NT+ Fisco
Norme & Tributi Plus

Il Sole 24 ORE

Imposte 01 Gennaio 2021

Continuazione del consolidato con la scissione in cui tutte le partecipazioni vanno alla newco

di Alessandro Germani

L'agenzia delle Entrate ha fornito alcune interessanti risposte in tema di operazioni straordinarie e consolidato fiscale l'ultimo giorno dell'anno.

Sulla prima tematica la risposta n. 633 conferma che ad un conferimento di azienda fra le due stabili organizzazioni in Italia di due società madri residenti Ue si applica la neutralità fiscale. Ciò in base all'articolo 178 comma 1 lettera d) (che richiama per le branch anche i conferimenti d'azienda di cui alla lettera c) e dell'articolo 179, comma 2, del Tuir, che richiama a sua volta l'articolo 176 per i conferimenti aziendali domestici. Peraltro quest'ultima norma al comma 2 prevede che il conferente o il conferitario possano essere non residenti e al comma 4 richiama le operazioni dell'articolo 178.

Lo stesso comma 4 stabilisce che le partecipazioni ricevute dai soggetti conferenti, anche per operazioni transazionali, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni dell'azienda conferita. Per una branch si andrà quindi a considerare l'iscrizione in contabilità (articolo 14 c. 5 del Dpr 600/73) della partecipazione ricevuta all'interno del rendiconto economico e patrimoniale della branch (articolo 152, comma 2, del Tuir) in ossequio al principio del «functionally separate entity» di derivazione Ocse.

In linea quindi con la risoluzione 63/E/18, in caso di trasferimento della partecipazione alla casa madre o di assegnazione diretta all'atto del conferimento o al venir meno della connessione funzionale, la plusvalenza realizzata dalla stabile conferente sarà assoggettata ad imposizione e considerata esente (parzialmente) o, in alternativa, l'eventuale minusvalenza indeducibile qualora ricorrano i presupposti della Pex (articolo 87 del Tuir). Sotto il profilo Iva l'operazione non si considera cessione di beni ex articolo 2, comma 3, lettera b) del Dpr 633/72. In virtù poi dell'alternatività fra Iva e registro, quest'ultimo si applicherà in misura fissa (articolo 4, comma 1, lettera b) della Tariffa Parte I del Dpr 131/86).

Nell'ambito poi di una complessa riorganizzazione che si compone di più scissioni, con la risposta n. 635 l'Agenzia chiarisce che la deduzione riveniente dal cosiddetto affrancamento derogatorio di cui ha beneficiato l'istante in relazione ai maggiori valori della partecipazione iscritta nel consolidato segue la partecipazione stessa e compete alla beneficiaria che ha ricevuto tale asset ad esito della scissione. L'antefatto è costituito dall'opzione di Alfa per l'affrancamento "derogatorio" sui maggiori valori fiscali della partecipazione di controllo in Beta iscritti nel suo bilancio consolidato e riferibili ad avviamento, marchi d'impresa e altre attività immateriali (articolo 15 commi 10-bis e 10-ter del Dl 185/08). La deduzione costituisce una posizione soggettiva ex articolo 173 comma 4 del Tuir.

Le posizioni soggettive sono di due tipi:

a. quelle non connesse a elementi del patrimonio scisso o rimasto (che sono oggetto di ripartizione proporzionale);

b. quelle connesse in modo specifico a singoli elementi o per insiemi a elementi del patrimonio scisso o rimasto (che "seguono" invece il ramo aziendale o l'asset a cui si riferiscono).

Un esempio di connessione diretta è quella relativa al compenso degli amministratori che si deduce per cassa, motivo per cui la deduzione "segue" il debito ed è attribuita al soggetto che a seguito della scissione risulterà titolare di quella posta debitoria.

