

Attualità

Consolidato nazionale: dal quadro GN al modello CNM (7)

28 Ottobre 2005

Reddito o perdita; perdite apportate dalle società del gruppo; liquidazione; compensazione "orizzontale"; credito del gruppo

Thumbnail Image not found or type unknown Dal punto di vista dichiarativo per i soggetti che aderiscono al consolidato nazionale la chiusura del cerchio è realizzata nel quadro CN del modello CNM, nel quale la società o ente consolidante liquida l'Ires di gruppo dovuta o la differenza a proprio favore. In tale sede, saranno quindi utilizzati i crediti e le ritenute che sono stati trasferiti e comunicati da ciascuna società appartenente al gruppo consolidato, ivi compresa la consolidante, attraverso la compilazione del quadro GN del modello Unico 2005-SC, per poi essere recepiti nel quadro NX del modello CNM.

Il quadro CN presenta dunque la stessa struttura del "gemello" quadro RN, ma il dato che differenzia l'attività di liquidazione del soggetto consolidante è che, considerata la loro origine, alcune partite creditorie risultano utilizzabili solo entro ben determinati limiti. E' il caso, ad esempio, dei crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 9 luglio 1997, n. 241, o quello delle eccedenze d'imposta ricevute ai sensi dell'articolo 43-ter del Dpr n. 602 del 1973, che, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lett. b), del decreto ministeriale 9 giugno 2004, possono essere trasferiti per un importo non superiore all'Ires dovuta dal gruppo e sono conseguentemente utilizzati dalla consolidante esclusivamente per il pagamento della predetta Ires.

In merito, si è avuto peraltro modo di distinguere i crediti la cui utilizzazione viene considerata "interna" da quelli per i quali rimane fermo l'ulteriore limite di 516.456,90 euro, in quanto compensabili "orizzontalmente".

V'è poi da esaminare il trattamento delle eventuali eccedenze a credito emergenti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, con riferimento alle quali avremo modo di esaminare il recente orientamento dell'Agenzia delle Entrate⁽¹⁾.

Da ultimo, in caso di interruzione della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo della stessa, ai sensi dell'articolo 124, comma 4, del Tuir, è previsto che i crediti trasferiti al gruppo e non utilizzati restano nella esclusiva disponibilità della società o ente controllante.

Reddito o perdita

Una volta determinato nel quadro NF il reddito (o la perdita) del gruppo su cui applicare l'ordinaria aliquota prevista per i soggetti Ires (33 per cento), quest'ultimo va indicato nel rigo CN1 (rigo CN2, in caso di perdita) e, quindi, per quest'anno, nel rigo CN4. E' infatti chiaro che, essendo quello dichiarato il primo periodo d'imposta di applicazione dell'istituto previsto dall'articolo 117 del Tuir non sussistono perdite di precedenti periodi d'imposta maturate in costanza di opzione e utilizzabili ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto ministeriale 9 giugno 2004.

Pertanto, per quest'anno, il rigo CN3 non accoglie alcun valore. Diversamente, nel rigo CN4 andrebbe indicata la differenza tra l'importo indicato nel rigo CN1 (reddito del gruppo) e quanto indicato nel rigo CN3 (perdite di periodi d'imposta precedenti), ma tale fattispecie si rende concretamente applicabile a partire dalla prossima dichiarazione dei redditi del consolidato.

In merito all'eventuale perdita prodotta in costanza di opzione, indicata nel rigo CN2, è stato già evidenziato⁽²⁾ che quest'ultima:

- risulta utilizzabile nelle successive dichiarazioni dei redditi del consolidato secondo i consueti meccanismi previsti dall'articolo 84 del Tuir
- che, in tal caso, si rende necessaria la compilazione del quadro CS, prospetto "Perdite non compensate", memorizzando le predette perdite per anno di formazione, o evidenziando la natura illimitata delle stesse, per le quali, si ricorda, occorre fare riferimento alla posizione della singola società consolidata che le ha prodotte.

Perdite apportate dalle società del gruppo

Ai sensi dell'articolo 124, comma 4, del Tuir, le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente consolidante.

Tuttavia:

1. tale disposizione consentiva di prevedere, nel decreto attuativo, appositi criteri per l'attribuzione delle perdite fiscali alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti venga meno il requisito del controllo
2. ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004, l'esercizio congiunto dell'opzione deve contenere anche il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione alle società che le hanno prodotte delle perdite residue in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, o di mancato rinnovo dell'opzione.

