Dm 9.6.2004, ora abrogato e sostituito dal Dm 1.3.2018). Il perfezionamento di operazioni straordinarie nell'ambito del regime del consolidato fiscale (es. fusioni, scissioni, ecc.), intervenute tra soggetti aderenti al consolidato medesimo, possono o meno interrompere la tassazione consolidata.

Il regime di tassazione di gruppo: inquadramento normativo

Il regime opzionale per la tassazione di gruppo ex articoli 117 e ss. del Dpr n. 917/1986 consente alla società consolidante di liquidare l'imposta Ires in modo unitario, applicandola su di un'unica base imponibile per l'intero gruppo di imprese aderenti all'"area fiscale di consolidamento". L'articolo 117, comma 1 del Tuir prevede che la società consolidante e ciascuna società consolidata, rientranti " fra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile [...] possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo ". Secondo quanto previsto dal successivo articolo 120, comma 2 del Tuir, il requisito del controllo sopra indicato deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la controllante e ogni controllata intendono avvalersi dell'esercizio dell'opzione, di durata triennale ed irrevocabile. Al termine del triennio, il regime opzionale in commento s'intende tacitamente rinnovato per un altro triennio a meno che non sia revocato, con le modalità e secondo i termini previsti per la comunicazione dell'opzione stessa.

Ai fini della determinazione della base imponibile della fiscal unit, l'articolo 118, comma 1 del Tuir stabilisce che " L'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo [...] comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante ", competendo, altresì, al soggetto consolidante " [...] il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili, la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo ".

Dal punto di vista operativo, quindi, la liquidazione dell'Ires di gruppo si suddivide principalmente nelle seguenti fasi: a) determinazione dei redditi (o delle perdite fiscali) delle singole società

appartenenti all'area fiscale di consolidamento secondo le ordinarie regole di determinazione del reddito d'impresa; b) calcolo del risultato "aggregato" in capo alla società consolidante; c) liquidazione unitaria, da parte della consolidante, dell'imposta di gruppo oppure riporto a nuovo delle eventuali perdite fiscali di gruppo maturate.

Requisiti per l'accesso al regime opzionale e "cause ostative"

Si rende necessario, preliminarmente, effettuare una distinzione tra le condizioni per l'accesso al regime opzionale in esame ed i casi che comportano (o meno) l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo, successiva all'ingresso nel regime.

Tra le condizioni richieste per l'esercizio dell'opzione si ricordano, oltre al requisito del controllo ex articolo 117, comma 1, quelle previste dall'articolo 119, comma 1 del Tuir, secondo cui l'efficacia del regime per la tassazione di gruppo è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni: a) identità dell'esercizio sociale delle controllate con quello della controllante; b) esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e della società controllante; c) elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la controllante; d) comunicazione all'Amministrazione finanziaria, da parte della consolidante, dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione, mediante la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale s'intende esercitare l'opzione stessa.

Di contro, in relazione alle "cause ostative" all'ingresso nel regime in esame, oltre alla mancanza del requisito del controllo sopra richiamato, si ricordano quelle indicate dall'articolo 126, comma 1 del Tuir, secondo cui " non possono esercitare l'opzione [...] le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società " e dall'articolo 4, comma 1, lett. b) del Dm 1.3.2018 (che ha abrogato, sostituendolo, il previgente Dm 9.6.2004), secondo cui l'opzione per la tassazione di gruppo non può essere esercitata dalla società che abbia optato, in qualità di partecipata, per il regime di trasparenza fiscale ex articolo 115 del Tuir oppure sia assoggettata alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza.

Fattispecie che comportano l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo

Il legislatore tributario ha previsto nel Tuir solo alcuni casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, demandando le ulteriori ipotesi interruttive al decreto attuativo (Dm 9.6.2004, ora sostituito, come detto, dal Dm 1.3.2018). La prima causa di interruzione è quella prevista dall'articolo 124, comma 1 del Tuir secondo cui, qualora prima del compimento del triennio venga

