



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

Riconoscimento in prededuzione alle società aderenti al consolidato delle perdite fiscali trasferite in passato alla fiscal unit e non ancora utilizzate. Disciplina normativa e accordi di consolidamento - Articolo 122 del TUIR e articolo 5 del decreto ministeriale 9 giugno 2004

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.p.A. (di seguito, per brevità, anche "società istante") riferisce di aver esercitato l'opzione per il consolidato fiscale nazionale con le proprie controllate sin dal periodo d'imposta 2004.

Con riguardo alla determinazione dell'imponibile globale e all'utilizzo in compensazione delle perdite individuali trasferite alla *fiscal unit* dalle singole società, sino alla dichiarazione relativa al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2015, la società istante ha optato per un'applicazione letterale delle disposizioni contenute nell'articolo 122 del TUIR, procedendo dapprima alla somma algebrica dei redditi dichiarati delle singole società e, qualora tale valore fosse stato ancora

positivo, riducendolo mediante l'utilizzo delle perdite pregresse nel rispetto delle regole dettate dall'articolo 84 del TUIR.

Tali modalità, però, a parere di Alfa S.p.A., non sembrano tutelare adeguatamente le singole società aderenti alla *fiscal unit*, specie nel caso in cui, ad esempio, una di queste abbia trasferito al consolidato, nel periodo d'imposta x , una perdita fiscale non utilizzata in virtù di un imponibile globale di segno negativo, e nel successivo periodo d'imposta $x+1$, un reddito fiscale; in tale ultimo caso, infatti, la società aderente alla *fiscal unit* si vedrebbe costretta ad utilizzare – nel secondo periodo d'imposta considerato - le perdite coeve trasferite dalle altre società e a remunerare queste ultime con un flusso compensativo, con il conseguente rinvio della possibilità di sfruttare l'equivalente delle imposte differite attive contabilizzato nel proprio bilancio individuale.

Ne scaturiscono di conseguenza conflitti di interesse tra i partecipanti alla medesima società consolidata (la controllante/consolidante da una parte ed i soci di minoranza dall'altra) e le diverse società aderenti al consolidato.

Ciò stante, in vista del rinnovo dell'opzione per il triennio 2016-2018, Alfa S.p.A. intenderebbe proporre un accordo di consolidamento poggiato sulle seguenti basi:

- il riconoscimento a ciascuna società aderente al consolidato del diritto alla prededuzione delle perdite trasferite in passato alla *fiscal unit* e non ancora utilizzate, nell'eventualità in cui in un successivo periodo d'imposta la stessa società trasferisse un imponibile positivo. Tale diritto andrebbe esercitato nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 84, comma 1, primo periodo, del TUIR;
- il riconoscimento altresì dell'utilizzo prioritario delle perdite correnti trasferite da società nelle quali la quota di partecipazione della

controllante/consolidante sia più bassa, con l'effetto di rendere utilizzabili per la compensazione le perdite coeve trasferite dalle diverse società in ordine inverso rispetto alla partecipazione ai diritti di voto nell'assemblea ordinaria, al capitale ed agli utili detenuta dalla consolidante, riservando alle perdite trasferite da quest'ultima l'ultimo posto nella graduatoria di utilizzo;

- nel caso in cui si dovesse ricorrere alle perdite pregresse per ridurre o azzerare la residua eccedenza di imponibile globale, si attingerebbe alle stesse con un metodo proporzionale.

Successivamente alla presentazione della dichiarazione, la consolidante si assumerebbe l'onere di comunicare a ciascuna società partecipante:

1) l'imponibile complessivo del relativo periodo d'imposta, unitamente al flusso compensativo del quale si renderebbe debitrice o creditrice;

2) l'ammontare delle perdite correnti e pregresse di rispettivo appannaggio, con dettaglio analitico degli utilizzi in compensazione fatti dalle stesse. Verrebbe utilizzato a tal fine il codice "3" in corrispondenza della casella intitolata "assegnazione perdite" posta in corrispondenza di ciascun rigo della sezione II del quadro OP del modello UNICO SC 2016, da compilare al momento della comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'esercizio dell'opzione.

