

Attualità

L'impatto dell'Ires sulla pianificazione fiscale (17)

21 Dicembre 2004

La disciplina positiva del consolidato domestico



Prima di approfondire la tematica delle opportunità derivanti dalla partecipazione alla tassazione di gruppo, si evidenziano le caratteristiche salienti del consolidato fiscale previste dagli articoli 117 e seguenti del Tuir.

Disposizioni normative in tema di consolidato nazionale presenti nel Tuir

ARTICOLO	DESCRIZIONE
117	<i>Soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti</i>
118	<i>Effetti dell'esercizio dell'opzione</i>
119	<i>Condizioni per l'efficacia dell'opzione</i>
120	<i>Definizione del requisito di controllo</i>
121	<i>Obblighi delle società controllate</i>
122	<i>Obblighi della società od ente controllante e rettifiche di consolidamento</i>
123	<i>Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo</i>
124	<i>Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio</i>
125	<i>Mancato rinnovo dell'opzione</i>
126	<i>Limiti all'efficacia ed all'esercizio dell'opzione</i>
127	<i>Responsabilità</i>
128	<i>Norma transitoria</i>
129	<i>Disposizioni applicative</i>

Le disposizioni attuative del consolidato nazionale sono state emanate con decreto ministeriale 9 giugno 2004(1).

Ai sensi dell'articolo 117 sono ammessi all'opzione congiunta per il consolidato nazionale:

- le società di capitali e gli enti commerciali residenti in Italia, in qualità di controllante, e ciascuna società controllata residente in Italia
- le società e gli enti residenti in Paesi con trattato contro la doppia imposizione, che abbiano una stabile organizzazione in Italia, in qualità di consolidante, e ciascuna società(2) controllata mediante la predetta stabile organizzazione.

Per la nozione di controllo l'articolo 117 rinvia sia all'articolo 2359, comma 1, numero 1, del codice civile, sia ai requisiti di cui al successivo articolo 120, Tuir.

La prima disposizione individua la nozione di controllo nella facoltà di disporre della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

L'articolo 120 richiede dei requisiti più specifici, stabilendo che *"si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata"* partecipate in misura *"superiore al 50 per cento"*, sia con riferimento al *"capitale sociale"*, sia con riferimento all'*"utile di bilancio"*. Ai fini del calcolo del 50 per cento rilevano anche le partecipazioni indirette, ma in tal caso occorre tener *"conto della demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo"*.

Il successivo articolo 118, al comma 1, chiarisce che *"l'esercizio dell'opzione ... comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti, da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante"*.

Per effetto dell'opzione, l'articolo 121 impone a *"ciascuna società controllata"* di *"compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o all'ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo"*(3).

Mentre la società o l'ente controllante, a norma dell'articolo 122, *"calcola il reddito complessivo globale"* e *"presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato"*.

In sede di determinazione del reddito complessivo globale il soggetto controllante apporta *"alla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti"* le variazioni in aumento o in diminuzione previste dalla legge (rettifiche di consolidamento), in particolare:

- *in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate ... anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione.* Trattasi dell'esclusione totale da tassazione dei dividendi percepiti dai soggetti partecipanti al consolidato, in luogo dell'esclusione per il 95 per cento del loro ammontare
- *in diminuzione o in aumento per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale di cui all'articolo 97, secondo quanto previsto dal comma 2 dello stesso articolo.* La disposizione è riferita all'irrelevanza nel calcolo del pro-rata patrimoniale delle partecipazioni in società che aderiscono alla tassazione consolidata
- *in diminuzione per un importo corrispondente alla differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni assoggettati al regime di neutralità di cui all'articolo 123,* che attiene alla possibilità della cessione di beni, diversi da quelli che producono ricavi e dalle partecipazioni con i requisiti dell'esenzione, in continuità dei valori fiscalmente riconosciuti.

L'eventuale perdita ottenuta dalla somma algebrica degli imponibili e il suo riporto a nuovo spettano, ai sensi dell'articolo 118, comma 1, secondo periodo, al soggetto controllante, in sede di determinazione del reddito consolidato.

Al contrario, le perdite fiscali anteriori rispetto all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono.

Le eccedenze d'imposta precedenti all'ingresso nel gruppo possono essere utilizzate dalla società o ente controllante o dalla controllata cui competono.

Al soggetto controllante compete inoltre, a mente dell'articolo 118, comma 1, *"la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo"* e anche *"gli obblighi di versamento a saldo e in acconto"*, che si generano dalla dichiarazione del consolidato.

Le conseguenze della cessazione della tassazione consolidata sono disciplinate dagli articoli 124 e 125(4), il primo per l'ipotesi di interruzione prima del compimento del triennio e il secondo in caso di mancato rinnovo dell'opzione.

Ai sensi dell'articolo 124, l'interruzione della tassazione consolidata si determina qualora *"il requisito del controllo ... cessa per qualsiasi motivo prima del triennio"*.

Altri casi che determinano l'interruzione sono contemplati dall'articolo 13(5) del decreto ministeriale 9 giugno 2004.