meno, per qualsiasi motivo, il requisito del controllo ex articolo 117 del Tuir, il regime opzionale cessa di avere efficacia ed il reddito della società controllante, per il periodo d'imposta in cui viene meno tale requisito, viene "rettificato" secondo le disposizioni dell'articolo 124, comma 1 medesimo. La seconda causa di interruzione anticipata è quella contenuta nel successivo comma 5 dell'articolo 124, in base al quale la tassazione di gruppo cessa di avere effetto nel caso " di fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidato ". Si precisa, sul punto, che nel caso di fusione della società consolidante con società non appartenenti al consolidato, il consolidato può, comunque, continuare ove la società controllante sia in grado di dimostrare, anche dopo l'effettuazione di tale operazione, la permanenza di tutti i requisiti previsti per l'accesso al regime in esame, anche mediante la presentazione di apposita istanza di interpello ex articolo 11, comma 1, lett. b) della Legge n. 212/2000. Il legislatore, come detto, ha demandato al decreto attuativo disciplinante il funzionamento del consolidato fiscale gli ulteriori casi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo. In particolare, l'articolo 13, comma 1 del Dm 1.3.2018 elenca le "ulteriori" fattispecie che determinano, ex lege, l'interruzione anticipata del regime opzionale. Ai sensi di tale norma, infatti, oltre ai casi previsti dagli articoli 124, commi 1 e 5, 126, comma 1 del Tuir e dall'articolo 4, comma 1, lettera b) Dm 1.3.2018, l'interruzione della tassazione di gruppo, si verifica in caso di: a) liquidazione giudiziale (già fallimento); b) trasformazione di una società soggetta all'Ires in una società non soggetta a tale imposta; c) trasformazione della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'articolo 120 del Tuir (Spa, Sapa, Srl); d) trasformazione della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'articolo 117 del Tuir (Spa, Sapa, Srl, società cooperative, società di mutua assicurazione, società europee di cui al regolamento CE n. 2157/2001, società cooperative europee di cui al regolamento CE n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato, enti pubblici e privati diversi dalle società e trust residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali); e) trasferimento all'estero della residenza della consolidante o della consolidata, se le stesse non rispettano le condizioni di cui, rispettivamente, ai commi 2 e 2-ter dell'articolo 117 del Tuir; f) fusione tra una società consolidata ed una società non inclusa nella tassazione di gruppo. Particolare il caso di "sdoppiamento" di consolidato fiscale, contemplato nei commi 4 e 5 dell'articolo 13 del Dm 1.3.2018: " se nel corso del periodo di durata dell'opzione per la tassazione di gruppo, la consolidante opta, congiuntamente con altra società, per la tassazione di gruppo in qualità di controllata, si verifica l'interruzione della tassazione di gruppo relativamente al consolidato in cui aderiva in qualità di consolidante ". In tal caso, " se tutte le altre società aderenti alla tassazione di gruppo in qualità di controllate optano anch'esse con l'ente o società controllante nel medesimo esercizio, l'interruzione della tassazione di gruppo non produce gli effetti di cui all'articolo 124, commi 1, 2 e 3 del testo unico ". Ulteriore fattispecie di interruzione anticipata del regime di tassazione di gruppo, con contestuale nuova opzione nel medesimo esercizio, è quella contenuta nel comma 9 dell'articolo 13 del Dm 1.3.2018 secondo cui " le consolidate per le quali viene meno il

requisito del controllo a loro volta controllanti e le società controllate da queste possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo [...] sin dall'esercizio in cui è venuto meno il requisito del controllo".

Operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo

L'articolo 11 del Dm 1.3.2018 elenca le seguenti operazioni straordinarie che non comportano l'interruzione anticipata del regime di tassazione di gruppo: 1) fusione tra società consolidate, trasferendosi, in tal caso, il vincolo di permanenza temporale nel consolidato delle società partecipanti alla fusione in capo alla società risultante dalla fusione; 2) fusione per incorporazione della consolidante in una consolidata, con permanenza del regime in commento nei confronti delle altre consolidate; 3) fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato, qualora permanga il requisito del controllo ex articolo 117 del Tuir; 4) scissione totale o parziale di una società consolidata che non comporti modifica della compagine sociale e fermo restando il requisito del controllo ex articolo 117, comma 1 del Tuir; 5) consolidata beneficiaria di una scissione di società, ancorché non inclusa nella tassazione di gruppo, qualora permanga il requisito del controllo ex articolo 117 del Tuir; 6) scissione parziale della consolidante, fermo restando il requisito di controllo richiesto dall'articolo 117, comma 1 del Tuir; 7) liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata; 8) conferimenti effettuati da soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, qualora permanga, ancora una volta, il requisito di controllo ex articolo 117 del Tuir.

