



# Unione mese

## Notiziario mensile

Rif. n° u5184/03 del 26/09/2003

SL/ sp

Per: AMMINISTRAZIONE FISCALE/TRIBUTARIO

### Riforma fiscale delle società - Il consolidato nazionale

Facciamo seguito alla nostra precedente circolare per avviare l'esame dei principali istituti introdotti con la riforma fiscale per le società.

La presente circolare è dedicata all'analisi del consolidato nazionale.

#### IL CONSOLIDATO NAZIONALE

In attuazione dell'art. 4, co. 1, lett. a) della legge delega, lo schema di decreto legislativo prevede che la società o l'ente controllante e le società controllate possano congiuntamente esercitare l'opzione per la determinazione di un unico reddito imponibile complessivo, corrispondente alla somma algebrica degli imponibili delle società del gruppo, opportunamente rettificati.

#### Soggetti ammessi (art. 118)

La partecipazione al consolidato nazionale, in qualità di controllanti, è subordinata alla presenza di requisiti "soggettivi" diversi per:

- 1) i soggetti residenti
- 2) i soggetti non residenti.

##### 1) *Soggetti residenti (art. 118, comma 1)*

Possono esercitare l'opzione per il consolidato nazionale i soggetti ai quali si applicherà la futura imposta sul reddito delle società (IRES), e in particolare:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni;
- b) le società a responsabilità limitata;
- c) le società cooperative;
- d) le società di mutua assicurazione;

e) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Tra questi enti si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario ed autonomo.

##### 2) *Soggetti non residenti (art. 118, comma 2)*



# Unione mese

## Notiziario mensile

Sono inoltre ammessi al consolidato nazionale le società e gli enti commerciali di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (comprese le società e le associazioni indicate nell'art. 5 della bozza di testo unico) a condizione che:

- siano residenti in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;
- esercitino nel territorio dello Stato un'attività commerciale, così come definita dall'art. 55 della bozza di testo unico, mediante una stabile organizzazione alla quale la partecipazione in ciascuna società controllata sia "effettivamente connessa".

### **Soggetti esclusi (art. 128, comma 2)**

Non possono esercitare l'opzione per il consolidato nazionale:

- le società che non determinano il proprio imponibile in base alle norme relative all'imposta sulle società;
- le società che usufruiscono di agevolazioni totali o parziali ai fini dell'imposta sulle società;
- le società soggette a fallimento o a liquidazione coatta amministrativa; in tal caso, qualora l'opzione sia già stata esercitata, questa si considera cessata dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione del fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione.

### **Definizione del requisito di controllo (art. 121)**

Ai fini della definizione della nozione di controllo, l'art. 121 precisa che la partecipazione detenuta dalla controllante deve essere riferita sia al capitale sociale sia all'utile di bilancio delle controllate.

Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata:

- al cui capitale sociale la società o ente controllante partecipi, direttamente o indirettamente, in misura superiore al 50%, da determinarsi tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto esercitabili nell'assemblea generale di cui all'art. 2346 del codice civile (*per gli effetti di "demoltiplicazione", vedi paragrafo successivo*);
- al cui utile di bilancio la società o ente controllante partecipi, direttamente o indirettamente, in misura superiore al 50%, da determinarsi tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto esercitabili nell'assemblea generale di cui all'art. 2346 del codice civile.

Lo schema di decreto legislativo fissa la percentuale di partecipazione al capitale e agli utili in una misura superiore al 50%. Nei principali Paesi industrializzati l'assetto partecipativo richiesto si attesta invece su soglie più elevate: per esempio, in Australia, Francia e Spagna la tassazione su base consolidata richiede che il controllo sia garantito, rispettivamente, da azioni rappresentative del 100%, del 95% e del 90% del capitale sociale.

La previsione in base alla quale la partecipazione detenuta dalla controllante deve essere riferita sia al capitale sociale sia agli utili consente di includere nella disposizione in esame soltanto le partecipazioni detenute in piena proprietà e di ritenere, invece, escluse quelle detenute dall'usufruttuario (poiché non riveste la qualifica di socio), dal nudo proprietario e dal creditore pignoratizio (poiché non partecipano agli utili).