Tanto premesso, la società istante chiede il parere della scrivente in ordine alla conformità del sopra descritto procedimento alle disposizioni legislative vigenti in materia di consolidato fiscale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere di Alfa S.p.A. la procedura in questione non violerebbe alcuna disposizione di legge, risolvendosi tutt'al più in una modifica soggettiva concernente la titolarità delle perdite oggetto di riporto a nuovo.

Tale ultimo aspetto è destinato ad assumere rilievo in ipotesi di interruzione anticipata o di mancato rinnovo dell'opzione, eventi in vista dei quali è lo stesso decreto ministeriale del 9 giugno 2004 a far intuire come le modalità di utilizzo in compensazione delle perdite fiscali trasferite alla *fiscal unit* nel periodo di efficacia dell'opzione siano devolute alla volontà dei partecipanti (a patto, beninteso, che esse risultino compatibili con l'impianto complessivo dell'istituto).

Inoltre, in ipotesi di attivazione del diritto alla prededuzione delle perdite pregresse ancora disponibili, le perdite correnti trasferite dalle altre società aderenti al consolidato e rimaste inutilizzate, diverrebbero a loro volta – nel rispetto del già menzionato articolo 84 del TUIR – perdite pregresse con la presentazione del modello CNM.

Pertanto, a variare non sarebbero né l'entità, né la composizione delle perdite complessive del gruppo, ma esclusivamente la loro consistenza individuale o, se si preferisce, la loro titolarità.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si ritiene opportuno, in via preliminare, esaminare le disposizioni normative e la modulistica vigenti al fine di inquadrare, sul piano fiscale, il corretto procedimento di determinazione del reddito complessivo di periodo della *fiscal unit*.

In particolare, ai sensi dell'articolo 118 del TUIR “*l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 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. Al soggetto controllante compete 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".

Il successivo articolo 122 del TUIR stabilisce che *"La società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale di cui all'articolo 129 e in quello di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi"*.

L'articolo 9 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004 prevede che *"Il consolidante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e calcola il reddito complessivo globale apportando le variazioni di cui agli articoli 122, 124 e 125 del testo unico alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 117 del testo unico, assunti per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al consolidante stesso.*

Le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi di cui al comma 1 possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 84".

In sostanza, come chiarito anche dalla circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, a seguito dell'opzione per il consolidato fiscale, la società consolidante deve determinare, in apposita dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 122 del

TUIR, il reddito complessivo del gruppo costituito dai soggetti aderenti al consolidato.

Tale reddito corrisponde alla somma algebrica dei redditi complessivi netti della consolidante e di tutte le società consolidate.

I redditi delle società consolidate devono essere assunti per intero, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione in esse detenuta dal soggetto consolidante.

In definitiva, per ogni singolo periodo d'imposta, la società consolidante deve prima di tutto sommare, algebricamente e per intero, i risultati imponibili – positivi o negativi – riportati dalla consolidante stessa e dalle consolidate nelle proprie dichiarazioni dei redditi.

Poi, nel caso in cui le perdite individuali trasferite al consolidato siano inferiori ai redditi imponibili, sarà possibile scomputare dal reddito complessivo globale le perdite pregresse maturate in regime di consolidato, secondo le modalità ordinarie contemplate dai commi 1 e 2 dell'articolo 84 del TUIR.

Pertanto, non risulta possibile riconoscere a ciascuna società aderente alla tassazione di gruppo il diritto alla prededuzione delle perdite in passato trasferite alla *fiscal unit* e non ancora utilizzate, nell'eventualità in cui in un successivo periodo d'imposta la stessa società trasferisse un imponibile positivo.

Ciò anche alla luce del fatto che le perdite maturate dalle società consolidate subiscono, in seguito alla loro trasmissione al consolidato, una “spersonalizzazione”, nel senso che non possono essere più considerate perdite della società che le ha prodotte, bensì diventano perdite della *fiscal unit*.