Rapporti tra tassazione di gruppo e operazioni di fusione societaria

Nell'ambito del regime del consolidato fiscale, il perfezionamento di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, ecc.), intervenute tra soggetti aderenti al consolidato medesimo, può comportare, o meno, l'interruzione anticipata della tassazione di gruppo. In particolare, l'articolo 11, commi 1, 2 e 3 del Dm 1.3.2018 elenca le operazioni di fusione che non compromettono la continuazione della tassazione consolidata in essere alla data di perfezionamento giuridico dell'operazione.

Si richiamano, sul punto, i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con circolare n. 53/E/2004, par. 7.3.1, in cui sono stati analizzati i seguenti casi: a) fusione tra società consolidate; b) fusione tra società consolidante e una o più società consolidate; c) fusione per incorporazione della società consolidante in una società consolidata; d) fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato; e) fusione propria (o per incorporazione) della consolidante con (o in) società non inclusa nel consolidato. Il comma 1 dell'articolo 11 del Dm 1.3.2018 prevede che la fusione tra

società consolidate (ipotesi sub a) non interrompe la tassazione di gruppo. In tal caso, il vincolo di permanenza temporale nel consolidato delle società partecipanti alla fusione viene automaticamente trasferito alla società risultante dalla fusione, che è tenuta a rispettare il termine opzionale che scade per ultimo, venendo, di fatto, preclusa la possibilità di utilizzare l'operazione di fusione per ridurre i termini di durata dell'opzione per la tassazione di gruppo (cfr. risoluzione n. 305/E/2007). Il comma 2 del medesimo articolo 11 del Dm 1.3.2018, stabilisce che la fusione tra la società consolidante e una o più società consolidate (ipotesi sub b) estingue la tassazione di gruppo tra i soggetti stessi, pur senza produrre gli effetti di cui all'articolo 124 del Tuir (cfr. risoluzione n. 17/E/2007). In tal caso, ai fini della determinazione del reddito complessivo globale, si applicano le disposizioni del comma 1, lettera a) dell'articolo 12 del medesimo Dm 1.3.2018, secondo cui " se gli effetti fiscali della fusione [...] decorrono da una data successiva a quella di inizio del periodo d'imposta, la società incorporante o risultante dalla fusione comunica 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 nonché del reddito o della perdita relativo al periodo d'imposta da cui ha effetto la fusione [...] ". Nell'ipotesi sub c) sopra indicata (cd. "fusione inversa"), l'agenzia delle Entrate, sempre nella circolare n. 53/E/2004, ha precisato che la tassazione di gruppo continua nei confronti delle altre società consolidate, subentrando la "consolidata-incorporante" all'originaria "consolidante- incorporata". Come previsto dal successivo comma 3 dell'articolo 11, Dm 1.3.2018, la fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nella fiscal unit (ipotesi sub d) non interrompe la tassazione di gruppo, a condizione, tuttavia, che permanga il requisito del controllo previsto dall'articolo 117 del Tuir (cfr. risoluzione n. 103/E/2008). Le medesime considerazioni valgono nel caso di fusione inversa tra la società consolidante/controllata e la propria controllante di livello superiore non compresa nel perimetro di consolidamento. La fusione inversa, infatti, trattandosi solo di una particolare tipologia di fusione per incorporazione, non determina di per sé l'interruzione della tassazione di gruppo qualora la società che incorpora è anche la società che consolida (cfr. risoluzione n. 251/E/2008). La diversa ipotesi di fusione (propria o per incorporazione) della consolidante con (o in) società non inclusa nel consolidato (ipotesi sub e), è disciplinata dagli articoli 124, commi 5 e 5-bis del Tuir e dal comma 2 dell'articolo 13 del Dm 1.3.2018 e la prosecuzione del regime di tassazione di gruppo è subordinata alla verifica, in capo alla società risultante dalla fusione, della permanenza di tutti i requisiti ex articoli 117 e ss. del Tuir. In tal caso, infatti, la società risultante dalla fusione non è "automaticamente" attratta nel regime di tassazione consolidata ed il consolidato può continuare ove la società controllante sia in grado di dimostrare, post operazione, anche mediante la presentazione di istanza di interpello ex articolo 11, comma 1, lett. b), Legge n. 212/2000, la permanenza dei requisiti ex lege sopra richiamati. Si evidenzia il caso peculiare analizzato nella risposta ad interpello n. 74/2022, nel quale si è perfezionata un'operazione di fusione tra le uniche due società componenti il consolidato fiscale. L'Amministrazione, confermando l'interruzione

