Oggetto: richiesta di consulenza giuridica circa la prosecuzione o meno della tassazione di gruppo "Consolidato Fiscale Nazionale" a seguito di fusione per incorporazione nella società consolidante di società non inclusa nel consolidato

# **IL CASO**

La Società A S.p.A. (successivamente denominata anche "Società A" e/o "società consolidante") liquida l'IRES ai sensi dell'art. 117 e ss. del TUIR unitamente alle seguenti società consolidate

- Società B S.r.l.
- Società C S.r.l.

da alcuni anni.

Nel corso dell'anno 2018, la società consolidante ha acquistato il 100% della Società X S.r.l. (successivamente denominata anche "Società X" e/o "società incorporanda" e/o "società consolidata").

Occorre far presente che la Società X sviluppava e commercializzata un prodotto che ben rientra nel "mondo commerciale" della Società A e che vi erano già delle collaborazioni già in essere tra le due società; tali presupposti hanno portato alla valutazione conclusiva di procedere all'acquisizione di detta s.r.l. completando così la presenza commerciale del Gruppo appartenente a Società A.

La Società A ha successivamente valutato l'opportunità di procedere alla fusione per incorporazione di Società X in Società A per rispondere ad esigenze di carattere organizzativo e commerciale, oltre che economiche sinergiche e di semplificazione a tutti i livelli, che permettessero di integrare le attività della società incorporanda nella struttura del Gruppo.

E così si è dato corso alle procedure per addivenire alla fusione per incorporazione di Società X in Società A, procedure che si sono concluse con l'atto di fusione iscritto per entrambe le società nel mese di dicembre 2018 e con efficacia lo stesso mese di dicembre 2018.

Tenuto conto che Società A partecipa, come detto, ad un consolidato fiscale nazionale come consolidante, mentre Società X risultava società non inclusa nel consolidato, si pone il tema se la fusione per incorporazione di cui sopra possa interrompere la tassazione di gruppo.

Rifacendosi alla lettura delle norme circa la soluzione del tema in discussione, si individuano per il caso in esame l'articolo 11 del DM del 9/6/2004 e gli articoli 117, 118 e 124 del TUIR.

Il comma 3 dell'articolo 11 del DM del 9/6/2004 prevede che "La fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato non interrompe la tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'art. 117 del testo unico. "

L'articolo 117 del TUIR fissa i criteri dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo per le imprese controllate residenti (criteri ancora rispettati dalle società partecipanti al consolidato fiscale di cui trattasi, in quanto non modificati neanche a seguito dell'operazione straordinaria di cui si discute).

L'articolo 118 del TUIR definisce gli effetti dell'esercizio dell'opzione della tassazione di gruppo stabilendo, tra l'altro al comma 2, che le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo non possono essere trasferite alla tassazione di gruppo.

Si aggiunge che l'articolo 124, comma 5 del TUIR, recita "Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'art. 11 della L. 27 luglio 2000 n. 212, la continuazione del consolidato" osservando pertanto che tale norma, come chiarito nella circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, fa riferimento solo alle ipotesi di fusione propria della consolidante con società non inclusa nel consolidato e di fusione per incorporazione della consolidante da parte di società non inclusa nel consolidato. Solo in tali casi la società risultante dalla fusione non è automaticamente attratta nel regime di tassazione consolidata, ma è necessario - a tal fine - produrre istanza d'interpello ai sensi della legge 212 del 2000, così come previsto dall'art. 13, comma 2, del decreto d'attuazione. L'operazione di fusione per incorporazione da parte della società consolidante di società non inclusa nel consolidato, come nel caso esposto in questa sede, non appartiene quindi a quelle che necessitano di istanza di interpello ai fini della continuazione del consolidato.

Sulla base di quanto esposto e delle norme in vigore, supportati dalla risoluzione 103/2008 dell'Agenzia delle Entrate.

### si ritiene

- che il consolidato fiscale nazionale ai sensi dell'art. 117 e ss. del TUIR di Società A in qualità di consolidante unitamente alle seguenti società consolidate
  - Società B S.r.l.
  - Società C S.r.l.

non risulta interrotto a seguito della fusione per incorporazione avvenuta nell'anno 2018 in Società A di Società X, società non inclusa nel consolidato;

• che la società consolidante dovrà tener conto delle limitazioni poste dall'art. 118, comma 2, del TUIR e quindi non dovrà trasferire alla tassazione di gruppo (e quindi dovrà mantenere nel proprio modello SC quadro RS) le perdite fiscali riportate a nuovo, di esercizi ante anno imposta 2017, di Società X, fermo restando in ogni caso il rispetto delle limitazioni poste dall'art. 172, comma 7 del TUIR.

