

Consolidato nazionale: novità applicative e aspetti internazionali

di Sandro Maria Galardo (*)

Le novità applicative relative al **rinnovo tacito** e alla **revoca** dell'**opzione** per il regime del consolidato nazionale (D.L. n. 193/2016) e gli **aspetti internazionali** in materia introdotti dal c.d. Decreto internazionalizzazione (D.Lgs. n. 147/2015) trovano evidenza nei modelli di **dichiarazione** dei **redditi** Società di capitali e consolidato nazionale e mondiale relativi al periodo d'imposta 2016, il cui termine di presentazione per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare decade il 30 settembre 2017. Al riguardo, i chiarimenti di prassi sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 8/E/2017 e con la circolare n. 40/E/2016.

Nei modelli di dichiarazione redditi Società di capitali (Mod. REDDITI SC) e consolidato nazionale e mondiale (Mod. CNM) relativi al periodo d'imposta 2016, il cui termine di presentazione per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare decade il 30 settembre 2017, trovano evidenza le novità applicative relative al rinnovo tacito e alla revoca dell'opzione per il regime del consolidato nazionale e gli aspetti internazionali in materia introdotti dall'art. 6 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione).

Rinnovo tacito e revoca dell'opzione per il consolidato nazionale

Le nuove disposizioni contenute nell'art. 7-*quater*, comma 27, del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 (1) hanno modificato l'art. 117, comma 3, del T.U.I.R., stabilendo che, al permanere dei requisiti previsti per la tassazione di gruppo, vi sia un rinnovo "automatico" dell'opzione, salvo revoca.

Di conseguenza, una volta esercitata l'opzione per il consolidato, al termine di ciascun triennio di validità la stessa si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio, a meno che non sia revocata nel medesimo termine secondo le modalità previste per la comunicazione dell'opzione.

Tali comunicazioni di esercizio per la tassazione di gruppo (art. 119, comma 1, lett. d), del T.U.I.R.) o revoca dell'opzione (art. 117, comma 3, del T.U.I.R.) devono essere effettuate in dichiarazione; in particolare, le comunicazioni sono incluse nella sezione II del quadro OP del modello dichiarativo proprio della consolidante (Mod. REDDITI SC) e non nel modello di dichiarazione del consolidato (Mod. CNM).

Anche se la prosecuzione del regime di tassazione di gruppo non necessita più di una comunicazione, per i soggetti interessati dal rinnovo tacito è comunque prevista la possibilità di modificare il criterio di attribuzione delle perdite residue alle società che le hanno prodotte, in caso di interruzione anticipata o di revoca dell'opzione, in precedenza indicato. La comunicazione relativa al criterio di attribuzione delle perdite va effettuata nella dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende proseguire nel regime della tassazione di gruppo mediante il rinnovo tacito dell'opzione.

In ogni caso, in ipotesi di revoca, la società o l'ente controllante è tenuto a comunicare all'Agenzia delle entrate l'importo delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione della revoca stessa.

(*) Dottore Commercialista in Roma, of counsel Gianni, Origoni, Grippo, Cappelli & Partners

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225.

Dichiarazioni

Con il medesimo D.L. n. 193/2016, è disciplinato l'istituto della remissione *in bonis* applicabile in linea generale alla mancata comunicazione dell'opzione per il consolidato (2).

Tale aspetto è stato oggetto di chiarimento, anche in relazione alla revoca del regime di tassazione di gruppo, nella circolare 7 aprile 2017, n. 8/E (3), in cui si afferma: "l'art. 7-*quater*, comma 29, del D.L. n. 193 del 2016, prevede espressamente che, per 'l'esercizio delle opzioni' che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del 'primo periodo di valenza del regime opzionale', trova applicazione l'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012 (c.d. remissione *in bonis*). Tuttavia, considerato che l'esercizio della revoca delle opzioni deve essere effettuata con le stesse modalità e nei termini previsti per la comunicazione dell'opzione, si ritiene che anche per il mancato esercizio della revoca dell'opzione possa trovare applicazione l'istituto della remissione *in bonis*, di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012" (4).

Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e, pertanto, i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare dovranno comunicare l'eventuale revoca delle opzioni il cui triennio è terminato il 31 dicembre 2016 con la dichiarazione da presentarsi entro il 30 settembre 2017.

