

LEGGE E PRASSI

AGENZIE DELLE ENTRATE

Circolare 26 gennaio 2018, n.2/E

Regime di consolidato nazionale e utilizzo delle perdite - Casi particolari

Consolidato nazionale - Regime fiscale - Tassazione di gruppo - Determinazione della pretesa tributaria - Perdite - Particolari fattispecie

1. Premessa

Nell'ambito delle attività di controllo, sono emerse alcune problematiche operative con riferimento alla determinazione della pretesa tributaria vantata nei confronti di soggetti aderenti alla tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, in relazione all'utilizzo delle perdite con riferimento a due particolari fattispecie.

Nello specifico, la prima delle fattispecie segnalate riguarda la possibilità, per i soggetti aderenti al regime di consolidato nazionale, di utilizzare in accertamento le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 118, comma 2, del TUIR, nella particolare ipotesi in cui la rettifica del reddito complessivo proprio della consolidata (o della consolidante per i redditi propri), operata nell'atto unico, sia relativa a un periodo d'imposta in cui la consolidata abbia trasferito in dichiarazione, come risultato di esercizio, una perdita alla fiscal unit.

La seconda fattispecie segnalata attiene al criterio di attribuzione delle perdite maturate nel corso di diversi trienni di opzione della tassazione di gruppo, in ipotesi di interruzione o revoca del consolidato, qualora sia stato medio tempore modificato tale criterio di attribuzione.

2. Utilizzo in sede di accertamento delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione per il consolidato

Come anticipato in premessa, il quesito, riguardante il tema delle perdite maturate anteriormente all'esercizio dell'opzione per il consolidato, attiene all'utilizzabilità, mediante il modello IPEA, di tali perdite a scomputo di maggiori imponibili accertati mediante l'atto unico sul reddito della consolidata (o della consolidante per i redditi propri), qualora la rettifica sia relativa a un periodo d'imposta in cui la consolidata aveva trasferito in dichiarazione alla fiscal unit, quale risultato di esercizio, una perdita.

2.1. Quadro giuridico di riferimento

In relazione all'utilizzo delle perdite anteriori all'opzione per il consolidato in sede dichiarativa, l'articolo 118, comma 2, del TUIR dispone che "le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo [...] possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono".

La circolare 20 dicembre 2004, n. 53 chiarisce che: "Il legislatore [...] ha, quindi, circoscritto la possibilità di utilizzare, ai fini della tassazione di gruppo, le perdite fiscali maturate anteriormente all'ingresso nel regime, riconoscendola esclusivamente al soggetto cui le stesse competono (in quanto dallo stesso generate).

Relativamente alla procedura di determinazione del reddito complessivo globale, occorrerà procedere alla:

1. compensazione (da parte di ogni soggetto aderente al consolidato, sia in qualità di consolidante che di consolidata) degli imponibili positivi (riferiti alla posizione fiscale propria di ciascun soggetto) conseguiti negli esercizi in cui è valida l'opzione per il consolidato con le proprie perdite pregresse [...];
2. successiva imputazione dell'eventuale reddito imponibile residuo al consolidato (ovvero, nel caso contrario in cui le perdite pregresse risultino eccedenti rispetto all'imponibile positivo di periodo, riporto al futuro della perdita pregressa residua senza possibilità di trasferirla al consolidato).

Ciò vale, ovviamente, anche per la posizione fiscale propria del soggetto consolidante che, dunque, potrà compensare le proprie perdite pregresse esclusivamente con gli imponibili positivi dallo stesso conseguiti nei periodi d'imposta in cui è efficace l'opzione, ma non con il reddito complessivo globale emergente dalla dichiarazione dei redditi del consolidato di cui al comma 1 dell'articolo 122 del TUIR".