In queste ipotesi, ex articolo 124, comma 1, lettere a) e b), la consolidante, relativamente al *"periodo d'imposta in cui viene meno"* il requisito, ridetermina il reddito tenendo conto:

- a. degli "interessi passivi dedotti nei precedenti esercizi del triennio per effetto di quanto previsto dall'articolo 97, comma 2" (ricalcolo del pro rata patrimoniale)
- b. della "residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni acquisiti dalla stessa società o ente controllante o da altra società controllata secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'articolo 123. Il periodo precedente si applica nel caso in cui il requisito del controllo venga meno anche nei confronti della sola società cedente o della sola società cessionaria".

Le perdite risultanti dalla dichiarazione del consolidato possono alternativamente rimanere nell'esclusiva disponibilità della società consolidante ovvero essere imputate alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo, con criteri che stabiliscono gli stessi soggetti interessati.

Entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento che ha comportato l'interruzione della tassazione di gruppo, la consolidante è tenuta a comunicare all'Agenzia delle Entrate la perdita di efficacia dell'opzione, nonché l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto.

Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, l'articolo 125, richiamando *le disposizioni dell'articolo 124, comma 1, lettera b)*, sancisce il recupero a tassazione della residua differenza tra valore contabile e fiscale dei beni trasferiti in neutralità fiscale di cui all'articolo 123.

Si osservi che la ripresa a tassazione degli interessi passivi dedotti, per effetto dell'irrelevanza nel calcolo del pro-rata patrimoniale delle partecipazioni in società che aderiscono al consolidato, deve avvenire soltanto in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, mentre la neutralità fiscale dei trasferimenti di beni ex articolo 123 è comunque temporanea, essendo in ogni caso recuperata nel tempo. Risulta, infine, sempre definitivamente acquisita, la totale esclusione da tassazione per i dividendi percepiti da società che aderiscono al consolidato.

Ulteriore aspetto che inciderà sulla opportunità di optare per il consolidato è rappresentato dalla norma transitoria disciplinata dall'articolo 128 del Tuir e dall'articolo 16 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004.

Il legislatore ha introdotto una norma a carattere antielusivo, la *cuiratio* è contenuta nella relazione di accompagnamento al Dlgs 344/2004, ove si riporta che è stato introdotto: "*... un meccanismo correttivo volto ad evitare che, nel passaggio da un sistema che ammette la svalutazione di partecipazione ad un sistema che prevede la tassazione di gruppo, gli stessi costi concorrano più volte alla riduzione del reddito imponibile dapprima indirettamente tramite le svalutazioni delle partecipazioni operate a fronte di rettifiche di valore e di accantonamenti a fondi rischi non deducibili effettuati dalla società controllata e tali da ridurre il proprio patrimonio contabile (operazione, quest'ultima, non più consentita per effetto del D.L. n. 209/2002) e poi, all'atto dell'utilizzo dei fondi, mediante la conseguente variazione in diminuzione. Il meccanismo correttivo si applica, in ogni caso, in presenza di svalutazioni della partecipazione direttamente correlabili alla quota di riduzione del patrimonio netto della partecipata determinatasi per effetto di rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti, tenuto conto delle eventuali rivalutazioni riprese a tassazione,...*".

Ove, dunque, il valore civilistico dei componenti attivi o passivi della controllata divergano dal corrispondente valore fiscale degli stessi, è necessario procedere al riallineamento dei due valori.

Nel prossimo intervento si esamineranno i vantaggi e gli svantaggi, o mancati benefici, conseguenti all'adesione al consolidato nazionale.

NOTE:

(1) Articolo 1 *Ambito di applicazione e definizioni*; Articolo 2 *Soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti*; Articolo 3 *Percentuali dei diritti di voto*; Articolo 4 *Limiti all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo*; Articolo 5 *Esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo*; Articolo 6 *Effetti dell'esercizio dell'opzione*; Articolo 7 *Dichiarazione dei redditi propri di ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo*; Articolo 8 *Obblighi delle società controllate*; Articolo 9 *Dichiarazione dei redditi del consolidato*; Articolo 10 *Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo*; Articolo 11 *Operazioni straordinarie che non interrompono la tassazione di gruppo*; Articolo 12 *Casi particolari di determinazione del reddito*; Articolo 13 *Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio*; Articolo 14 *Rinnovo dell'opzione*; Articolo 15 *Ingresso di società controllate nel consolidato durante il periodo di tassazione di gruppo*; Articolo 16 *Determinazione del reddito imponibile per effetto di svalutazioni dedotte*; Articolo 17 *Ufficio competente*.

(2) Ai sensi dell'articolo 120, comma 1, del Tuir, i soggetti controllati possono essere: società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata.

(3) Ciascun soggetto appartenente al gruppo deve presentare all'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione dei redditi, senza liquidazione dell'imposta e con l'indicazione del reddito prodotto all'estero e della relativa imposta pagata (articolo 7 del decreto ministeriale 9 giugno 2004).

(4) E anche dagli articoli 13 e 14 del decreto ministeriale 9 giugno 2004.

(5) Fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidato; presenza di società che fruiscono di riduzione dell'aliquota dell'Ires; società che opta, in qualità di partecipata, per la trasparenza fiscale; liquidazione giudiziale; trasformazione di una società soggetta all'Ires in società non soggetta a tale imposta; trasformazione della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'articolo 120 del testo unico; trasformazione della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'articolo 117 del testo unico; trasferimento all'estero della residenza della consolidata o della consolidante se la stessa non rispetta le condizioni di cui all'articolo 117, comma 1.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/limpatto-dellires-sulla-pianificazione-fiscale-17>