# Unione mese

## Notiziario mensile

Il momento in cui la situazione di controllo si deve verificare è dato dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata l'opzione per il consolidato.

### **Il controllo nelle "catene societarie"**

Nell'ipotesi di "catene societarie", non sembrano sussistere ostacoli alla possibilità di accedere ad una pluralità di opzioni, del tutto autonome, anche all'interno dello stesso gruppo: si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui la società A controlli la società D attraverso le partecipazioni detenute nelle società B e C (in cui B controlla C). In questo caso, si potrà procedere a un ipotetico "maxi-consolidamento" di A, B, C, D; ma nulla sembra impedire che l'opzione sia esercitata, per esempio, da A e B, con A come consolidante e, allo stesso tempo, da C e D, con C come consolidante, purché sia rispettata la percentuale di controllo stabilita per legge. Per espresso divieto normativo, non è invece possibile per una stessa società del gruppo esercitare l'opzione sia in qualità di controllante sia in qualità di controllata.

L'articolo 121 dispone che, in ogni caso, va tenuto conto dell'effetto demoltiplicatore prodotto dalla catena societaria di controllo.

Considerato che la percentuale richiesta di partecipazione al capitale sociale e agli utili di esercizio deve essere superiore al 50%, nell'esempio che segue si può notare come l'effetto demoltiplicatore delle percentuali di possesso riduca, nel caso di partecipazioni a catena, la possibilità di fruire delle disposizioni sul consolidato:

I possibili consolidati sono: A-B; A-C; A-B-C; B-E; C-D.

In ciascuno di questi casi, infatti, la percentuale di partecipazione della consolidante è superiore al 50%. Più nel dettaglio:

- A partecipa in B al 70%
- B partecipa in E al 60%
- A partecipa in C al 51%
- C partecipa in D all'80%

Al contrario, la società A non può consolidare:

- D in quanto vi partecipa al 40,8% ( $51 \times 80 / 100 = 40,80$ )
- E in quanto vi partecipa al 42% ( $70 \times 60 / 100 = 42,00$ ).

### **Efficacia dell'opzione (art. 120)**

L'opzione per il consolidato nazionale può essere esercitata da ciascuna entità legale solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata.

L'efficacia dell'opzione è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:

- identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata (consolidata) con quello della società o ente controllante. L'efficacia dell'opzione non viene meno nel caso in cui, per effetto di operazioni di fusione, scissione e liquidazione volontaria si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta;



# Unione mese

## Notiziario mensile

- esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata (consolidata) e dell'ente o società controllante;
- elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata (consolidata) presso la società o ente controllante;
- comunicazione dell'esercizio dell'opzione all'Amministrazione finanziaria territorialmente competente sia nei confronti della società controllante, sia nei confronti della società controllata, da effettuarsi entro il sesto mese del primo esercizio cui l'opzione si riferisce.

Permanendo il requisito del controllo, l'opzione dura tre esercizi sociali ed è irrevocabile. La disciplina transitoria (art. 4, comma 1, lett. l) dello schema di decreto legislativo) prevede, tuttavia, la possibilità di revoca a seguito dell'adeguamento delle norme per la determinazione del reddito d'impresa ai nuovi principi contabili internazionali (Ias).

### **Determinazione del reddito imponibile consolidato (artt. 119 e 122)**

L'esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata comporta la determinazione di un unico reddito complessivo corrispondente alla somma algebrica degli interi imponibili della società controllante e delle singole società controllate, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante.

La società controllante ha l'obbligo di:

- riportare a nuovo l'eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili;
- liquidare l'unica imposta dovuta;
- liquidare l'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo.

Le società controllate hanno l'obbligo di:

- compilare il modello di dichiarazione dei redditi e comunicare alla società controllante il proprio reddito imponibile, le ritenute subite, i crediti d'imposta spettanti e gli eventuali acconti autonomamente versati;
- trasmettere alla controllante, in allegato al modello di dichiarazione, un prospetto con le indicazioni degli eventuali componenti negativi di reddito deducibili non imputati al conto economico e non dedotti in sede di determinazione del proprio reddito imponibile. A questo scopo gli ammortamenti dei beni, le rettifiche di valore e gli accantonamenti devono essere elencati nel prospetto con l'indicazione del loro importo complessivo, dei valori civili e fiscali dei beni e quelli dei relativi fondi;
- fornire alla società controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati infragruppo in regime di neutralità fiscale;
- fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante, anche in relazione agli adempimenti cui essa è tenuta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

### **Perdite ed eccedenze (art. 119)**

Un aspetto rilevante è quello dell'utilizzo delle perdite pregresse in caso di consolidato.