In relazione all'utilizzo delle perdite in accertamento, il quarto comma dell'articolo 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 dispone che il contribuente, mediante la presentazione del Modello IPEA, può richiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non

utilizzate alla data di presentazione dell'istanza, fino a concorrenza del loro importo, riconoscendo tale facoltà anche in sede di accertamento con adesione, ai sensi del comma 1-ter nell'articolo 7 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

Resta ferma, per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, l'applicazione dell'articolo 40-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 9-bis, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997, nei quali si prevede che sia concessa alla consolidante la facoltà di chiedere, mediante la presentazione telematica del modello IPEC, il computo in diminuzione dai maggiori imponibili accertati con l'atto unico, ovvero definiti nell'ambito dei relativi procedimenti di adesione, delle perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

La circolare 28 aprile 2017, n. 15, in tema di scomputo delle perdite in accertamento, al paragrafo 5, offre alcuni chiarimenti con riferimento ai soggetti aderenti al consolidato i quali, oltre ad esercitare la facoltà di chiedere il computo in diminuzione delle perdite mediante il modello IPEC, hanno anche la possibilità di presentare il modello IPEA in determinate ipotesi.

In tale ambito, una delle fattispecie (sub. 5.2.1. della citata circolare n. 15 del 2017) attiene alla possibilità per i soggetti aderenti al consolidato di chiedere con il modello IPEA il computo in diminuzione delle perdite anteriori al regime di tassazione di gruppo, dai maggiori imponibili accertati mediante l'atto unico.

La circolare chiarisce quanto segue: "Ai fini della determinazione del reddito complessivo globale i soggetti aderenti al consolidato trasferiscono il proprio reddito o la propria perdita di periodo alla fiscal unit.

Il trasferimento del reddito di periodo alla fiscal unit avviene previa eventuale compensazione, da parte di ogni soggetto aderente al consolidato, sia in qualità di consolidata che di consolidante, del proprio imponibile positivo conseguito in uno degli esercizi in cui è valida l'opzione, con le proprie perdite pregresse all'esercizio dell'opzione. Nel caso in cui le perdite pregresse all'esercizio dell'opzione risultino eccedenti rispetto all'imponibile positivo di periodo, sarà riportata nella dichiarazione successiva la perdita pregressa residua senza possibilità di trasferirla al consolidato (articolo 118, comma 2, del TUIR).

Tanto premesso, qualora vi sia un maggior reddito proprio accertato mediante l'atto unico per i periodi d'imposta in corso di opzione, la consolidata (oppure consolidante per i redditi propri) destinataria della rettifica può richiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione, purché ancora utilizzabili alla data di presentazione dell'IPEA. Infatti, se il soggetto destinatario della rettifica avesse correttamente dichiarato il proprio reddito, questo avrebbe trovato compensazione con le perdite pregresse all'esercizio dell'opzione, prima del trasferimento del risultato d'esercizio alla fiscal unit".

2.2. Indicazioni

In merito, si evidenzia preliminarmente che la consolidata (o la consolidante per i redditi propri) trasferisce il proprio imponibile, positivo o negativo, alla fiscal unit per la formazione del reddito complessivo globale del gruppo, spogliandosi in tal modo del proprio reddito o perdita d'esercizio.

Pertanto, come chiarito dalla circolare 6 giugno 2011, n. 27, ciascun soggetto aderente all'opzione, al momento dell'accertamento, si presenta con un imponibile dichiarato pari a zero, avendo trasferito al gruppo, in sede di dichiarazione, il proprio reddito (o perdita).

Ne consegue che, in prima battuta, l'atto di accertamento si presenta sempre con un maggior imponibile positivo, in quanto non tiene conto né delle perdite pregresse riportabili del consolidato, né di quelle realizzate nel medesimo periodo d'imposta oggetto di rettifica (ovvero le perdite di periodo trasferite al consolidato), né di quelle maturate anteriormente all'esercizio dell'opzione che sono perdite proprie della società cui si riferiscono.

Tanto premesso, consideriamo l'ipotesi, che qui interessa, in cui la consolidata (oppure la consolidante per i redditi propri), destinataria della rettifica contenuta in un atto unico per un periodo d'imposta in vigore del regime, sia in possesso di perdite anteriori all'esercizio dell'opzione (disponibili nell'anno oggetto di rettifica e non ancora utilizzate alla data di presentazione dell'IPEA) e intenda utilizzarle in diminuzione del maggior imponibile accertato.

