

OIC – ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ

PRINCIPI CONTABILI

Contabilizzazione
del consolidato e della trasparenza fiscale

Documento interpretativo per l'applicazione
delle norme di cui al D.Lgs. 344/03



INTERPRETATIVO 2

Maggio 2006

(versione in sola lettura)

Integra il principio n. 25 del maggio 2005

PRESENTAZIONE

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) nasce dall'esigenza, avvertita dalle principali parti private e pubbliche italiane, di costituire uno "standard setter" nazionale dotato di ampia rappresentatività con il fine di esprimere le istanze nazionali in materia contabile.

L'OIC si è costituito, nella veste giuridica di fondazione, il 27 novembre 2001.

Esso predispone i principi contabili per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese, dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende non profit e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali. Inoltre, l'OIC, coordinando i propri lavori con le attività degli altri "standard setter" europei, nel rispetto delle norme di legge e regolamentari vigenti, fornisce il supporto tecnico per l'applicazione in Italia dei principi contabili internazionali e delle direttive europee in materia contabile. L'OIC svolge altresì un'opera di assistenza al legislatore nazionale nell'emanazione delle norme in materia contabile e connesse per l'adeguamento della disciplina interna di bilancio alle direttive europee e ai principi contabili internazionali omologati dalla Commissione Europea.

L'OIC si propone infine la promozione della cultura contabile ed il progresso della prassi aziendale e professionale con la pubblicazione di documenti e ricerche in materia, nonché con l'organizzazione di convegni, seminari e incontri di studio.

Per il conseguimento dei compiti assegnati, i Fondatori hanno concepito e realizzato un assetto istituzionale in grado di assicurare, negli organi che governano la Fondazione, una equilibrata presenza delle parti sociali – private e pubbliche – interessate all'informazione contabile e, al contempo, atta a garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte. Il conseguimento dell'autorevolezza necessaria per influire efficacemente in ambito nazionale e internazionale sulla disciplina dell'informazione contabile è infatti maggiore quanto più ampia e rappresentativa è la composizione dei soggetti investiti dei ruoli decisionali.

Il governo dell'OIC è attribuito ai seguenti organi: Collegio dei Fondatori, Consiglio di Amministrazione, Comitato Esecutivo, Comitato Tecnico-Scientifico e Collegio dei Revisori dei Conti.

I principi contabili dell'OIC sono soggetti al parere della Banca d'Italia, della CONSOB, dell'ISVAP e dei Ministeri competenti nella fattispecie.

L'eventuale parere negativo delle istituzioni anzidette è pubblicato congiuntamente al principio contabile approvato dal Comitato Esecutivo.

* * * * *

I principi contabili nazionali sono pubblicati dall'OIC nelle seguenti due serie:

- la serie OIC con nuova numerazione di cui il primo è l'OIC 1 *I principali effetti della riforma del diritto societario sulla redazione del bilancio d'esercizio*;
- la precedente serie a cura dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (attualmente in vigore dal n. 11 al n. 30) che hanno mantenuto la precedente numerazione anche nella versione modificata dall'OIC in relazione alla riforma del diritto societario, allo scopo di facilitarne l'uso da parte del lettore.