## Allegato:

- risoluzione 103/2008 dell'Agenzia delle Entrate

#### RISOLUZIONE N. 103/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 20 MARZO 2008

OGGETTO: Istanza di interpello 2007 – ALFA SPA – Art. 124, comma 5 del DPR Art. 124, comma 5 del DPR Art. 124, comma 5 del DPR 917 del 22 dicembre 1986.

Consolidato Nazionale

Con l'interpello specificato in oggetto concernente l'interpretazione dell'art. 124 comma 5 del DPR n. 917 del 1986 riguardante il consolidato nazionale, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La Società ALFA Spa si è avvalsa della tassazione di gruppo ai sensi dell'art. 117 e seguenti del TUIR con la controllata BETA Spa, a partire dal periodo d'imposta 2004.

In data 23 ottobre 2006 la stessa ALFA Spa ha incorporato due società controllate non appartenenti al consolidato GAMMA Spa e DELTA Srl.

Verificandosi un'ipotesi di fusione per incorporazione di due società esterne al consolidato in una consolidante, riconducibile all'ambito di applicazione dell'articolo 124, comma 5, del TUIR, la società incorporante chiede di poter continuare il proprio consolidato fiscale con la società consolidata BETA Spa anche per l'anno d'imposta 2006.

Dagli atti allegati nell'istanza e da quelli ulteriormente prodotti a seguito di richiesta di documentazione integrativa inoltrata dalla scrivente, emerge quanto segue.

La partecipazione nella società GAMMA Spa è stata acquistata da ALFA Spa nell'ottobre 2005. La partecipazione nella società DELTA srl è stata successivamente acquistata nel giugno 2006 direttamente dalla sua controllante, GAMMA Spa.

Dall'atto di trasferimento delle quote allegato, risulta che la cessione è avvenuta dietro un corrispettivo di 350.000 euro.

Dal conto economico della società GAMMA Spa allegato - la cui data fa peraltro riferimento erroneo al 31/12/2006, data da ritenersi sbagliata dal momento che detta società è stata incorporata nell'ottobre dello stesso anno da ALFA Spa - risulta una "plusvalenza alienazione partecipazioni" molto probabilmente riferibile alla suddetta cessione di quote.

Entrambe le società incorporate avevano perdite fiscali di periodo e pregresse. La società GAMMA Spa ha subito perdite nel periodo intercorrente tra la data in cui è stata fatta retroagire la fusione e quella in cui è stata realizzata pari a euro 226.317,00. La società DELTA srl ha subito perdite nel periodo intercorrente tra la data in cui è stata fatta retroagire la fusione e quella in cui è stata realizzata pari a euro 204.643,00.

Le perdite fiscali pregresse di GAMMA Spa sono pari a euro 163.305,00 per l'anno 2005 ed euro 1.418.878,00 per l'anno 2004.

Le perdite fiscali pregresse di DELTA srl sono, invece, pari a euro 2.098.458,00 per l'anno 2004.

Entrambe le società incorporate non posseggono i requisiti di vitalità di cui all'art, 172, comma 7, del TUIR.

Agli effetti contabili e fiscali le operazioni delle società incorporate sono state imputate al bilancio della società incorporante a partire dal primo gennaio 2006.

Infine, le ragioni economiche che hanno indotto ALFA Spa a procedere all'operazione di fusione sono le seguenti: "avere il controllo amministrativo diretto e ridurre i costi amministrativi delle società controllate".

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene di potere continuare ad avvalersi del consolidato fiscale con la propria consolidata, BETA Spa.

La stessa chiarisce che "nell'incorporare le due società suddette osserverà il dettato del!'art. 172 del Tuir, pertanto l'operazione di fusione da un punto di vista fiscale sarà neutrale e le perdite nelle due società incorporate, sia relative al 2006 che agli esercizi pregressi, non verranno utilizzate dalla società incorporante".

Inoltre - prosegue l'interpellante - "i rapporti tra la consolidante (ALFA Spa) e la consolidata (BETA Spa) non vengono alterati dalla fusione della consolidante e pertanto nessun rapporto della fusione è stato trasferito dalla consolidante alla consolidata per ottenere un qualsiasi vantaggio fiscale".

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si ricorda che le operazioni straordinarie possono determinare o meno l'interruzione anticipata del regime di tassazione del consolidato nazionale prima del compimento del triennio, con gli effetti previsti dall'articolo 124 del TUIR.