Con riferimento a tale fattispecie, in un'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe verificata se il destinatario della rettifica avesse correttamente dichiarato il proprio reddito sin dall'origine, è necessario riscontrare se la consolidata in sede di dichiarazione abbia trasferito al consolidato reddito o perdita, al fine di verificare se l'imponibile correttamente dichiarato avrebbe trovato compensazione con le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione prima del trasferimento alla fiscal unit del risultato d'esercizio.

Pertanto, qualora la consolidata destinataria della rettifica abbia trasferito in dichiarazione al consolidato una perdita di periodo, in sede di accertamento può chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione per abbattere solo la parte del maggior imponibile accertato che eventualmente ecceda la perdita di periodo trasferita in sede dichiarativa alla fiscal unit. Da tale parte di maggior imponibile possono essere computate in diminuzione le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, nei limiti dell'80 per cento o in misura piena a seconda della loro natura, ai sensi dell'articolo 84 del TUIR[1].

Viceversa, se il maggior imponibile accertato non eccede la perdita di periodo trasferita al consolidato, le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione non possono essere utilizzate in accertamento mediante la presentazione del modello IPEA, in quanto, in un'ottica di

ripristino, tali perdite non avrebbero potuto essere trasferite al consolidato in dichiarazione, ma solo riportate al periodo d'imposta successivo, ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del TUIR, che limita espressamente l'utilizzo delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, alle società cui si riferiscono, vietandone, quindi, il concorso alla formazione del reddito della fiscal unit. Diversamente, consentendone l'utilizzo nel modello IPEA, è come se si fosse ammesso in sede dichiarativa il loro trasferimento alla fiscal unit, in aggiunta all'utilizzo delle perdite di periodo.

Come chiarito dalla circolare n. 15 del 2017, resta fermo che, trattandosi di atto unico notificato sia alla consolidata destinataria della rettifica che alla consolidante, la consolidante ha la facoltà di presentare il modello IPEC per richiedere l'utilizzo delle perdite del consolidato, fino a concorrenza dell'importo accertato, anche in alternativa al modello IPEA della consolidata.

2.3. Esempi

Esempio 1

L'ufficio nel 2017, nell'ambito di un'attività di controllo riferita a un consolidato in corso di opzione, rileva un maggior imponibile di 60.000 euro per il periodo d'imposta 2013 accertabile mediante l'atto unico, notificato alla consolidata e alla consolidante.

La fiscal unit avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare ha dichiarato nel quadro CS del Modello CNM per il periodo d'imposta:

- 2013 perdite di periodo del consolidato per 100.000 euro,
- 2014 perdite pregresse del consolidato per 100.000 euro,
- 2015 perdite pregresse del consolidato per 100.000 euro,
- 2016 perdite pregresse del consolidato per 30.000 euro 9

La consolidata Alfa S.p.A., costituita nel 2003, ha perdite pregresse all'esercizio dell'opzione (di cui all'articolo 118, comma 2, del TUIR) per 50.000 euro riportate negli anni fino all'ultima dichiarazione presentata Unico SC.

La consolidata Alfa S.p.A. nell'anno d'imposta 2013 (oggetto di rettifica) aveva trasferito al consolidato in dichiarazione una perdita di periodo di 40.000 euro.

La consolidata Alfa S.p.A. decide di chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione, indicandole nel modello IPEA nel campo delle perdite utilizzabili in misura limitata. Avendo trasferito al consolidato una perdita di 40.000 euro, potrà chiedere nell'IPEA perdite anteriori all'opzione per abbattere solo la parte eccedente le perdite trasferite, pari a 20.000 euro (60.000 di maggior imponibile - 40.000 perdite di periodo trasferite al consolidato = 20.000 maggior imponibile da cui scomputare le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione).

Le perdite richieste con il modello IPEA saranno scomputate nel limite dell'80 per cento di tale maggior imponibile: $20.000 \times 80\% = 16.000$ euro. Il maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite è pari a 44.000 euro (60.000 - 16.000).

Nella dichiarazione CNM sono esposte, per il periodo d'imposta 2013, perdite di periodo per 100.000 euro, che sono state, tuttavia, in parte utilizzate in quanto nell'ultima dichiarazione CNM presentata sono esposte perdite per soli 30.000 euro. La consolidante Beta S.p.A. decide

di presentare il modello IPEC, chiedendo il computo in diminuzione delle perdite di periodo nel limite dell'importo di 30.000 euro.