L'impostazione della modulistica Unico SC e CNM è conforme alle disposizioni normative relative al regime del consolidato appena richiamate.

Dunque, non è consentito, in questi termini, un utilizzo delle perdite pregresse prioritario rispetto all'utilizzo di quelle di periodo, atteso che le perdite di periodo, che costituiscono risultato di esercizio delle singole società consolidate, per esplicita previsione normativa confluiscono obbligatoriamente nella somma algebrica che determina il reddito complessivo globale della *fiscal unit*. Per tale motivo, le perdite di periodo delle altre consolidate sono utilizzate prioritariamente rispetto a quelle pregresse del consolidato.

Tale meccanismo resta fermo anche nella fase accertativa, in caso di utilizzo del modello IPEC: la consolidante ha, infatti, la facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili le perdite del consolidato non utilizzate, scomputando prioritariamente le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica.

In tal senso, la circolare n. 27/E del 6 giugno 2011 chiarisce che tale previsione mira a ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta. In tale ipotesi, infatti, il maggior reddito accertato dall'Amministrazione finanziaria, qualora fosse stato dichiarato *ab origine*, sarebbe confluito nella sommatoria dei redditi e delle perdite trasferiti alla *fiscal unit* e avrebbe trovato, quindi, prioritaria compensazione con l'eccedenza negativa di periodo realizzata a livello di consolidato e, solo per l'eventuale quota residua, con le perdite pregresse realizzate dal gruppo stesso.

Occorre considerare, tuttavia, che ci sono ulteriori disposizioni che, sul piano fiscale, hanno il fine di disciplinare l'attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata del consolidato o mancato rinnovo dell'opzione per il regime della tassazione di gruppo.

Si ricorda, in particolare, che, secondo l'articolo 5 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004 *“l'esercizio congiunto dell'opzione per la tassazione di gruppo è comunicato dalla società controllante all'Agenzia delle Entrate (...) e deve contenere (...) il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, o di mancato rinnovo dell'opzione”*.

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 decreto ministeriale 9 giugno 2004.

Come già chiarito nella circolare n. 53/E del 2004, 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 interruttive;
- 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.

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.

A ciò va aggiunto che, con riferimento alla compilazione del quadro OP del Modello Unico SC, le istruzioni prevedono, in sede di opzione per il consolidato, la compilazione della colonna 7 al fine di indicare il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite fiscali residue nelle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, utilizzando i codici: 1 per l'attribuzione alla società o ente consolidante; 2 per l'attribuzione proporzionale alle società che hanno prodotto le perdite; 3 per l'attribuzione alle società che hanno prodotto le perdite secondo modalità diverse dalle precedenti (gli stessi codici sono riportati anche nel Modello "Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, trasparenza e per l'opzione IRAP" per le ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione).

Tanto premesso, in ordine al quesito posto dalla società istante, si evidenzia che, coerentemente con la disciplina da ultimo illustrata, le società aderenti al consolidato fiscale possono senz'altro regolare, attraverso gli accordi di consolidamento, le peculiari modalità operative del consolidato fiscale, con particolare riferimento ai rapporti giuridici, economici e finanziari tra le società rientranti nel perimetro di consolidamento e agli adempimenti previsti per il consolidato.

L'Amministrazione finanziaria non può entrare nel merito dei predetti accordi - né, ad invarianza di risultati fiscali riferiti alla *fiscal unit* nel suo complesso, ha interesse a farlo - in quanto trattasi di contratti che hanno natura esclusivamente privatistica e disciplinano i rapporti intersoggettivi derivanti dall'applicazione del regime del consolidato fiscale.