INDICE

| | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| SCOPO E CONTENUTO | 1 |
| PREMESSA | 2 |
| 1 IL CONSOLIDATO FISCALE | 3 |
| 1.1 CENNI SUGLI ASPETTI NORMATIVI DEL CONSOLIDATO NAZIONALE..... | 3 |
| 1.1.1 Finalità del nuovo istituto..... | 3 |
| 1.1.2 Vantaggi fiscali della tassazione di gruppo..... | 3 |
| 1.1.3 Soggetti ammessi..... | 5 |
| 1.1.4 Cause di esclusione..... | 5 |
| 1.1.5 Definizione di gruppo e perimetro di consolidamento..... | 5 |
| 1.1.6 Esercizio dell'opzione..... | 6 |
| 1.1.7 Effetti dell'esercizio dell'opzione: determinazione della base imponibile..... | 7 |
| 1.1.8 La disciplina delle perdite fiscali nella tassazione di gruppo..... | 7 |
| 1.1.9 Obblighi delle società consolidate..... | 9 |
| 1.1.10 Obblighi e diritti della società consolidante..... | 10 |
| 1.1.11 Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo..... | 10 |
| 1.1.11bis Il credito d'imposta per imposte pagate all'estero..... | 11 |
| 1.1.12 Riallineamento..... | 11 |
| 1.1.13 Interruzione della tassazione di gruppo prima del triennio e mancato rinnovo alla scadenza naturale..... | 12 |
| 1.1.14 Accertamento e responsabilità..... | 14 |
| 1.1.15 Norma antielusiva..... | 15 |
| 1.1.BIS CENNI SUL CONSOLIDATO MONDIALE..... | 15 |
| A. Caratteristiche..... | 15 |
| B. Presupposti per accedere al consolidato mondiale..... | 15 |
| C. Principali differenze con il consolidamento nazionale..... | 17 |
| 1.2 GLI EFFETTI SUL BILANCIO..... | 18 |
| 1.2.1 Il contratto di consolidato fiscale..... | 19 |
| 1.2.2. Società consolidante..... | 21 |
| 1.2.3. Società consolidate..... | 23 |
| 1.2.4. Esempio 1: Gruppo composto da 2 società con redditi imponibili positivi..... | 24 |
| 1.2.5. Esempio 2: Gruppo composto da 2 società, una con un reddito imponibile positivo e l'altra con un reddito imponibile negativo (perdita compensabile)..... | 25 |
| 1.2.6. Esempio 3: Perdite "eccedenti"..... | 29 |
| 1.2.7. Esempio 4: Perdite pregresse..... | 32 |
| 1.2.8. Esempio 5: Imposte differite attive pregresse non iscritte..... | 32 |
| 1.2.9. Esempio 6: Utilizzo di acconti di imposta e imposte a credito..... | 33 |
| 1.2.10. Esempio 7: Elisione della quota imponibile dei dividendi..... | 35 |
| 1.2.11. Esempio 8: Elisione della quota imponibile attribuibile al pro-rata patrimoniale..... | 38 |
| 1.2.12. Esempio 9: Elisione della quota imponibile attribuibile a cessioni infragruppo in regime di neutralità fiscale..... | 39 |
| 1.3 LE INFORMAZIONI DA FORNIRE NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E NELLA NOTA INTEGRATIVA..... | 42 |
| 1.3.1. Le informazioni da fornire nella Relazione sulla gestione..... | 42 |
| 1.3.2. Le informazioni da fornire nella Nota integrativa..... | 42 |
| 2 IL REGIME DI TRASPARENZA FISCALE PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI | 44 |
| 2.1 CENNI SUGLI ASPETTI NORMATIVI..... | 44 |
| 2.1.1 Finalità del nuovo istituto..... | 44 |
| 2.1.2 Soggetti ammessi..... | 44 |
| 2.1.3 Cause di esclusione..... | 45 |
| 2.1.4 Esercizio dell'opzione..... | 46 |
| 2.1.5 Modalità di funzionamento..... | 46 |
| A. Imputazione ai soci..... | 46 |
| B. Il trattamento delle perdite fiscali..... | 47 |
| C. Il regime degli utili e delle riserve di utili..... | 48 |
| D. L'adeguamento del costo fiscale della partecipazione..... | 48 |

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| E. Riallineamento del costo fiscale della partecipazione ai valori civilistici..... | 49 |
| F. Schema riassuntivo | 49 |
| G. Interruzione..... | 49 |
| 2.1.6 <i>Accertamento e responsabilità</i> | 50 |
| 2.1.7 <i>La trasparenza fiscale per le persone fisiche</i> | 50 |
| 2.2 GLI EFFETTI SUL BILANCIO | 51 |
| 2.2.1 <i>Rilevazione delle imposte correnti</i> | 51 |
| 2.2.2 <i>Rilevazione delle imposte differite relative a periodi di trasparenza</i> | 57 |
| Imposte differite già iscritte al momento di attivazione della trasparenza presso la trasparente | 57 |
| Imposte differite maturate negli esercizi di vigenza della trasparenza | 57 |
| 2.3 LE INFORMAZIONI DA FORNIRE NELLA RELAZIONE SULLA GESTIONE E NELLA NOTA INTEGRATIVA..... | 58 |
| 2.3.1. <i>Le informazioni da fornire nella Relazione sulla gestione</i> | 58 |
| 2.3.2. <i>Le informazioni da fornire nella Nota integrativa</i> | 58 |
| APPENDICE: TABELLA DI RACCORDO TRA LE VOCI PATRIMONIALI ED ECONOMICHE UTILIZZATE NELLE ESEMPLIFICAZIONI E QUELLE PREVISTE DALLA NORMATIVA CODICISTICA..... | 60 |