Al riguardo la legge delega dispone il "limite all'utilizzo di perdite fiscali anteriori all'ingresso nel gruppo" (art. 4, comma 1, lettera a)). Questo criterio direttivo è stato interpretato nella bozza di testo unico nel senso che le



# Unione mese

## Notiziario mensile

perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono (art. 119).

Pertanto, il limite all'utilizzo delle perdite pregresse è stato esteso a tutte le perdite maturate prima dell'introduzione della tassazione di gruppo e non solo a quelle maturate prima dell'ingresso nel gruppo delle società cui si riferiscono.

Per la regolamentazione dei rapporti infragruppo, la legge delega prevede l'esclusione "dal concorso alla formazione del reddito dei compensi corrisposti alle e ricevuti dalle società con imponibili negativi" (art. 4, comma 1, lettera a)).

In attuazione di questo criterio direttivo, l'art. 119, comma 4, prevede l'esclusione dal concorso alla formazione del reddito imponibile delle somme percepite e versate tra le società consolidate in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. L'esclusione si applica anche relativamente ai trasferimenti di fondi infragruppo effettuati per compensare gli oneri connessi con il mancato rinnovo dell'opzione sul consolidato e con l'interruzione della tassazione consolidata (art. 126, co. 5 e 127, co. 4). La società controllante beneficia, dunque, del risparmio fiscale derivante dall'utilizzo delle perdite provenienti dalle società consolidate.

Non sono previste altre disposizioni sulla disciplina del trasferimento dei fondi infragruppo. La determinazione del compenso, e ogni altro rapporto, è quindi lasciata alla libera contrattazione delle parti.

### **Le rettifiche di consolidamento (art. 123)**

In sede di determinazione del reddito complessivo la società controllante, dopo aver effettuato la somma algebrica di tutti gli imponibili considerati integralmente, dovrà operare le seguenti rettifiche di consolidamento:

- in diminuzione :

1. per l'importo corrispondente alla quota imponibile del dividendo distribuito dalle controllate;
2. per l'ammontare dei componenti negativi di reddito non imputati al conto economico e non dedotti dalla società cui competono (ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, altre rettifiche di valore, accantonamenti);  
- in aumento o in diminuzione per tenere conto della neutralizzazione degli effetti prodotti dal pro rata patrimoniale (art. 98), in base al quale sono indeducibili gli interessi sui finanziamenti contratti per l'acquisto delle partecipazioni che usufruiscono della *participation exemption*.

### **L'interruzione della tassazione consolidata di gruppo (art. 126)**

Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per la tassazione consolidata di gruppo dura per tre esercizi sociali ed è irrevocabile.

Nel caso in cui, durante questo periodo, venga meno il requisito del controllo, l'articolo 126 prevede la neutralizzazione degli effetti prodotti dalla tassazione consolidata di gruppo negli esercizi precedenti a quello in cui è venuto meno il rapporto di controllo. In particolare, la controllante è tenuta a operare, nella propria dichiarazione dei redditi, rettifiche di segno opposto a quelle operate in regime di consolidamento per tenere conto:

- degli effetti della rideterminazione del pro rata patrimoniale in base all'articolo 98;

- dei trasferimenti dei beni, diversi dai ricavi, effettuati in regime di neutralità fiscale;



# Unione mese

## Notiziario mensile

- dei componenti negativi di reddito disciplinati all'articolo 110, comma 4, lettera b) (ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, accantonamenti, altre rettifiche di valore).

Nel caso di interruzione della tassazione consolidata di gruppo, permangono in capo alla controllante le perdite fiscali, i crediti richiesti a rimborso e le eccedenze d'imposta riportate a nuovo risultanti dalla dichiarazione consolidata (art. 126, co. 3). Fa eccezione l'ipotesi in cui la controllante attribuisca le eccedenze alle controllate nei cui confronti è venuto meno il requisito del controllo, secondo le modalità che saranno stabilite con il decreto attuativo previsto dall'art. 131.