Le modifiche apportate dal D.L. n. 193/2016 eliminano la problematica legata alla mancata comunicazione del rinnovo dell'opzione alla scadenza del triennio, molto sentita dai gruppi di società, trattandosi di un fenomeno frequente in quanto le opzioni sono bilaterali e pertanto possono avere termini diversi per le sin-

SOLUZIONI OPERATIVE

Rinnovo tacito dell'opzione per il consolidato nazionale

Le disposizioni in vigore a decorrere dal periodo d'imposta **successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2016** prevedono che, una volta esercitata l'**opzione** per il **consolidato**, al **termine** di ciascun **triennio** di validità la stessa si intende **tacitamente rinnovata** per un altro triennio, a meno che non sia revocata nel medesimo termine secondo le modalità previste per la comunicazione dell'opzione.

gole consolidate, soprattutto a seguito di operazioni straordinarie.

Il rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo, secondo la disciplina in vigore fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, era previsto con le medesime modalità disposte per l'esercizio dell'opzione per il consolidato e alla mancata comunicazione del rinno-

vo conseguiva l'inefficacia del regime del consolidato.

Con riferimento ai periodi d'imposta di vigenza delle precedenti previsioni normative, considerato che il rinnovo dell'opzione non è più attualmente richiesto, la condotta del contribuente che non ha comunicato il rinnovo ponendo in essere tutti gli adempimenti relativi alla tassazione di gruppo, non dovrebbe rappresentare causa di disconoscimento del regime oppure configurarsi quale errore o omissione ravvedibile mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa nei termini previsti dal D.P.R. n. 322/1998. In linea con quest'ultima ipotesi, ad esempio, sono le indicazioni fornite con la circolare n. 8/E/2010, dove, in relazione all'esercizio dell'opzione per il riallineamento dei valori contabili e fiscali *ex art. 15* del D.L. n. 185/2008 (5), si afferma che la mancata indicazione nella dichiarazione degli elementi utili al riallineamento non può essere *sic e simpliciter* interpretata come espressione della volontà di non aderire al regime e ciò in particolare "quando l'intenzione del contribuente di accedere all'istituto opzionale risulti da altri atti o comportamenti" e che, pertanto, in tali ipotesi sia possibile presentare una dichiarazione integrativa nella quale si manifesti l'intenzione di avvalersi del regime opzionale.

Il legislatore, con le modifiche in commento, ha, infatti, esplicitamente differenziato il mo-

(2) Art. 7-*quater*, comma 29, del D.L. n. 193/2016.

(3) Risposta al quesito n. 10 "Opzioni".

(4) D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni,

dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44.

(5) Convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 2/2009.

mento dell'opzione, con la quale si avvia il consolidato, da quello del rinnovo che avviene in 'automatico' e la cui comunicazione non è più richiesta.

Si tenga, altresì, conto che le precedenti disposizioni disponevano che "l'avvenuto esercizio" del rinnovo fosse comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare il rinnovo stesso e non che lo stesso si esercitasse in dichiarazione.

Trattandosi di una comunicazione, dunque, non dovrebbe essere considerata quale espressione di una manifestazione di volontà ma soltanto l'estrinsecazione di una decisione già definita dai soggetti interessati e, in tal senso, consistere in una "omissione" ravvedibile.

Aspetti internazionali del consolidato nazionale: società "sorelle" e stabili organizzazioni

Il Decreto internazionalizzazione ha ampliato le possibilità di esercitare l'opzione per i gruppi internazionali, con riferimento ai soggetti residenti in Stati appartenenti all'Unione Europea (UE) ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE), con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, con l'introduzione del c.d. consolidato tra sorelle. L'esigenza di una modifica normativa era la conseguenza della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 12 giugno 2014 cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13.

SOLUZIONI OPERATIVE

Società "sorelle" controllate

da un soggetto residente nell'area europea

L'accesso al regime del **consolidato nazionale** è consentito alle **società "sorelle" controllate** da un soggetto **residente nell'area europea**, anche qualora quest'ultimo manchi di una stabile organizzazione in Italia o di una controllata di primo livello residente nel territorio dello Stato. La **controllante** non residente a tal fine deve **designare** una delle "sorelle" controllate a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere dal punto di vista procedurale la qualifica di **consolidante**, rimanendo dal punto di vista sostanziale una controllata.