anticipata della tassazione di gruppo, ha precisato " [...] che l'istituto del consolidato fiscale, ferme le condizioni richieste dagli articoli 117 e 120 del Tuir, richiede la partecipazione di almeno due soggetti, uno in veste di consolidante e l'altro in veste di consolidata ", con la conseguenza che " la citata fusione, in virtù della cessata esistenza della pluralità dei soggetti partecipanti, ha determinato l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio [...] ". Si segnalano, inoltre, le recenti risposte ad interpello n. 885/2021 (fusione tra controllanti non residenti) e nn. 65/2023 e 140/2023 ("fusione nazionale estera").

Consolidato fiscale e operazioni di scissione

Il regime di tassazione di gruppo, in presenza di operazioni di scissione, rappresenta un tema di sicuro interesse (anche operativo) per i gruppi societari che intendono riorganizzarsi attraverso operazioni di scorporo. Si ricorda che l'articolo 119, comma 2 del Tuir prevede che l'efficacia dell'opzione per la tassazione di gruppo " Non viene meno [...] nel caso in cui per effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta ". In linea di principio, pertanto, la scissione, come la fusione, non costituisce un'operazione societaria dalla quale consegue un'automatica interruzione della tassazione consolidata. È lo stesso legislatore tributario, infatti, che ai commi 4, 5 e 6 dell'articolo 11 del Dm 1.3.2018 elenca le operazioni di scissione che non interrompono la tassazione di gruppo, fermo restando, nei casi elencati, la permanenza del requisito di controllo richiesto dall'articolo 117, comma 1 del Tuir. L'Amministrazione, nel fornire i propri chiarimenti sull'istituto del consolidato fiscale in ipotesi di operazione di scissione (cfr. circolare n. 53/E/2004, par. 7.3.2), ha in particolare analizzato i seguenti casi: a) scissione totale o parziale di società consolidata (articolo 11, comma 4); b) scissione di società non inclusa nel consolidato con beneficiaria inclusa (articolo 11, comma 5); c) scissione parziale della consolidante (articolo 11, comma 6); d) scissione totale della consolidante. A parere dell'agenzia, l'ipotesi sub a), non interrompe la tassazione di gruppo, a condizione che non venga modificata la compagine sociale e fermo restando i requisiti richiesti dall'articolo 117, comma 1 del Tuir. In tal caso, le beneficiarie che si costituiscono per effetto della scissione si considerano partecipanti alla tassazione di gruppo per un periodo pari a quello residuo della scissa, ancorché non esercitino l'opzione. Si applicano le disposizioni di cui al combinato disposto delle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 12 del Dm 1.3.2018.

Nell'ipotesi in cui, invece, la società consolidante o una società consolidata siano beneficiarie di una scissione di società, ancorché quest'ultima non inclusa nella tassazione di gruppo (ipotesi sub b), non si verifica l'interruzione della tassazione consolidata, proseguendo senza soluzione di continuità. Anche la scissione parziale della consolidante (ipotesi sub c) non modifica gli effetti derivanti dall'opzione per la tassazione di gruppo da parte della scissa, fermo restando, comunque, il

permanere del requisito di controllo richiesto dall'articolo 117, comma 1 del Tuir. Sul punto, si richiama la risposta ad interpello n. 642/2020, con cui l'agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in tema di continuazione del consolidato fiscale in capo ad una società neocostituita beneficiaria di una scissione (parziale), ammettendo la possibilità per la stessa beneficiaria di poter "continuare" il consolidato già in essere in capo alla scissa. Ultima ipotesi analizzata dall'agenzia nel citato documento di prassi (circolare n. 53/E/2004) è quella riguardante la scissione totale della consolidante (ipotesi sub d): in tal caso, a parere dell'Ufficio, si ritiene possibile la prosecuzione della tassazione consolidata in caso di esito positivo dell'istanza d'interpello da produrre ex articolo 13, comma 2 del Dm 1.3.2018.