Pertanto, qualora in sede di comunicazione di adesione al consolidato nazionale si sia optato per un diverso criterio di imputazione delle perdite residue va compilato il prospetto delle "Perdite apportate dalle società del gruppo", indicando, nelle colonne 2 e 8 dei rigi da CS2 a CS6, rispettivamente, le perdite riportabili senza limiti di tempo e quelle di cui al comma 1 dell'articolo 84 del Tuir, apportate al consolidato da ciascuna società appartenente al gruppo, ferma restando che quest'ultima va individuata attraverso l'indicazione del relativo codice fiscale nella colonna 1 di ciascun rigo.

Liquidazione

L'imposta lorda di cui al rigo CN5 può essere nettizzata dell'importo delle detrazioni eventualmente spettanti al gruppo, calcolate sulla base degli oneri detraibili complessivamente trasferiti da parte di ciascun soggetto appartenente al gruppo consolidato; dall'imposta netta (rigo CN7) così determinata vanno poi sottratti crediti d'imposta e ritenute, giungendo all'Ires dovuta o a favore del contribuente, di cui al rigo CN13. Nei successivi rigi vanno utilizzate le somme a credito derivanti dal trasferimento:

- dei crediti da quadro RU (CN14)
- delle eccedenze emergenti dalle precedenti dichiarazioni (CN15)
- delle eccedenze ricevute ai sensi dell'articolo 43-ter del Dpr n. 602 del 1973, per la parte imputata a titolo di acconto (CN17, colonna 1).

E' peraltro chiaro che, qualora l'importo indicato in colonna 1 del rigo CN17 sia inferiore alle rate di acconto dovute, di cui a colonna 3 del medesimo rigo, la differenza, versata con le modalità ed entro i termini ordinari previsti per le imposte sui redditi (ad esempio, 20 giugno), va riportata nella colonna 2.

Con le consuete modalità sarà quindi individuato l'eventuale importo a debito (CN18) o a credito

(CN19), scaturente dalla somma algebrica dei rigi da CN13 a CN17.

Nel caso in cui emerga un'imposta a debito, l'importo di cui al rigo CN18 va riportato nella colonna 3 del rigo CN20; in tal caso, per il saldo potranno essere utilizzate le eccedenze d'imposta a tal fine trasferite da ciascuna società aderente al consolidato (rigo NX55), che vanno indicate nella colonna 1 del rigo CN20, mentre la differenza effettivamente versata va indicata in colonna 2 del medesimo rigo.

Compensazione "orizzontale"

Al momento di effettuare il versamento dell'Ires di gruppo, la consolidante può utilizzare in compensazione "orizzontale" anche eventuali crediti diversi dall'Ires, se a tal fine opportunamente trasferiti. Questi ultimi, essendo nella disponibilità di uno o più soggetti aderenti al consolidato nazionale, sono stati trasferiti al gruppo attraverso l'apposita comunicazione operata nella sezione III del quadro GN, per essere poi "accolti" nella sezione X del quadro NX del modello CNM, la cui compilazione è a carico della società o ente consolidante.

Come è noto, nella fase di trasferimento al gruppo consolidato, le predette eccedenze non possono essere cedute per un importo superiore a 516.456,90 euro, comprensivo degli eventuali utilizzi "in proprio"⁽³⁾ da parte del soggetto cedente. Con la circolare 18 luglio 2005, n. 35/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'utilizzo di tali eccedenze da parte della società o ente consolidante non "soffre" nuovamente del limite di 516.456,90 euro, in quanto la verifica di tale franchigia è stata già operata con riferimento alle singole società aderenti al consolidato.

Ovviamente, rimane fermo che il trasferimento e il relativo utilizzo delle predette eccedenze sono finalizzate, e quindi limitate, all'Ires complessivamente dovuta dal gruppo, a titolo di acconto o di saldo.

Esempio

Si consideri l'opzione tra la controllante Alfa e le due controllate, Beta e Gamma, e si ipotizzi:

1. che nella propria dichiarazione dei redditi, modello Unico 2005-SC, entrambe le società consolidate presentino un credito Iva, rispettivamente pari a 700mila e 600mila euro
2. che la società Beta utilizzi "in proprio" l'importo di 200mila euro
3. che la società Alfa liquidi nel modello CNM un debito Ires complessivamente pari a 850mila euro.

I trasferimenti praticabili in direzione del modello CNM sono i seguenti:

- la società Beta può cedere alla controllante Alfa l'importo di 316.456,90 euro
- la società Gamma può cedere un credito Iva pari a 516.456,90 euro.