Il riallineamento è disciplinato dal provvedimento del Direttore dell'agenzia delle Entrate del 6 giugno 2014 n. 2014/77035 che prevede, in merito alla deduzione Ires (articolo 103 del Tuir) e Irap del valore "affrancato" dell'avviamento, dei marchi di impresa e delle altre attività immateriali, un periodo di sorveglianza, costituito dai tre periodi di imposta successivi a quello in cui è avvenuto il pagamento dell'imposta sostitutiva (in senso conforme si veda la circolare 57/E/08 per il riallineamento ordinario ex articolo 176, comma 2-ter del Tuir). Nel caso di specie tale periodo di sorveglianza riguarda gli asset che emergono dal consolidato e la partecipazione iscritta nel bilancio singolo, motivo per cui la posizione soggettiva si considera

connessa con la partecipazione in Beta. Superato il triennio, la connessione viene invece meno e la posizione soggettiva diviene non connessa, da attribuirsi quindi in proporzione al patrimonio netto trasferito/rimasto in sede di scissione.

Passando al consolidato fiscale, la risposta n. 639 chiarisce che il contribuente va assoggettato alla medesima tassazione di addizionale (pari al 3,5% per gli intermediari finanziari), indipendentemente dalla circostanza che lo stesso abbia o meno aderito al regime del consolidato. Ciò potrà concretamente realizzarsi consentendo alla società che ha aderito al regime del consolidato di poter utilizzare sia le perdite fiscali pregresse non trasferite al consolidato sia quelle trasferite al regime di tassazione di gruppo. Il meccanismo di tale addizionale (articolo 1 comma 65 della legge n. 208/15) prevede che la stessa dovrà essere applicata autonomamente su base individuale, non confluendo nella tassazione complessiva globale della fiscal unit. In senso analogo per l'addizionale Ires prevista per il settore energetico la circolare 35/E/10 aveva chiarito che:

a. le perdite ante consolidato restano nella disponibilità di ciascun soggetto partecipante che le potrà utilizzare a scomputo del proprio reddito imponibile Ires, anche ai fini dell'addizionale

b. le perdite in corso di validità del consolidato devono essere trasferite alla fiscal unit ai fini della determinazione del relativo imponibile Ires di gruppo da assoggettare ad aliquota ordinaria, mentre sono utilizzate autonomamente da ciascun soggetto per abbattere i propri imponibili da assoggettare all'addizionale dell'Ires.

Al riguardo può essere utile consultare anche gli esempi della circolare 35/E paragrafo 5.

Infine la risposta n. 642 ammette la continuazione di un consolidato fiscale a seguito di una scissione in cui tutte le partecipazioni della scissa sono trasferite ad una beneficiaria di nuova costituzione, non mutando di fatto il requisito del controllo. Alfa è una holding che detiene una serie di partecipazioni: quelle in altri settori, che appartengono tutte al consolidato fiscale, sono trasferite ad una beneficiaria Beta neo costituita, mentre le partecipazioni del settore delle concessioni autostradali e delle costruzioni restano ad Alfa e non fanno parte del consolidato.

Le Entrate danno risposta positiva richiamando la circolare 40/E/16 (paragrafo 9) con la differenza che in quel caso il consolidato continua con la scissa consolidante, mentre in quello attuale la scissa "esce" definitivamente dal regime della tassazione di gruppo. Il fatto che, a differenza del caso della predetta circolare 40/E, tutte le partecipazioni fuoriescano dal controllo della scissa non è preclusivo alla continuazione del consolidato in capo alla beneficiaria. Si verifica, di fatto, una "successione" di Beta nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della scissa, rimanendo così soddisfatte le condizioni poste dagli articoli 117 e 120 del Tuir. Pur in presenza del cambio della consolidante, dunque, il consolidato non è "nuovo" in quanto costituisce e ripropone quello originario di Alfa. Di conseguenza le perdite si trasferiscono senza soluzione di continuità e non devono essere considerate pregresse ex articolo 118 comma 2 del Tuir.

L'Agenzia conclude evidenziando che qualora la scissione fosse preordinata a far circolare il consolidato in perdita fiscale di Beta attraverso la cessione delle partecipazioni della consolidante o della maggioranza delle medesime (o attraverso operazioni atte a realizzare i medesimi effetti) a soggetti terzi non appartenenti al medesimo gruppo economico, permarrebbe comunque la validità della risposta in ordine alla possibilità di continuazione del consolidato per la società beneficiaria; tuttavia le perdite delle società maturate in costanza dell'originario consolidato, al verificarsi ditale evenienza, dovranno essere considerate pregresse al consolidato di Beta e, pertanto, non utilizzabili nell'ambito di quest'ultimo.

Il Sole 24 ORE aderisce a The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati