

Risposta n. 282/2025

***OGGETTO: Consolidato fiscale – articoli 117 e ss. del TUIR – opzione – rinnovo tacito
– criterio di attribuzione delle perdite – modifica – efficacia***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Con istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante") chiede un parere, nell'ambito del cd. rinnovo tacito dell'opzione per il consolidato fiscale di cui all'articolo 117 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), in merito agli effetti della modifica del criterio di attribuzione delle perdite fiscali nel caso di interruzione (o revoca) del regime di tassazione di gruppo qualora l'interruzione di detto regime avvenga nel primo periodo di imposta successivo al suo rinnovo (tacito).

L'Istante riferisce di aver operato per decenni nel [...] . Tuttavia, a causa del rincaro dei costi energetici, vi è stata una progressiva contrazione dell'attività svolta, fino alla definitiva cessazione delle attività [...] avvenuta nei primi mesi del 2024.

Venuta meno la natura operativa, l'Istante rappresenta di essere posta al vertice di un gruppo industriale attivo nel settore [...], esercitando l'attività di *holding* di partecipazioni, per effetto del controllo esercitato sulla società BETA S.p.A. (di seguito, "BETA"), attiva nel campo [...]. BETA detiene a sua volta partecipazioni di controllo di società estere [...] operanti nel settore [...].

L'Istante e BETA hanno aderito al regime di consolidato fiscale a partire dal periodo d'imposta 2016 mediante la stipula di un accordo di consolidato fiscale (di seguito, "Accordo di Consolidato"), [...] ai sensi dell'articolo 117 del TUIR.

In data 19 dicembre 2024, GAMMA S.p.A., *holding* industriale a capo di un composito gruppo (di seguito, "Gruppo GAMMA"), tra i *leader* nel settore [...], ha manifestato il proprio interesse all'acquisizione dell'intero capitale di BETA presentando un'offerta vincolante di acquisto.

In data [...] febbraio 2025, il Gruppo GAMMA ha acquisito il 100 per cento del capitale società di BETA determinando l'interruzione del regime della tassazione di gruppo con l'Istante.

L'Istante riferisce che "[t]ra le altre cose, l'Accordo Consolidato, al paragrafo [...] in tema di perdite pregresse, stabiliva che le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di gruppo, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo rimanessero in capo alla società consolidante".

Nell'economia dell'operazione di cessione del Gruppo BETA, *"l'assegnazione delle perdite a [BETA] (soggetto che le ha generate) è stata ritenuta più funzionale e coerente rispetto all'origine delle stesse ed anche considerato che [l'Istante], a seguito della cessione della partecipazione, avrebbe nei fatti cessato ogni attività industriale"*.

A tal fine, con decorrenza dal 1° gennaio 2025, l'Istante e BETA hanno convenuto di modificare il criterio di attribuzione delle perdite residue, prevedendo al paragrafo [...] dell'Accordo di Consolidato la seguente formulazione: *"[l]e perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di gruppo, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo sono attribuiti alle società che li hanno prodotti"*.

Tale modifica, secondo gli articoli 124, comma 4, e 117, comma 3, del TUIR, deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende rinnovare l'opzione (*i.e.*, nel modello Redditi 2025).

Tuttavia, poiché il modello Redditi SC 2025 non era ancora disponibile alla data della cessione, l'Istante ha, prima, comunicato all'Agenzia delle Entrate l'intervenuta modifica del criterio di attribuzione delle perdite in caso di interruzione del consolidato mediante l'invio, in data 12 febbraio 2025, del modello *"Comunicazioni per i regimi di Tonnage Tax, Consolidato, Trasparenza e per l'opzione Irap"*. Successivamente, a seguito della cessione di BETA a Gruppo GAMMA, ha comunicato la conseguente interruzione del regime della tassazione di gruppo mediante l'invio, in data 17 marzo 2025, del modello *"Comunicazioni per i regimi di Tonnage Tax, Consolidato, Trasparenza e per l'opzione Irap"*.

Ciò premesso, l'Istante chiede di sapere se *"in presenza dell'intervenuta causa di interruzione nel medesimo periodo d'imposta in cui le parti hanno modificato"*

l'Accordo di Consolidato ed anche in ragione dell'indisponibilità del modello Redditi per indicare la modifica del criterio di ripartizione delle perdite pregresse prima dell'evento interruttivo del consolidato", tale modifica possa essere considerata validamente effettuata tramite il modello "Comunicazioni per i regimi di Tonnage Tax, Consolidato, Trasparenza e per l'opzione Irap".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che "all'atto dell'interruzione del consolidato il criterio di ripartizione delle perdite residue sia quello ultimo comunicato in sede di opzione o di rinnovo in relazione a tutte le perdite da attribuire al momento dell'evento interruttivo, a prescindere dalla modalità tecnica di trasmissione della Comunicazione di Interruzione. Conseguentemente, le perdite residue maturate da [BETA] nel corso della vigenza del consolidato fiscale debbano ritenersi ad essa attribuibili e riportabili a nuovo".

A sostegno di tale tesi, l'Istante richiama gli articoli 124 e 125 del TUIR e gli articoli 13 e 14 del decreto ministeriale 1° marzo 2018 i quali, in merito alle modalità di esercizio e rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo, avrebbero comportato l'eliminazione dell'"obbligo di presentare una comunicazione separata e stabilendo che la scelta del criterio di attribuzione debba essere resa nota tramite la dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta del nuovo triennio".

L'Istante riferisce che, inoltre, la comunicazione da inviare continuerebbe "ad assolvere alla funzione di salvaguardare le esigenze di controllo dell'Amministrazione finanziaria, assicurandole la possibilità di verificare in modo tempestivo e trasparente la corretta attribuzione delle perdite residue".

Nel caso di specie, l'Istante sostiene che *"la comunicazione della modifica del criterio è stata trasmessa in data 12 febbraio 2025 tramite il Modello OP anteriormente all'interruzione del consolidato e, soprattutto, in un momento in cui non era ancora disponibile il Modello Redditi SC 2025, previsto per l'esercizio formale dell'opzione.*

Alla luce di ciò, la modifica del criterio di attribuzione delle perdite si ritiene possa avere piena efficacia in quanto la comunicazione effettuata mediante il Modello OP, intervenuta anteriormente all'evento interruttivo e conforme alla volontà espressa dalle parti, deve ritenersi idonea a soddisfare la funzione sostanziale dell'adempimento comunicativo e preventivo, assicurando all'Amministrazione finanziaria la possibilità di esercitare un controllo efficace".

Pertanto, l'Istante ritiene che *"la comunicazione della modifica del criterio di attribuzione delle perdite residue tramite l'invio del Modello OP debba considerarsi valida ed efficace, avuto riguardo (i) all'effettiva volontà espressa dalle parti con riferimento al nuovo triennio di rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale; (ii) all'obiettivo del legislatore di semplificare gli adempimenti, come evincibile dalle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 175/2014, e (iii) alla circostanza che la dichiarazione dei redditi (Modello Redditi SC 2025), nella quale tale criterio dovrà essere recepito secondo la previsione normativa, non era ancora disponibile né trasmissibile al momento dell'evento interruttivo".*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere attiene esclusivamente ai profili interpretativi connessi al quesito rappresentato dall'Istante relativo all'efficacia,

per i soggetti che aderiscono al regime del consolidato fiscale, della modifica, a seguito di rinnovo tacito dell'opzione per la tassazione di gruppo, del criterio di attribuzione delle perdite fiscali della *fiscal unit* in sede di interruzione del consolidato, nel caso in cui l'interruzione di tale regime si verifichi nel primo periodo di imposta di rinnovo (tacito). Il presente parere, pertanto, non implica né presuppone alcuna valutazione in merito alla validità delle modifiche dell'Accordo di Consolidamento concluso e alla correttezza del contenuto dei modelli "*Comunicazioni per i regimi di Tonnage Tax, Consolidato, Trasparenza e per l'opzione Irap*" inviati dall'Istante, e ai presupposti della loro trasmissione.

Occorre premettere che la circolare 26 gennaio 2018, n. 2/E, al paragrafo 3, ha evidenziato che "*[i]n 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 [oggi, D.M. 1° marzo 2018, n.d.r.]*".

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 7-*quater*, comma 27, lettera c), del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, ha modificato l'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 117 del TUIR prevedendo che "[a]l termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al periodo precedente si applica al termine di ciascun triennio".

Sul punto, la citata circolare n. 2/E, ha evidenziato che le modifiche al richiamato comma 3 hanno introdotto, in luogo della comunicazione (espressa) del rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo, l'istituto del rinnovo tacito al termine di ciascun triennio per il successivo triennio "*salvo revoca della stessa da manifestare con le medesime modalità e termini previsti per la comunicazione dell'opzione*", e ha confermato che:

- "*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*";

- "*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".

Inoltre, si ricorda che l'individuazione del criterio di attribuzione delle perdite fiscali residue in caso di interruzione o revoca del consolidato, e la possibilità di modificare tale criterio in ipotesi di rinnovo dell'opzione per il consolidato sono scelte rimesse alla piena autonomia delle parti non sindacabili da parte dell'Amministrazione finanziaria (salvo naturalmente l'obbligo della loro comunicazione nei modi e nei termini previsti dalla legge).

La richiamata circolare n. 2/E del 2018 ha chiarito che *"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"*.

Nel caso rappresentato nell'istanza, dunque, per effetto delle modifiche al comma 3 del citato articolo 117, il regime della tassazione di gruppo facente capo all'Istante, in qualità di consolidante, per il triennio 2022-2023-2024 si è rinnovato tacitamente (ossia, automaticamente) anche per il triennio 2025-2026-2027 a decorrere dal 1° gennaio 2025, in assenza di un'espressa manifestazione in senso contrario (*i.e.*, revoca) da parte dei soggetti interessati. Ciò implica che la modifica del criterio di

attribuzione delle perdite residue che il soggetto consolidante manifesta in occasione del rinnovo tacito (per il 2025), risulta pienamente efficace.

Non osta a una simile soluzione la circostanza che il regime del consolidato si interrompa nel corso del primo periodo d'imposta di rinnovo (2025) poiché la possibilità di modificare il criterio di attribuzione delle perdite residue e la conseguente efficacia della stessa richiedono solamente che sia configurabile il rinnovo (tacito) dell'opzione per la tassazione di gruppo e, dunque, l'efficacia dell'opzione, anche per il successivo triennio, del consolidato in essere.

Inoltre, non assume alcuna rilevanza il fatto che per effetto della cessione delle partecipazioni BETA il consolidato fiscale facente capo all'Istante si interrompa per il periodo d'imposta in cui viene meno il requisito del controllo (ossia, dal 2025) poiché, a prescindere dal momento della decorrenza, l'esistenza di un evento interruttivo del regime del consolidato implica *ex se* la sua produzione di effetti (*cfr.*, l'articolo 124 del TUIR).

Pertanto, sulla base di quanto rappresentato dell'Istante, la modifica del criterio di attribuzione delle perdite residue avvenuta in occasione del rinnovo tacito per il triennio 2025-2026-2027 risulta efficace pur interrompendosi il regime di tassazione di gruppo nel corso del primo esercizio del triennio (2025) successivo al rinnovo.

Sotto il profilo dichiarativo, in base al combinato disposto degli articoli 117, comma 3, e 119, comma 1, lettera b), del Tuir e degli articoli 5 e 6 del D.M. 1° marzo 2018, stante la peculiarità della fattispecie rappresentata nell'istanza, si ritiene efficace - limitatamente al caso in specie - la modifica del criterio di attribuzione delle perdite in caso di interruzione o revoca del consolidato fiscale, avvenuta attraverso la

presentazione, da parte dell'Istante nel febbraio 2025, del modello "*Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione irap*". Resta fermo che l'Istante provvederà comunque a indicare tale modifica del criterio in parola nella dichiarazione modello Redditi SC 2025, periodo d'imposta 2024.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nei relativi allegati, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)