SCOPO E CONTENUTO

Il D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, in attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. 7 aprile 2003, n. 80) ha introdotto due nuovi istituti di natura opzionale sulla tassazione dei Gruppi rappresentati dal consolidato fiscale e dalla trasparenza. Gli indubbi elementi di novità contenuti nella disciplina di tali meccanismi di tassazione, oltre ad aver imposto alla Agenzia delle Entrate di fornire numerosi chiarimenti, hanno messo in evidenza l'esigenza di definire dei riferimenti contabili per la connessa rappresentazione in bilancio. Pertanto il presente Principio rappresenta un documento interpretativo, che si pone l'obiettivo di coordinare gli aspetti normativi relativi alle già citate opzioni con la disciplina generale in materia di bilancio. Per gli altri aspetti relativi alla rilevazione, classificazione, valutazione e rappresentazione in bilancio delle imposte sul reddito si rinvia al Principio OIC 25.

PREMESSA

Il D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003, in attuazione della legge delega per la riforma del sistema fiscale (L. 7 aprile 2003, n. 80), in ordine all'esigenza di evitare duplicazioni di prelievo sugli imponibili prodotti dalle società ha eliminato il meccanismo del credito d'imposta per introdurre un sistema che rende immediato e definitivo (salvo doppi prelievi sporadici) il prelievo sulle società, riconoscendo la sostanziale completa esclusione dalla base imponibile dei dividendi ed introducendo accanto al comparto classico delle partecipazioni che producono redditi (positivi o negativi) fiscalmente rilevanti il comparto c.d. "PEX" (*participation exemption*) relativo alle partecipazioni da cui derivano redditi senza rilevanza fiscale¹. A fronte di detta duplicità di comparti è stata sottratta qualsiasi rilevanza fiscale alle minusvalenze da valutazione (diverse, cioè, da quelle da realizzo) delle partecipazioni.

Oltre che per l'adozione della PEX la riforma fiscale si caratterizza per aver introdotto due nuovi istituti:

- Il consolidato fiscale
- La tassazione per trasparenza

La disciplina sul consolidato fiscale, nelle due diverse modalità del consolidato nazionale e mondiale, prevede, in estrema sintesi, la compensazione immediata delle varie posizioni in utile e/o in perdita delle società aderenti al gruppo. A tale riguardo il modello adottato per la tassazione di gruppo è quello nel quale emerge un'unica base imponibile e, pertanto, un'unica dichiarazione nella quale vengono sommati algebricamente i redditi delle imprese appartenenti al gruppo che hanno optato per il consolidato (*Fiscal unit*).

Si precisa che nel presente documento le espressioni "Imposte anticipate" e "Imposte differite attive" sono utilizzate come sinonimi.

¹ Detta impostazione originaria della riforma è stata mantenuta sino al 3 ottobre 2005. Infatti per effetto del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, e della successiva legge di conversione con modifiche si è stabilito, sul fronte delle plusvalenze che: 1) dal 4 ottobre 2005 al 2 dicembre 2005 l'esenzione è sul 95% delle plusvalenze; 2) dal 3 dicembre 2005 al 31 dicembre 2005 l'esenzione è riconosciuta nella misura del 91%, 3) dal 1° gennaio 2007 l'esenzione scende all'84%. A fronte di dette modifiche sul lato delle plusvalenze restano invece del tutto indeducibili le minusvalenze realizzate in ordine a partecipazioni che si qualificano per la PEX. Sempre attraverso i suddetti atti normativi si sono apportate altre importanti modifiche all'originaria disciplina del comparto "PEX".

1 IL CONSOLIDATO FISCALE

1.1 Cenni sugli aspetti normativi del consolidato nazionale

Nei successivi paragrafi sono riportati i principali aspetti normativi relativi al cosiddetto consolidato fiscale al fine di consentire un'adeguata comprensione degli effetti derivanti dalla riforma fiscale sulle valutazioni ed appostazioni da porre in essere in sede di predisposizione del bilancio. Per quanto non trattato in questo Principio si rinvia agli articoli da 117 a 142 del T.U.I.R. e relativo regolamento di attuazione.

1.1.1 Finalità del nuovo istituto

Il regime di tassazione previsto dal consolidato fiscale nazionale consente ai gruppi di imprese di compensare i redditi, ossia di determinare un'unica base imponibile in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna delle società del gruppo che con libera determinazione decidono di aderire al consolidato fiscale di gruppo.

Gli imponibili delle società che partecipano al consolidato sono assunti per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile alla società consolidante stesso (*metodo di consolidamento integrale*). Nella medesima misura le perdite delle società controllate comprese nel perimetro di consolidamento possono essere utilizzate in diminuzione dei redditi prodotti dalle altre società del gruppo.