L'ufficio computa in diminuzione in misura piena le perdite di periodo e, sul maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite, pari a 14.000 euro, (ri)calcola la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni correlate.

A seguito della riduzione d'ufficio della perdita scomputata, avremo la situazione nel seguito rappresentata:

- nell'ultima dichiarazione CNM presentata dalla consolidante Beta S.p.A., anno d'imposta 2016, non residua alcuna perdita del consolidato riportabile;
- nell'ultima dichiarazione Unico SC presentata dalla consolidata Alfa S.p.A., anno d'imposta 2016, residuano perdite anteriori all'esercizio dell'opzione per 34.000 euro, riportabili nell'anno d'imposta successivo.

Esempio 2

L'ufficio nel 2017, nell'ambito di un'attività di controllo riferita a un consolidato in corso di opzione, rileva un maggior imponibile di 40.000 euro per il periodo d'imposta 2013 accertabile mediante l'atto unico, notificato alla consolidata e alla consolidante.

La fiscal unit avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare non ha dichiarato perdite nel quadro CS del Modello CNM fino all'ultima dichiarazione presentata.

La consolidata Alfa S.p.A., costituita nel 2003, ha perdite anteriori all'esercizio dell'opzione (di cui all'articolo 118, comma 2, del TUIR) per 50.000 euro riportate negli anni fino all'ultima dichiarazione presentata Unico SC.

La consolidata Alfa S.p.A. nell'anno d'imposta 2013 oggetto di rettifica aveva trasferito al consolidato una perdita di periodo di 60.000 euro.

La consolidata Alfa S.p.A. non potrà chiedere con l'IPEA le perdite anteriori all'opzione a scomputo del maggior imponibile di 40.000 euro, avendo trasferito al consolidato una perdita di 60.000 euro.

Non avendo neppure perdite del consolidato da poter chiedere con il modello IPEC, la consolidata (o la consolidante) dovrà versare imposta, sanzione e interessi in relazione all'intero maggior imponibile accertato. La consolidata riporterà le perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione per 50.000 euro.

3. Criterio di attribuzione delle perdite applicabile in ipotesi di interruzione o di revoca del consolidato

Come anticipato in premessa, l'ulteriore quesito attiene al corretto criterio di attribuzione delle perdite maturate nel corso di diversi trienni di opzione della tassazione di gruppo, qualora sia stato medio tempore modificato tale criterio di attribuzione.

In particolare è stato chiesto se, in occasione della fuoriuscita di una consolidata dal perimetro di consolidamento o di interruzione totale del regime, il criterio di attribuzione delle perdite applicabile sia l'ultimo manifestato in sede di rinnovo di opzione, ossia quello valido nel triennio in cui si verifica l'interruzione o la revoca del consolidato, oppure sia quello relativo al triennio in cui è maturata la perdita.

3.1. Quadro giuridico di riferimento

In ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, l'articolo 124, comma 4, del TUIR prevede che le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante.

In alternativa, le società aderenti al regime di tassazione di gruppo possono optare per l'attribuzione di tali perdite alle società che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo, secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati.

Le medesime disposizioni si applicano in ipotesi di revoca del regime di consolidato, ai sensi dell'articolo 125 del TUIR che espressamente richiama l'articolo 124, comma 4, del TUIR.

Il criterio utilizzato per l'attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata o di revoca della tassazione di gruppo, è comunicato preventivamente all'Agenzia delle entrate all'atto della comunicazione dell'esercizio dell'opzione, ai sensi dell'articolo 5 del D.M. 9 giugno 2004[2].

L'articolo 7-quater del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (c.d. Decreto fiscale collegato alla legge di Stabilità per il 2017) ha novellato l'articolo 117, comma 3, del TUIR[3] introducendo, in luogo della comunicazione del rinnovo dell'opzione, il suo rinnovo tacito al termine di ciascun triennio per un altro triennio, salvo revoca della stessa da manifestare con le medesime modalità e termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Ai sensi del medesimo articolo 117, comma 3, del TUIR, in caso di rinnovo tacito dell'opzione la società o l'ente controllante può modificare il criterio utilizzato, ai sensi dell'articolo 124, comma 4, del TUIR per l'eventuale attribuzione delle perdite residue, in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di revoca dell'opzione, comunicandolo nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende rinnovare l'opzione.