L'importo nel complesso trasferito ammonta a 832.913,80 euro e potrà essere integralmente utilizzato in compensazione orizzontale con l'Ires di gruppo, attraverso la presentazione del modello di pagamento F24.

Del pari, qualora l'Ires dovuta dal gruppo fosse risultata di importo inferiore, ad esempio pari a 600mila euro, il trasferimento complessivo al gruppo e il relativo utilizzo mediante modello F24 da parte della consolidante dev'essere ricondotto a tale importo.

Credito del gruppo

Dalla dichiarazione dei redditi del consolidato potrebbe emergere un'imposta a credito (rigo CN19), e, al riguardo, è stato osservato che, considerata la particolare disciplina transitoria degli acconti, tale eventualità è tutt'altro che trascurabile.

In tal caso, ai sensi dell'articolo 118, comma 2, del Tuir, resta ferma l'applicabilità delle disposizioni previste dall'articolo 43-ter del Dpr 29 settembre 1973, n. 602.

In base alle precisazioni dell'Agenzia delle Entrate, circolare 18 luglio 2005, n. 35/E, ciò vuol dire che la società o ente consolidante potrà cedere le predette eccedenze:

- a un soggetto incluso nel perimetro di consolidamento
- a un soggetto che non risulta incluso nel perimetro di consolidamento, ma appartiene comunque alla più ampia definizione di gruppo, di cui al comma 4 del citato articolo 43-ter⁽⁴⁾.

L'Agenzia delle Entrate segnala, infatti, che il perimetro di consolidamento domestico evidenzia un ambito mai più ampio di quello previsto in linea generale per le cessioni infragruppo dal comma 4 del predetto articolo 43-ter.

Giova quindi evidenziare le concrete modalità di cessione delle predette eccedenze, che vanno indicate nel rigo CN22, ma, in ossequio alle formalità richieste dal comma 2 della predetta disposizione⁽⁵⁾, per quest'anno comportano la compilazione della sezione II del quadro NI, ordinariamente utilizzabile nel caso dell'interruzione della tassazione di gruppo.

Esempio

Si consideri l'opzione per il consolidato nazionale tra la società Alfa (controllante) e la controllata Beta, entrambe con esercizio coincidente con l'anno solare. La società Alfa controlla a sua volta, con i requisiti previsti dal comma 4 dell'articolo 43-ter del Dpr n. 602 del 1973, anche la società

Gamma, fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente al 2004. Si supponga quindi che la società Alfa presenti, a seguito della liquidazione operata nel quadro CN del modello CNM, un credito d'imposta pari a 50mila euro, che intende trasferire totalmente, in parte alla consolidata Beta (20mila) e per la restante somma alla controllata Gamma. Si veda la tab. n. 1, nella quale sono illustrate le modalità di compilazione della sezione II, quadro NI, del modello CNM:

Le modalità di compilazione della sezione II del quadro NI sono abbastanza intuitive e, al riguardo, si ritiene opportuno sottolineare solo un'ultima precisazione dell'Agenzia, secondo cui la verifica del lasso temporale di cui al comma 4 del predetto articolo 43-ter (il possesso delle partecipazioni di controllo fin dall'inizio...) va effettuata sempre, e cioè anche qualora la cessione delle eccedenze sia perfezionata nei riguardi di un soggetto appartenente al gruppo consolidato (tornando all'esempio, potrebbe essere il caso della società Beta).

7 - continua. L'ottava e ultima puntata su FISCOoggi di lunedì 31; le prime sei sono state pubblicate nei giorni 5, 7, 14, 17, 21 e 24 ottobre

NOTE:

- 1) Il riferimento è alla circolare 18 luglio 2005, n. 35/E, in tema di cessione delle eccedenze Ires nell'ambito del consolidato nazionale.
- 2) Si veda "**Consolidato nazionale: dal quadro GN al modello CNM (6)**", in FISCOoggi del 24 ottobre 2005.
- 3) Circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E, dell'Agenzia delle Entrate.
- 4) In base al comma 4 dell'articolo 43-ter, Dpr 29 settembre 1973, n. 602, appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società da questo controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute dall'ente o società controllante o tramite una società controllata da questo ai sensi del precedente articolo per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti d'imposta ceduti.
- 5) Ai sensi del comma 2, del citato articolo 43-ter, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria la cessione delle eccedenze è

efficace a condizione che l'ente o società cedente indichi nella dichiarazione gli estremi dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

di

Antonio Mastroberti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/consolidato-nazionale-dal-quadro-gn-al-modello-cnm-7>