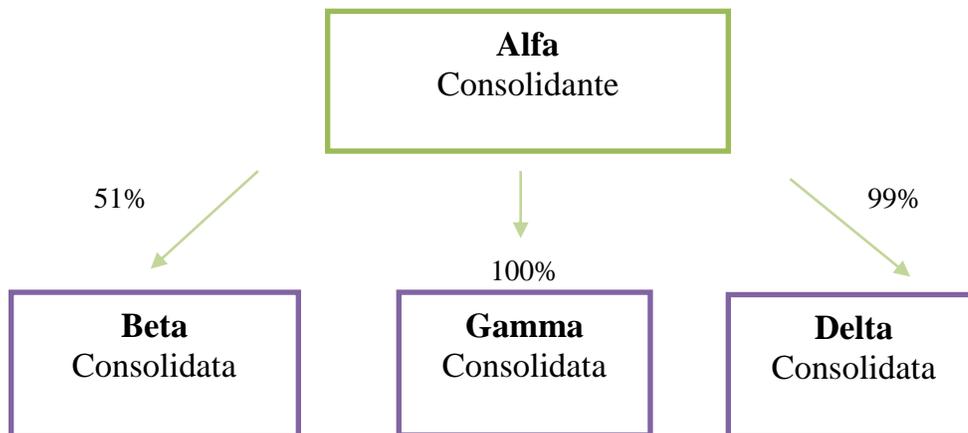
La consolidante e le consolidate possono quindi autonomamente individuare, attraverso gli accordi di consolidamento e nel rispetto dei limiti normativi sopra richiamati, criteri di utilizzo delle perdite che consentano di soddisfare le esigenze poste dall'istante.

Per effetto dell'applicazione di tali criteri si determinerà una titolarità o consistenza delle perdite residue diversa da quella risultante dall'applicazione dell'ordinario metodo di determinazione del reddito alla quale dovrà essere data adeguata evidenza.

Dopo aver indicato, al momento dell'opzione o del rinnovo del consolidato, il codice 3 - presente nella modulistica -, andrà predisposta, per esigenze di controllo, un'adeguata documentazione da cui sia possibile evincere l'ordine di utilizzo delle perdite all'interno della *fiscal unit*.

Sulla base di tale documentazione potrà essere individuata la titolarità delle perdite residue in caso di riattribuzione delle stesse dovuta ad interruzione anticipata o mancato rinnovo del consolidato.

Nell'esempio che segue sono indicati i differenti esiti ai quali è possibile pervenire con l'adozione dei diversi metodi.



Ipotizziamo che:

- la società consolidata Beta abbia trasferito al consolidato, nel periodo d'imposta x , una perdita pari a 100 ancora utilizzabile, in quanto non compensata; nel periodo d'imposta $x + 1$ un imponibile fiscale pari a 90;
- la società consolidata Gamma abbia trasferito al consolidato, nel periodo d'imposta x , una perdita pari a 0 e, nel periodo d'imposta $x+1$, una perdita pari a 20;
- la società consolidata Delta abbia trasferito al consolidato, nel periodo d'imposta x , una perdita pari a 0 e, nel periodo d'imposta $x+1$, una perdita pari a 15.

Metodo Ordinario: applicando la disciplina prevista dalle norme sul consolidato fiscale, ai fini della determinazione del reddito complessivo della *fiscal unit* nel periodo d'imposta $x+1$, è necessario sommare, prima di tutto, l'imponibile fiscale di 90 trasferito al consolidato da Beta con le perdite coeve apportate da Gamma (20) e Delta (15). Solo successivamente diventa possibile utilizzare in compensazione la perdita pregressa apportata da Beta (nei limiti stabiliti dall'articolo 84 del TUIR).

A) Metodo ordinario

TABELLA 1			
		Colonna 1	Colonna 2
		Periodo d'imposta X	Periodo d'imposta X+1
1	Beta	-100	90
2	Gamma	0	-20
3	Delta	0	-15
4	Reddito corrente della <i>fiscal unit</i> [colonna 2, (rigo 1 + rigo 2 + rigo 3)]		55
5	Reddito da dichiarare nel periodo d'imposta x+1 55 (colonna 2, rigo 4) * 20%		11
6	Limite massimo delle perdite utilizzabili nel periodo d'imposta x+1 (provenienti solo da Beta) [(colonna 2, rigo 4) – (colonna 2, rigo 5)]		44
7	Perdite riportabili nei periodi d'imposta successivi al periodo d'imposta x+1 [(colonna 1, rigo 1) – (colonna 2, rigo 6)]		56