In particolare, la Corte di Giustizia aveva dichiarato non compatibile con la libertà di stabilimento l'esclusione dalla partecipazione alla tassazione di gruppo per le società "sorelle" residenti, la cui controllante comune non avesse la sua sede nel medesimo Stato membro e non disponesse ivi di una sede stabile in quanto discriminante tra i Paesi membri dell'Unione Europea, a tutela della mobilità delle imprese all'inter-

no della stessa (6).

La previgente normativa, benché prevedesse la possibilità per i soggetti non residenti di aderire al consolidato nazionale, consentiva l'esercizio dell'opzione soltanto mediante una stabile organizzazione del soggetto non residente che esercitasse un'attività di impresa.

L'intervento del legislatore, quindi, ha consentito l'accesso al regime del consolidato nazionale alle società "sorelle" controllate da un soggetto residente nell'area europea, anche qualora quest'ultimo manchi di una stabile organizzazione in Italia o di una controllata di primo livello residente nel territorio dello Stato (nuovo comma 2-bis dell'art. 117 del T.U.I.R.).

La controllante non residente a tal fine deve designare una delle "sorelle" controllate a esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo e ad assumere dal punto di vista procedurale la qualifica di consolidante, rimanendo dal punto di vista sostanziale una controllata.

Il carattere procedurale della designazione è evidenziato dalla circostanza che i requisiti del controllo devono sussistere in capo alla controllante europea e che, in ogni caso, la desi-

(6) La sentenza (cause riunite da C-39/13 a C-41/13) reca il seguente dispositivo: "gli artt. 49 T.F.U.E. e 54 T.F.U.E. devono essere interpretati nel senso che essi ostano alla normativa di uno Stato membro in forza della quale un regime di entità fiscale unica viene concesso a una società controllante residen-

te che detiene controllate residenti, ma viene escluso per società sorelle residenti la cui società controllante comune non abbia la sua sede in tale Stato membro e non disponga ivi di una sede stabile".

Dichiarazioni

gnata non può consolidare società da cui sia essa stessa controllata, al fine di garantire che la consolidante sia comunque la società residente di più alto livello nella catena del controllo. In coerenza con tali previsioni, qualora cessi il requisito del controllo nei confronti del soggetto designato-consolidante prima del compimento del triennio, il regime della tassazione di gruppo non si interrompe e il soggetto non residente

può designare, tra le controllate che hanno esercitato la medesima opzione, un'altra "sorella" ad assumere la qualifica di consolidante.

Anche l'attribuzione delle perdite fiscali residue, in ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione, esclusivamente alle controllate che le hanno prodotte, tiene conto della circostanza che la designata non è il soggetto controllante. Pertanto, non è applicabile la disciplina generale di cui all'art. 124, comma 4, del T.U.I.R., che in tali ipotesi prevede che le perdite residue permangano, salvo diversa opzione, nell'esclusiva disponibilità della consolidante.

Requisiti della controllante europea

Come chiarito nella circolare 26 settembre 2016, n. 40/E, il requisito della residenza della controllante deve essere determinato, sia sulla base della normativa interna fiscale dello Stato UE/SEE, sia alla luce delle c.d. *tie-breaker rules* di origine convenzionale.

Pertanto, la controllante deve essere un soggetto residente in Stati UE/SEE - con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni - "la cui residenza al di fuori dell'UE/SEE sia esclusa ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione conclusa con uno Stato terzo. La verifica della non residenza fuori dall'UE/SEE al-

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Requisito della residenza della controllante

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 40/E/2016, ai fini dell'accesso al regime del consolidato, il requisito della residenza della controllante deve essere determinato, sia sulla base della **normativa interna fiscale dello Stato UE/SEE**, sia alla luce delle c.d. **tie-breaker rules di origine convenzionale**. Pertanto, la controllante deve essere un soggetto residente in Stati UE/SEE - con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni - la cui residenza al di fuori dell'UE/SEE sia esclusa ai sensi di una convenzione in materia di doppia imposizione conclusa con uno Stato terzo.

la luce delle convenzioni concluse con uno Stato terzo è imposta anche dalla Direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 (c.d. Direttiva Madre-Figlia), dalla Direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003 (c.d. Direttiva Interessi e *Royalties*) e dalla Direttiva 2009/133/CE del Consiglio del 19 ottobre 2009 (c.d. Direttiva Fusioni)".