Il regime di consolidamento è un sistema opzionale bilaterale: l'opzione deve, infatti, essere esercitata congiuntamente da ciascuna società consolidata e dalla società consolidante; a quest'ultima compete di dare comunicazione (secondo le modalità illustrate nel successivo paragrafo 1.1.6 *Esercizio dell'opzione*) dell'avvenuto esercizio dell'opzione all'Agenzia delle Entrate.

1.1.2 Vantaggi fiscali della tassazione di gruppo

La tassazione consolidata, oltre a consentire la compensazione dei redditi e delle perdite prodotti all'interno del gruppo (e dunque una più rapida utilizzazione delle perdite fiscali), comporta alcuni importanti vantaggi. Infatti essa consente di:

- escludere completamente dalla formazione del reddito di gruppo i dividendi distribuiti all'interno del perimetro di consolidamento (il vantaggio è rappresentato da un risparmio pari all'1,65% ad ogni distribuzione); lo stesso dicasi per i flussi reddituali assimilati ai dividendi che circolano nell'area di consolidamento (fra questi l'interesse attivo riqualficato in applicazione della *thin capitalization rule*)²;
- procedere, previa esplicita opzione dei contraenti, al trasferimento all'interno dell'area di consolidamento di beni (diversi da quelli che producono ricavi o plusvalenze esenti³) in neutralità fiscale, ovvero con sospensione del prelievo su eventuali plusvalenze e conseguente disallineamento tra i valori civilistici e fiscali (da recuperare attraverso gli ammortamenti

² L'istituto della "*thin capitalization rule*", disciplinato dall'art. 98 del T.U.I.R., come noto, rende ineducibile dal reddito imponibile la remunerazione riferibile ai finanziamenti ricevuti dai soci che eccedono la misura di quattro volte il patrimonio netto contabile rettificato. Trattasi di un istituto molto complesso nei suoi dettagli applicativi che comporta un non indifferente lavoro amministrativo per essere applicato con precisione.

³ Questa possibilità è preclusa nel caso di trasferimento di beni-merce oppure di partecipazioni appartenenti al comparto PEX od incluse nell'attivo circolante. Per il resto l'ambito applicativo è molto vasto comprendendo le cessioni di immobili e di complessi aziendali.

successivi, le future cessioni o nel caso di uscita dal consolidato anche solo di una delle società interessate dal trasferimento);

- utilizzare i crediti di imposta spettanti alle diverse società comprese nel perimetro di consolidamento contro il debito d'imposta consolidato;
- escludere le partecipazioni emesse da società consolidate dal calcolo richiesto ai fini dell'applicazione del nuovo istituto del pro-rata patrimoniale di indeducibilità degli interessi passivi (art. 98 T.U.I.R.)⁴;
- cedere al consolidato fiscale le eccedenze d'imposta acquistate da altra società del gruppo;
- amplificare le possibilità di utilizzo delle imposte pagate all'estero e degli oneri detraibili.

A fronte di detti effetti vantaggiosi il consolidato fiscale potrebbe riservare anche effetti di segno opposto. In tal senso si consideri rapidamente:

- la perdita di valori fiscali determinata dall'applicazione dell'art. 128 T.U.I.R. (di cui nel prosieguo);
- un più intenso effetto derivante dall'applicazione del nuovo pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi;
- il rallentamento del recupero delle imposte pagate all'estero da società in utile e degli oneri detraibili nell'ipotesi di risultato consolidato negativo.

Fatta eccezione per le norme che dettagliatamente descrivono le modalità del prelievo nei rapporti tra soggetto consolidante ed Erario è da avvertire che la gran parte dei rapporti in essere all'interno dell'area di consolidamento non sono regolamentati per legge e debbono quindi essere appositamente disciplinati dalle parti attraverso il c.d. contratto di consolidamento. Per mezzo di regole di tipo negoziale, dunque, le parti dettano le modalità di remunerazione dei valori fiscali apportati da ogni società consolidata e stabiliscono le procedure di ripartizione della fiscalità tra i singoli soggetti giuridici interessati. Detti contratti debbono rispondere alle ordinarie regole di diritto privato ancorché abbiano ad oggetto l'applicazione dell'IRES. In relazione a tale ambito l'unica norma dettata dalla legge fiscale è quella, a natura ricognitiva-non costitutiva, di affermazione della irrilevanza fiscale delle somme percepite (intassabili) o versate (indeducibili) a compensazione dei valori fiscali ricevuti od attribuiti o in occasione dell'interruzione del consolidato o della sua estinzione per decorso del termine triennale di durata⁵.

