Consolidati fiscali e fusioni: così la tassazione di gruppo

Dichiarazioni

Le operazioni straordinarie eseguite nel 2020 possono impattare sul Redditi Sc 2021

In alcune ipotesi (anche di scissione) si potrebbe interrompere il regime

A cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Nel 2020 diversi gruppi – spinti anche dalla pandemia – hanno eseguito operazioni straordinarie per razionalizzare le catene societarie. E molti di questi hanno aderito al consolidato fiscale nazionale (Cnm) ex articoli 117-129 del Tuir, tenuto conto dei risparmi fiscali ottenibili facendo confluire in un'unica fiscal unit i redditi e le perdite e sfruttando la possibilità di recuperare le eccedenze di Rol, Ace o crediti d'imposta (si veda Il Sole 24 Ore del 26 luglio scorso). Occorre allora verificare gli effetti che tali operazioni straordinarie comportano a livello di tassazione di gruppo e, in particolare, gli impatti sul modello Redditi Sc 2021 in caso di assenza di interruzione della tassazione di gruppo (compilazione del quadro GC).

Le fusioni

In caso di fusione tra consolidate, il consolidato fiscale non si interrompe (articolo 11, comma 1, Dm 1° marzo 2018) e il vincolo temporale di permanenza nel regime viene trasferito alla società incorporante o risultante dalla fusione, che deve rispettare il termine che scade per ultimo. Anche la fusione tra la consolidante e una o più società consolidate non interrompe la tassazione di gruppo (articolo 11, comma 2) e ciò anche nelle ipotesi di fusione inversa, in cui è la consolidata a incorporare la consolidante.

Da queste situazioni si differenzia la fusione per incorporazione in una società esterna di tutte le società facenti parte del perimetro fiscale di gruppo. Come chiarito dalle risoluzioni 322/E/07 e 139/E/08, si realizza infatti l'interruzione della tassazione di gruppo, perché i patrimoni delle società fuse/incorporate appartenenti alla fiscal unit vengono unificati in un'unica società (incorporante) esterna al consolidato fiscale delle incorporate. Di conseguenza, viene meno l'efficacia delle singole opzioni esercitate dalle società fuse, pur in assenza degli effetti interruttivi previsti dall'articolo 124, comma 1, del Tuir.

In caso di fusione per incorporazione di una consolidante in una Spac (risoluzione 13/E/18), invece, la tassazione di gruppo non si interrompe se l'operazione conclude un processo di integrazione societaria votato alla quotazione in borsa della consolidante. Sebbene la consolidante sia incorporata in una società esterna al perimetro fiscale di gruppo, di fatto non viene cambiata e c'è continuità perché la Spac non rappresenta una società dotata di una propria autonoma attività, ma un'entità nata solo per agevolare la quotazione.

Le scissioni

Altre situazioni riguardano le scissioni. Quando la beneficiaria dell'operazione è la società consolidata (anche se la scissa non appartiene alla fiscal unit), se permangono i requisiti ex articolo 117 del Tuir, l'operazione non interrompe mai la tassazione di gruppo.

L'Agenzia ha poi chiarito (circolare 40/E/2016) che anche una scissione parziale con trasferimento di partecipazioni di controllo in società consolidate non causa l'interruzione della tassazione. In particolare, l'operazione tra la beneficiaria e le società trasferite per effetto della scissione non interrompe il regime perché la beneficiaria subentra nel requisito del controllo che esisteva in capo alla scissa nei confronti delle partecipate trasferite. Il consolidato in capo alla beneficiaria va quindi considerato parte di quello originario, il cui perimetro fiscale è rappresentato da alcune fiscal unit appartenenti al consolidato fiscale della scissa.

Gli adempimenti dichiarativi

Le società risultanti dalle operazioni straordinarie del 2020 e che non hanno interrotto la tassazione di gruppo devono far confluire nel quadro GC del Redditi Sc 2021 la somma algebrica dei dati del proprio quadro GN e di quelli delle dichiarazioni delle società fuse o scisse presentate per il periodo d'imposta antecedente l'operazione.

Nella sezione "determinazione del reddito complessivo" va inserito il reddito dell'intero esercizio, pari alla somma dei redditi e delle perdite delle società partecipanti ante operazione straordinaria, e dei redditi e delle perdite relativi al periodo d'imposta in cui ha la stessa ha effetto.

Invece, nella sezione IX del quadro GC (da GC38 a GC40) va riportato:

- in colonna 1 il codice fiscale della società fusa o scissa;
- in colonna 2 la data di effetto dell'operazione straordinaria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Le situazioni possibili

L'effetto delle operazione straordinarie sulla tassazione di gruppo

PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO	OPERAZIONE	INTERRUZIONE TASSAZIONE DI GRUPPO
A: società consolidante **B: società consolidata** **C: società consolidata**	La società consolidata B effettua un'operazione di fusione incorporando la società consolidata C	NO
A: società consolidante **B: società consolidata** **C: società consolidata**	La società consolidante A effettua un'operazione di fusione incorporando la società consolidata C	NO
A: società consolidante **B: società consolidata** **C: società non appartenente al consolidato**	La società consolidante A effettua un'operazione di fusione incorporando la società C	NO
A: società consolidante **B: società consolidata** **C: società non appartenente al consolidato**	La società consolidata B effettua un'operazione di fusione incorporando la società C esterna alla fiscal unit	NO
A: società consolidante **B: società consolidata** **C: società non appartenente al consolidato**	La società C (non facente parte della fiscal unit) effettua un'operazione di fusione incorporando la società consolidata B	SI
A: società consolidante **B: società consolidata** **C: società consolidata** **D: società non appartenente al consolidato**	La società consolidante A, con un'operazione di fusione per incorporazione, viene incorporata nella società D esterna alla fiscal unit	NO *
CONSOLIDATO A **A: società consolidante** **B: società consolidata** **C: società consolidata** CONSOLIDATO D **D: società consolidante** **E: società consolidata** **F: società consolidata**	La società consolidante D effettua un'operazione di fusione per incorporazione mediante l'incorporazione della società consolidante A	NO**
A: società consolidante **B: società consolidata**	La società consolidata B viene scissa parzialmente in due beneficiarie di nuova costituzione: C e D	NO

(*) se permangono le condizioni (risoluzione 13/E/2008);
(**) continua sia il consolidato A che il consolidato D