Allo scopo di evitare che il regime del consolidato fiscale potesse essere soggetto a possibili "strumentalizzazioni" il legislatore ha disciplinato, infatti, specificatamente le ipotesi in cui, in presenza di alcune operazioni societarie, il regime della tassazione di gruppo non si interrompe (cfr. art. 11 del d.m. 9 giugno 2004), differenziandole da quelle nelle quali invece lo stesso regime viene meno (cfr. art. 13 del d.m. 9 giugno 2004 e art. 124, comma 1, primo periodo, del TUIR) e da quelle per cui, pur interrompendosi il regime, il contribuente può richiedere, presentando una formale istanza, la continuazione del consolidato (cfr. art. 124, comma 5, secondo periodo, del TUIR e art. 13, comma 2, del d.m. 9 giugno 2004).

Il quesito dell'istante volto ad ottenere, con riferimento alla prospettata fusione tra una società consolidante e due società esterne al consolidato, l'effetto di continuazione del consolidato della società incorporante (ALFA Spa), non è riconducibile alla fattispecie in cui la continuazione del consolidato è ammessa esclusivamente a seguito di parere favorevole espresso dall'Agenzia delle Entrate in risposta ad una specifica istanza di interpello.

L'operazione rappresentata, infatti, si colloca nell'ambito delle operazioni disciplinate dall'art. 11, comma 3, del citato decreto ministeriale attuativo, il quale stabilisce che "la fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato non interrompe la tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'art. 117 del testo unico".

Pertanto, la fusione per incorporazione di una società esterna al consolidato da parte di una società consolidata, o da parte della stessa società (o ente) consolidante, non rappresenta un'ipotesi di interruzione del regime di tassazione consolidata, sempre che permangano i requisiti di cui all'art. 117 del tuir.

L'articolo 124, comma 5, secondo periodo, del TUIR, nel cui ambito di applicazione l'istante ha erroneamente ritenuto fosse riconducibile l'operazione prospettata, invece, dispone che "Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta, mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'art. 11 della L. 27 luglio 2000 n. 212, la continuazione del consolidato".

Detta norma, come chiarito nella circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, fa riferimento solo alle ipotesi di fusione propria della consolidante con società non inclusa nel consolidato e di fusione per incorporazione della consolidante da parte di società non inclusa nel consolidato. Solo in tali casi la società risultante dalla fusione non è automaticamente attratta nel regime di tassazione consolidata, ma è necessario - a tal fine - produrre istanza d'interpello ai sensi della legge 212 del 2000, così come previsto dall'art. 13, comma 2, del decreto d'attuazione.

Pertanto, dal momento che l'operazione qui rappresentata (fusione per incorporazione da parte della società consolidante di società non inclusa nel consolidato) non appartiene a quelle che necessitano di istanza di interpello ai fini della continuazione del consolidato, si ritiene che la richiesta di parere presentata dalla società istante, ai sensi dell'articolo 11 della legge 212 del 2000, debba considerarsi inammissibile e, quindi, non possa trovare accoglimento in questa sede.

A fini di completezza appare, comunque, il caso di precisare che le ingenti perdite fiscali pregresse possedute dalle due società incorporate non potranno essere utilizzate all'interno del consolidato per effetto delle limitazioni poste dall'art. 118, comma 2, del tuir. Le stesse perdite fiscali pregresse, inoltre, non potranno essere utilizzate dalla società risultante dalla fusione per effetto delle limitazioni poste dall'art. 172, comma 7, del tuir.

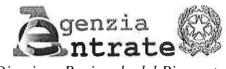
In particolare, con riferimento alle due società incorporate, si precisa che, in sede di fusione, per effetto dell'applicazione delle disposizioni limitative di cui all'articolo 172, comma 7 del TUIR, non potrà essere oggetto di riporto alcun ammontare di perdite fiscali, né quelle maturate nel periodo 1/1/2006-23/10/2006, né quelle relative agli esercizi pregressi. Ciò in considerazione della circostanza che le due società - per quanto dichiarato dall'istante nella documentazione integrativa inviata - non posseggono i requisiti di vitalità di cui alla norma sopra citata.

Inoltre, anche l'ammontare delle perdite fiscali maturate dalla società ALFA Spa nel periodo l/l/2006-23/10/2006 dovrà essere posto a confronto con il limite del proprio patrimonio netto ai sensi dell'articolo 172, comma 7 del TUIR.