Nella citata circolare, si afferma che la necessità di

tenere in considerazione le disposizioni convenzionali emerge, altresì, dai chiarimenti forniti con risoluzione 12 agosto 2005, n. 123/E, con la quale è stata data rilevanza anche alle clausole pattizie in tema di residenza (seppure con specifico riferimento al caso in cui la questione della "doppia residenza" emerga e venga risolta nel contesto di un'eventuale procedura amichevole).

Sempre in ordine ai presupposti di accesso alla nuova disciplina da verificare in capo alla controllante UE/SEE, nel citato documento di prassi del 2016, si ritiene determinante la circostanza che quest'ultima eserciti effettivamente un'attività economica. Ciò sarebbe coerente con la *ratio* della modifica normativa che discende dalla necessità di garantire il pieno esercizio della libertà di stabilimento, la quale può essere invocata soltanto dalle controllanti UE/SEE che non siano costruzioni meramente artificiali.

Per quanto riguarda tale aspetto, seppure quanto affermato dall'Agenzia delle entrate appare coerente con i principi dell'Unione Europea in tema di libertà di stabilimento, deve osservarsi che non risulta essere stata espressa una analoga necessità (*rectius* esercizio effettivo di un'attività economica) nel caso in cui la controllante/consolidante sia residente in Italia.

Tra i requisiti la norma prevede, inoltre, che la controllante non residente debba rivestire una

forma giuridica analoga a quelle previste dall'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R. Tale requisito si considera verificato nel caso in cui il soggetto non residente rivesta una delle forme giuridiche di cui all'Allegato 1, Parte A, della Direttiva 2011/96/UE del Consiglio del 30 novembre 2011 (c.d. Direttiva Madre-Figlia).

Controllata designata: identità dell'esercizio sociale e responsabilità

In relazione alla condizione per l'efficacia dell'opzione di "identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante" (7), nella circolare n. 40/E/2016 si chiarisce che "deve considerarsi riferita solo alla controllata designata e non invece alla controllante UE/SEE, poiché quest'ultima non consolida il proprio reddito imponibile", e che il requisito del controllo da verificare in capo alla controllante non residente - che deve sussistere "sin dall'inizio di ogni esercizio" relativamente al quale la società/ente controllante e la controllata si avvalgono dell'opzione (8) - deve essere interpretato nel senso che esso "riguarda l'esercizio sociale di tutte le società incluse nel perimetro del consolidamento nel territorio dello Stato". In qualità di consolidante, la controllata designata assume le responsabilità di cui all'art. 127 del T.U.I.R. (9) e la controllante UE/SEE assume le medesime responsabilità in via sussidiaria, a pena di inefficacia dell'opzione. Si osservi che mediante quest'ultima previsione la tutela del credito erariale risulta essere analoga

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Identità dell'esercizio sociale di controllata e controllante

In relazione alla **condizione**, ai fini dell'efficacia dell'opzione del consolidato, di identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante, con la circolare n. 40/E/2016 si chiarisce che deve considerarsi riferita solo alla **controllata designata e non** invece alla **controllante UE/SEE**, poiché quest'ultima non consolida il proprio reddito imponibile, e che il requisito del **controllo** da verificare in capo alla controllante non residente deve essere interpretato nel senso che esso riguarda l'**esercizio sociale** di tutte le **società** incluse nel **perimetro** del consolidamento nel territorio dello **Stato**.

a quella che sussiste in un consolidato in cui la controllante (ovvero il soggetto che ha nel patrimonio le partecipazioni delle società che aderiscono alla tassazione di gruppo) sia residente in Italia.

Nelle istruzioni al Mod. REDDITI SC 2017, si conferma che "in caso di designazione, nelle presenti istruzioni, per società consolidante si intende la società designata, la quale acquisisce tutti i diritti, obblighi e oneri previsti dagli artt. da 117 a 127

per la società o ente controllante (comma 2-bis dell'art. 117 del T.U.I.R.)".