Schema di utilizzo delle perdite nel periodo d'imposta x+1

TABELLA 2				
		Colonna 1	Colonna 2	Colonna 3
		Perdite utilizzate	Perdite residue	Perdite totali
1	Beta	44 (Tabella 1, colonna 2, rigo 6)	56 (Tabella 1, colonna 2, rigo 7)	100
2	Gamma	20 (Tabella 1, colonna 2, rigo 2)	0	20
3	Delta	15 (Tabella 1, colonna 2, rigo 3)	0	15
4	Perdite Totali	79	56	135

Applicazione degli accordi di consolidamento e riconoscimento a Beta del diritto alla prededuzione della perdita pregressa: attraverso le previsioni contenute negli accordi di consolidamento, ai soli fini interni, è possibile riconoscere in via prioritaria a Beta l'utilizzo in prededuzione della perdita trasferita al consolidato nel periodo d'imposta x (nei limiti stabiliti dall'articolo 84 del TUIR) – non ancora utilizzata - ed utilizzare solo successivamente in compensazione le perdite coeve di Gamma e Delta (pur sempre nei limiti stabiliti dall'articolo 84 del TUIR).

B) Metodo con riconoscimento a Beta della prededuzione della perdita pregressa

TABELLA 3			
		Colonna 1	Colonna 2
		Periodo d'imposta X	Periodo d'imposta X+1
1	Beta	-100	90
2	Gamma	0	-20
3	Delta	0	-15
4	Utilizzo in prededuzione, nel periodo d'imposta $x+1$, della perdita apportata da Beta nel periodo d'imposta x		72 (90 * 80%)
5	Reddito corrente della <i>fiscal unit</i> [(colonna 1, rigo 1) – (colonna 2, rigo 4)]		18
6	Reddito da dichiarare nel periodo d'imposta $x+1$ (Vedi Tabella 1, colonna 2, rigo 5)		11
7	Perdite ancora assorbibili da Gamma e Beta [(colonna 2, rigo 5) – (colonna 2, rigo 6)]		7
8	Perdite assorbite da Gamma		0

9	Perdite assorbite da Delta		7
10	Perdite complessivamente assorbite nel periodo d'imposta $x+1$ [(colonna 2, rigo 4) + (colonna 2, rigo 9)]		79

Schema di utilizzo delle perdite nel periodo d'imposta $x+1$

TABELLA 4				
		Colonna 1	Colonna 2	
		Perdite utilizzate	Perdite residue	Perdite totali
1	Beta	72 (Tabella 3, colonna 2, rigo 4)	28 [(Tabella 3, colonna 1, rigo 1) – (Tabella 3, colonna 2, rigo 4)]	100
2	Gamma	0	20	20
3	Delta	7 (Tabella 3, colonna 2, rigo 9)	8 [(Tabella 3, colonna 2, rigo 3) – (Tabella 3, colonna 2, rigo 9)]	15
4	Perdite Totali	79	56	135

Equivalenza degli effetti derivanti dall'applicazione dei due metodi

TABELLA 5			
	Perdite utilizzate	Perdite residue	Perdite totali
Metodo Ordinario (Tabella 2, rigo 4)	79	56	135
B) Metodo con riconoscimento della prededuzione (Tabella 4, rigo 4)	79	56	135

Attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata o mancato rinnovo del consolidato con utilizzo del codice 3

TABELLA 6			
	Beta	Gamma	Delta
A) Metodo ordinario	56 (Tabella 2, colonna 2, rigo 1)	0 (Tabella 2, colonna 2, rigo 2)	0 (Tabella 2, colonna 2, rigo 3)
B) Metodo con riconoscimento della prededuzione	28 (Tabella 4, colonna 2, rigo 1)	20 (Tabella 4, colonna 2, rigo 2)	8 (Tabella 4, colonna 2, rigo 3)

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Annibale Dodero

(firmato digitalmente)