Si precisa, inoltre, che qualora il consolidato di ALFA Spa avesse perdite pregresse, l'ammontare complessivo delle perdite fiscali da confrontare con il valore del patrimonio netto - ai fini dell'applicazione dell'articolo 172, comma 7 del TUIR - dovrebbe tener conto altresì delle eventuali perdite fiscali maturate dalla stessa ALFA Spa nei periodi di imposta di vigenza del consolidato, ancorché trasferite (e non utilizzate) nell'ambito del consolidato medesimo.

Tanto premesso, sulla base delle considerazioni innanzi svolte, la scrivente ritiene che l'istanza di interpello volta ad acquisire il parere sulla prosecuzione del consolidato ai sensi dell'articolo 124, comma 5, del TUIR, debba considerarsi inammissibile.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.



Direzione Regionale del Piemonte

Settore Persone fisiche, lavoratori autonomi, imprese minori ed enti non commerciali Ufficio Consulenza

> ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 901-5/2019

Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E

DEGLI ESPERTI CONTABILI Istanza presentata il 19/09/2019

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 117 del DPR n. 917 del 1986, è stato esposto il seguente

**QUESITO** 

L'ordine istante rappresenta il caso di una società che aderiva all'istituto del consolidato nazionale in qualità di consolidante, ai sensi dell'articolo 117 del TUIR, unitamente a due società consolidate. Successivamente, la consolidante acquisiva l'intero capitale di una terza società e, quindi, valutava l'opportunità di procedere ad una operazione di fusione per incorporazione di detta controllata per rispondere ad esigenze sia di carattere organizzativo e commerciale sia di carattere sinergico e semplificativo.

L'obiettivo finale era l'integrazione delle attività della società incorporanda nella struttura del gruppo.

Tenuto conto che la società incorporante aderiva ad un consolidato fiscale in qualità di consolidante e che la società incorporanda risultava società non inclusa nel consolidato, si chiede se la realizzazione della delineate fusione per incorporazione possa interrompere la tassazione di gruppo.

In merito, il comma 3 dell'articolo 11 del DM del 9/6/2004 prevede che "la fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato non interrompe la tassazione di gruppo, qualora permangano i requisiti di cui all'articolo 117 del testo unico".

L'articolo 117 del TUIR fissa i criteri dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo per le imprese controllate residenti (criteri rispettati post fusione nel caso in esame). L'articolo 118 del TUIR definisce gli effetti dell'esercizio dell'opzione della tassazione di gruppo stabilendo, al comma 2, che le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo non possono essere trasferite alla tassazione di gruppo.

L'articolo 124, comma 5, del TUIR prevede altresì che in caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'art. 11 della L. 27 luglio 2000 n. 212, la continuazione del consolidato.

In proposito, si osserva che tale norma, come chiarito anche nella circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004, pare far riferimento solo alle ipotesi di fusione propria della consolidante con una società non inclusa nel consolidato e di fusione per incorporazione della consolidante da parte di una società non inclusa nel consolidato. Da tale interpretazione si potrebbe evincere che solo nei due casi descritti la società risultante dalla fusione non è automaticamente attratta nel regime di tassazione consolidata che risulta invece confermato nel caso in esame di fusione per incorporazione da parte della consolidante di un società esterna al perimetro di consolidamento.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'operazione di fusione per incorporazione da parte della società consolidante di società non inclusa nel consolidato non realizza una fattispecie che prevede la possibilità di presentazione di un'istanza di interpello ai fini della continuazione del consolidato.

L'istante ritiene che nel caso proposto il consolidato esistente non risulti interrotto a seguito della fusione per incorporazione descritta.

Si considera, inoltre, che trovino applicazione le limitazioni poste dall'articolo 118 del TUIR e, quindi, sia precluso il trasferimento al consolidato delle perdite pregresse nel rispetto, altresì, dei

limiti posti dall'articolo 172, comma 7, del TUIR.

### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che le operazioni straordinarie possono determinare o meno l'interruzione anticipata del regime del consolidato nazionale prima del compimento del triennio, con gli effetti previsti dall'art. 124 del TUIR.