Un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, previsto dall'art. 131, potrà fissare un criterio alternativo che riconosca la ripartizione proporzionale delle perdite fra le società che le hanno prodotte.

La società controllante è tenuta a integrare, entro 30 giorni dal venir meno del requisito di controllo, quanto versato a titolo d'acconto se il versamento risulta inferiore a quello relativo alle società per le quali permane la validità dell'opzione (art. 126, comma 2). Tuttavia, anche in questo caso, la controllante può attribuire alle controllate i versamenti effettuati, eventualmente in misura eccedente il proprio obbligo, secondo le modalità che saranno stabilite dal decreto attuativo.

Le stesse conseguenze si producono nel caso di fusione di società controllate in altre non partecipanti al consolidato. Invece, nel caso di fusione della controllante in altra società non inclusa nel consolidato, la continuazione della tassazione consolidata di gruppo può essere richiesta mediante l'esercizio del diritto di interpello.

### **Il mancato rinnovo dell'opzione (art. 127)**

Nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, al termine della durata di validità del "primo periodo" di consolidamento, si producono gli stessi effetti e le stesse conseguenze previste per l'interruzione della tassazione consolidata a causa del venire meno del rapporto di controllo.

In questo caso, tuttavia, le rettifiche cui è tenuta la società controllante vanno operate limitatamente agli importi relativi ai trasferimenti dei beni in regime di neutralità fiscale e ai componenti negativi di reddito (ammortamenti dei beni materiali ed immateriali, accantonamenti, altre rettifiche di valore) disciplinati all'art. 110, co. 4, lett. b).

Un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, previsto dall'art. 131, potrà fissare un criterio alternativo che riconosca la ripartizione proporzionale delle perdite fra le società che le hanno prodotte.

### **Regime di neutralità per le operazioni infragruppo (art. 125)**

Si introduce un regime di neutralità per le operazioni infragruppo fra le società che hanno esercitato l'opzione di consolidamento, a condizione che:

- si tratti di cessioni, inclusi i conferimenti, di beni diversi da quelli che danno origine a ricavi (art. 86) e a plusvalenze esenti (art. 88);
- la cessione avvenga su opzione congiunta della società cedente e cessionaria;
- la cessione risulti dal relativo contratto stipulato in forma scritta;
- dalla dichiarazione dei redditi "consolidata" risulti la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene trasferito.

Al verificarsi di queste condizioni, le cessioni di beni infragruppo possono avvenire in regime di continuità di



# Unione mese

## Notiziario mensile

valori fiscali riconosciuti. Tutte le altre cessioni di beni e prestazioni di servizio assumono rilevanza fiscale a livello delle singole società.

### **Responsabilità (art. 129)**

In materia di responsabilità, la legge delega stabilisce che "le società che esercitano l'opzione garantiscono solidalmente tra loro l'adempimento degli obblighi tributari dell'ente o società controllante" (art. 4, comma 1, lettera a).

In attuazione di questo principio, l'art. 129 ha sancito la responsabilità solidale dei soggetti partecipanti alla tassazione consolidata di gruppo per le imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti relativamente agli esercizi in cui è stata esercitata l'opzione.

In caso di accertamento da parte degli uffici finanziari, la controllante che ha versato le somme dovute all'amministrazione finanziaria, a causa degli inadempimenti degli obblighi delle controllate, non può esercitare il diritto di rivalsa se non trasmette alla controllata copia degli atti e dei provvedimenti dell'amministrazione entro il ventesimo giorno successivo a quello in cui è avvenuta la notifica.

Si ricorda, in proposito, che la legge delega (art. 2, co 1, lettera l) prevede la riforma del sistema sanzionatorio tributario secondo il principio della concentrazione della sanzione sull'effettivo beneficiario della violazione, con l'abbandono del principio di responsabilità personale. Questo criterio direttivo non ha trovato ancora attuazione.

Per informazioni: Servizio Fiscale – 035.275.223/221/289/216/222