La designazione, dal punto di vista procedurale, avviene con la presentazione in via telematica all'Agenzia delle entrate da parte della controllante del modello di designazione approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 novembre 2015. Nelle ipotesi di rinnovo (tacito) dell'opzione per la tassazione di gruppo, la designazione mantiene la propria validità. Di conseguenza, il soggetto designato potrà, al termine del triennio di efficacia dell'opzione per il consolidato, proseguire il regime di tassazione di gruppo in qualità di consolidante, senza che sia necessario che venga ribadita la designazione (10).

Stabili organizzazioni di società dell'area europea

Il Decreto internazionalizzazione, inoltre, ha introdotto la facoltà di adesione al consolidato - anche tra sorelle - a determinate condizioni,

(7) Art. 119, comma 1, lett. a), del T.U.I.R.

(8) Art. 120, comma 2, del T.U.I.R.

(9) Nell'ipotesi di subentro di una nuova controllata designata, questa assume le responsabilità previste per le società o enti controllanti, di cui all'art. 127 del T.U.I.R., sia per i periodi di imposta in cui riveste la qualifica di consolidante sia in relazione ai precedenti periodi di validità della tassazione di gruppo,

in solido con la precedente controllata designata.

(10) In tal senso, il punto 2.4. del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 6 novembre 2015, non prevedeva la necessità di ribadire la designazione anche allorquando era necessario, secondo le disposizioni in vigore fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016, procedere al rinnovo dell'opzione per il consolidato con apposita comunicazione.

Dichiarazioni

alle stabili organizzazioni di società dell'area europea in qualità di consolidate.

In particolare, le stabili organizzazioni di società di Stati UE e SEE possono aderire al consolidato in qualità di controllate, ai sensi del nuovo comma 2-ter dell'art. 117 del T.U.I.R.

Secondo quanto previsto dal comma 1-bis dell'art. 120 del T.U.I.R., fermo restando il rispetto del requisito del controllo nei confronti della casa madre (11), è necessario il ri-

spetto della forma giuridica richiesta ai soggetti che possono aderire al consolidato in qualità di controllati: la forma giuridica di casa madre deve essere analoga a quella di società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata (12).

In merito ai requisiti che la stabile organizzazione deve possedere per aderire al consolidato in veste di controllata, la circolare n. 40/E/2016 afferma quanto segue: "si precisa, peraltro, che nonostante l'art. 117, comma 2-ter, del T.U.I.R., nell'ammettere la stabile or-

LA PRASSI AMMINISTRATIVA

Stabile organizzazione

La circolare n. 40/E/2016 afferma che, nonostante l'art. 117, comma 2-ter, del T.U.I.R., nell'ammettere la stabile organizzazione in veste di controllata, non richieda che quest'ultima eserciti un'**attività d'impresa**, a differenza di quanto previsto per la stabile organizzazione consolidante, un'interpretazione logico-sistematica impone di includere tale requisito fra quelli necessari affinché la **stabile** possa essere **consolidata**. Deve osservarsi, tuttavia, che l'accesso al **consolidato** non è invece precluso nell'ipotesi analoga in cui una **controllata** residente in **Italia non svolga attività di impresa**, svolgendo ad esempio attività di mera detenzione di partecipazioni (**holding pura**).

ganizzazione in veste di controllata, non richieda espressamente che quest'ultima eserciti un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 55 del T.U.I.R. (a differenza di quanto previsto per la stabile organizzazione consolidante), un'interpretazione logico-sistematica impone di includere tale requisito fra quelli necessari affinché la stabile possa essere consolidata". In merito, deve osservarsi che l'accesso al consolidato non è invece precluso nell'ipotesi analoga in cui una controllata

residente in Italia non svolga attività di impresa svolgendo ad esempio attività di mera detenzione di partecipazioni (*holding pura*). Pertanto, qualora sussistano effettivamente gli elementi per configurare una stabile organizzazione, tale divieto non appare in linea con il principio della legislazione europea secondo cui deve assicurarsi il medesimo trattamento fiscale applicabile all'attività che un soggetto decida di svolgere in un altro Stato, indipendentemente se per mezzo di una stabile organizzazione o tramite una società controllata.

(11) Rapporto di controllo di cui all'art. 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile, con i requisiti di cui all'art. 120 del T.U.I.R. (partecipazione diretta o indiretta al capitale sociale e

all'utile di bilancio con una percentuale superiore al 50%).

(12) Art. 120, comma 1, del T.U.I.R.