Infatti, allo scopo di evitare che il regime del consolidato fiscale fosse soggetto a possibili "strumentalizzazioni", il legislatore ha disciplinato specificatamente le ipotesi in cui, in presenza di alcune operazioni societarie, il regime della tassazione di gruppo non si interrompe (art. 11 del Decreto Ministeriale del 01/03/2018 che ha sostituito ed abrogato il Decreto Ministeriale 09/06/2004), differenziandole da quelle nelle quali invece lo stesso regime viene meno (art. 13 del Decreto Ministeriale del 01/03/2018 che ha sostituito ed abrogato il Decreto Ministeriale 09/06/2004 ed art. 124, comma 1, primo periodo, del TUIR) e da quelle per cui, ai fini della continuazione del consolidato, la società o ente controllante può interpellare l'amministrazione ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente (cfr. art. 124, comma 5, secondo e terzo periodo, del TUIR).

Con specifico riferimento all'interruzione della tassazione di gruppo, l'art. 124 del TUIR disciplina gli effetti che si verificano "se il requisito del controllo, così come definito dall'articolo 117, cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio".

A decorrere dal 1° gennaio 2016, in forza delle modifiche apportate dal Decreto Legislativo n. 156 del 2015, il novellato articolo 124, comma 5, del TUIR prevede che "Nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato, il consolidato può continuare ove la società controllante sia in grado di dimostrare, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, la permanenza di tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti ai fini dell'accesso al regime. Ai fini della continuazione del consolidato, la società o ente controllante può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente".

Si pone in evidenza, peraltro, che tra le diverse tipologie dell'istituto dell'interpello la categoria dell'interpello "probatorio" di cui al sopra citato articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212

del 2000, raggruppa tutte quelle istanze volte a ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sull'idoneità degli elementi probatori richiesti dalla norma ai fini dell'accesso a un determinato regime fiscale, nei casi espressamente previsti (secondo un approccio di tassatività delle ipotesi riconducibili a questa categoria).

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, nell'interpello probatorio rientrano anche le "d) Istanze di interpello per la continuazione del consolidato ai sensi dell'articolo 124, comma 5, del TUIR, presentate in occasione della effettuazione di alcune operazioni di riorganizzazione altrimenti interruttive del medesimo (ed altresì dell'art. 13 del Decreto Ministeriale del 01/03/2018), tese a verificare che, anche dopo l'effettuazione di tali operazioni, permangono tutti i requisiti previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 117 e seguenti previste ai fini dell'accesso al regime".

A seguito delle modifiche normative apportate all'art. 124 del TUIR, innanzi dette, la proposizione dell'interpello per la continuazione del consolidato è diventata facoltativa. Peraltro, se la società decide di non avvalersi dell'interpello è tenuta a darne comunicazione dall'Agenzia delle Entrate, in quanto l'articolo 124, comma 5-bis, prevede che "La società o ente controllante che intende continuare ad avvalersi della tassazione di gruppo ma non ha presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 5 ovvero, avendola presentata, non ha ricevuto risposta positiva deve segnalare detta circostanza nella dichiarazione dei redditi".

Con riferimento al quesito in esame, si osserva che l'operazione di fusione non rappresentata è riconducibile alla fattispecie di una fusione per incorporazione in una società consolidante di una società non inclusa nel consolidato.

In tale ipotesi particolare di fusione per incorporazione della consolidante con società non inclusa nel consolidato - come chiarito nella circolare 53/E del 2004, paragrafo 7.3.1 - "la società risultante dalla fusione non è "automaticamente" attratta al regime di tassazione consolidata".

Pertanto, in relazione ai fini di cui trattasi, ossia nell'ipotesi di un'operazione straordinaria intervenuta durante il periodo di vigenza del consolidato, si osserva quanto segue.

In seguito alla descritta operazione, la società incorporante post fusione succede nel complesso

delle posizioni giuridiche attive e passive delle società fuse, ivi incluse quelle relative al regime

del consolidato ante fusione, qualora risultino rispettati i requisiti previsti dall'art. 117 del

TUIR.

Al riguardo, si precisa che al fine di evitare gli effetti interruttivi previsti dall'art. 124 del

TUIR, è necessario che la "partecipazione rilevante" detenuta dalla società incorporante post

fusione, nelle controllate facenti già parte del consolidato ante fusione, soddisfi i requisiti previsti

dagli artt. 117 e 120 del TUIR.

In relazione ad eventuali perdite pregresse, inoltre, si applicano le limitazioni poste dall'articolo 118 del

TUIR che precludono il trasferimento al consolidato delle perdite pregresse.

Infine, riguardo l'operazione di fusione trova altresì applicazione l'ordinaria disciplina prevista dall'art.

172 del TUIR.

Firma su delega del Direttore Regionale Disposizione di servizio n. 44/2019 del 09/10/2019 Il funzionario delegato