I medesimi effetti erano previsti dalla disposizione previgente in relazione al rinnovo (espresso) dell'opzione, in occasione del quale poteva essere modificato il criterio utilizzato.

3.2. Indicazioni

Muovendo dall'applicazione dell'articolo 124, comma 4, del TUIR, in ipotesi di interruzione o di revoca del regime di consolidato nazionale, le perdite sono riattribuite alla consolidante o alle società che le hanno prodotte sulla base del criterio indicato in sede di opzione o di rinnovo.

Il quesito attiene all'ipotesi in cui al termine di uno o più trienni sia stato modificato tale criterio e si debba stabilire se, in sede di interruzione o di revoca della tassazione di gruppo, sia da applicare l'ultimo criterio comunicato, ossia quello valido nel triennio in cui si è verificata l'interruzione (parziale o totale), oppure il criterio valido nel periodo in cui le perdite sono maturate.

Con riferimento a tale fattispecie, il criterio da utilizzare ai fini dell'attribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione del consolidato o di revoca dell'opzione (o di mancato rinnovo) è l'ultimo comunicato in sede di opzione o di rinnovo in relazione a tutte le perdite da attribuire al momento dell'evento interruttivo, indipendentemente quindi dal periodo in cui sono maturate e senza operare alcuna stratificazione di formazione delle stesse, anche qualora sia stato medio tempore modificato il criterio di attribuzione.

Infatti, la manifestazione di volontà espressa nelle singole comunicazioni deve essere considerata vincolante esclusivamente per il triennio per la quale la stessa è esercitata ed esplica i suoi effetti soltanto se l'evento interruttivo (o la revoca) si realizza nel periodo considerato; in mancanza di quest'ultimo, i criteri potranno essere modificati nella comunicazione relativa al successivo rinnovo triennale, con la conseguenza che i criteri indicati in quest'ultima avranno valenza anche in relazione alle perdite maturate nei periodi precedenti.

Pertanto, il criterio valido al momento dell'interruzione è applicato a tutte le perdite che, in modo indistinto rispetto alla loro formazione, si trovano nella disponibilità del consolidato e devono essere riattribuite.

Tale soluzione risponde anche ad esigenze di semplificazione, non imponendo, ai fini della riattribuzione delle perdite residue del consolidato - in caso di interruzione o revoca dello stesso - una loro stratificazione in base al periodo di formazione.

Le perdite attribuite a seguito dell'interruzione o della revoca del regime di consolidato possono essere utilizzate dalle società cui competono, oltre che in sede dichiarativa, anche computandole in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, mediante la presentazione del modello IPEA, secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 15 del 2017, paragrafo 5.2.2., cui si fa rinvio.

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

[1] Nel modello IPEA le perdite sono distinte per natura:

- perdite utilizzabili nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato, ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR;
- perdite utilizzabili in misura piena, perché realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva, ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR;
- perdite soggette a scadenza, distinte per periodo di realizzo, quali ad esempio le perdite di cui all'articolo 84 del TUIR vigente fino al 6 luglio 2011, ormai residuali.

Si rammenta che le perdite scomputabili sono quelle utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di rettifica e ancora disponibili alla data di presentazione del modello IPEA. Per ogni ulteriore chiarimento in materia, si fa rinvio alla circolare 28 aprile 2017, n. 15.

[2] In particolare, deve essere comunicato il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite fiscali residue nelle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di revoca dell'opzione, inserendo uno dei seguenti codici:

- 1 attribuzione alla società o ente consolidante;
- 2 attribuzione proporzionale alle società che hanno prodotto le perdite;
- 3 attribuzione alle società che hanno prodotto le perdite secondo modalità diverse dalle precedenti.

Solo in caso di designazione, le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione sono attribuite esclusivamente alle controllate che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo, secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati.

[3] La modifica è in vigore dal 3 dicembre 2016.