Il consolidato nazionale è attivabile sul presupposto della ricorrenza di determinate caratteristiche (di cui nel prosieguo). Occorre da subito avvertire che la disciplina richiede la permanenza continuativa dei presupposti di accesso e che il venir meno di uno o più di detti criteri comporta l'interruzione dell'efficacia dell'opzione bilaterale. Il consolidato inoltre si estingue per naturale decorso del triennio di efficacia dell'opzione ove non prorogato con nuova espressa opzione di pari durata. Gli effetti dell'estinzione debbono essere differenziati a seconda se essa avviene per interruzione o per decorso naturale del termine di durata. Qui serve semplicemente avvertire che taluni dei benefici e degli oneri indicati potrebbero essere oggetto di recupero a danno od a favore dei soggetti interessati (si veda il successivo paragrafo 1.1.13 *Interruzione della tassazione di gruppo prima del triennio e mancato rinnovo alla scadenza naturale*).

⁴ Detto istituto è stato introdotto a completamento della disciplina della c.d. "PEX", infatti con esso il legislatore si propone di rendere indeducibili quegli interessi passivi sostenuti dalle imprese in relazione a finanziamenti contratti al fine di procedere all'acquisto di partecipazioni "PEX". Ciò al fine di evitare che oneri afferenti proventi non tassati possano essere dedotti dal reddito di periodo. Nello specifico l'individuazione dell'ammontare degli interessi da rendere indeducibile è operato attraverso l'adozione di criteri forfetari ovvero attraverso l'applicazione di un rapporto matematico che vede tra le sue componenti il costo delle partecipazioni "PEX". Attraverso l'adozione del consolidato gli imponibili consolidati possono essere ripuliti degli effetti di detto meccanismo operando l'esclusione dal rapporto delle partecipazioni "PEX" detenute in altre società aderenti al consolidato.

⁵ Corrispettivi irrilevanti purché non eccedenti l'importo dell'imposta teorica calcolata sugli imponibili positivi o negativi trasferiti (cfr. circolare n. 53/E/2004, paragrafo 4.2.5).

1.1.3 Soggetti ammessi⁶

La disciplina dei soggetti ammessi si differenzia in base alla natura giuridica. A tal proposito è previsto che:

- la qualifica di “*controllante*” può essere assunta da un soggetto IRES residente (tutte le società di capitale e gli enti ad eccezione di quelli non commerciali) o non residente. I soggetti non residenti possono optare per il consolidato nazionale solo 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 d’impresa mediante una stabile organizzazione nel cui patrimonio siano comprese le partecipazioni nelle società oggetto di consolidamento;
- la qualifica di “*controllata*” può essere assunta soltanto dalle società di capitali (spa, srl e spa diverse dalle cooperative), residenti nel territorio dello Stato.

1.1.4 Cause di esclusione⁷

Sono in ogni caso escluse dalla tassazione di gruppo:

- le società che fruiscono di riduzione dell’aliquota d’imposta IRES;
- i soggetti sottoposti a fallimento, liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza;
- i soggetti che hanno optato, in qualità di società partecipata, per il regime di tassazione per trasparenza (ex art. 115, 1° comma del T.U.I.R.)⁸.

1.1.5 Definizione di gruppo e perimetro di consolidamento

Possono aderire al consolidato fiscale nazionale solo i gruppi d’imprese legati da *partecipazioni espressive di un rapporto di controllo* ed in possesso degli ulteriori requisiti richiesti dalla normativa sul consolidato (ex artt. 117-120 del T.U.I.R.).

Il rapporto di controllo, ancorché la norma richiami l’applicazione dell’articolo 2359 Codice Civile, si diversifica dalla nozione civilistica.

In particolare, ai fini dell’opzione per la tassazione consolidata, si considerano “*controllate*” le società nelle quali la controllante:

- partecipa al capitale sociale in misura superiore al 50%, senza considerare le azioni prive del diritto di voto nell’assemblea ordinaria dei soci⁹;
- detiene un diritto all’utile di bilancio per una percentuale superiore al 50%, senza considerare la parte di utile spettante alle azioni prive del diritto di voto nell’assemblea ordinaria dei soci. A tal fine la quota di utili delle azioni di cui all’art. 2350, 2° comma, primo periodo, Codice Civile, si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime¹⁰.
- Le suddette soglie di partecipazione al capitale e agli utili:

⁶ Ex art. 117 del T.U.I.R.

⁷ Ex art. 126 del T.U.I.R.

⁸ Possono invece aderire al consolidato nazionale i soci delle società “trasparenti”.

⁹ Tale percentuale dei diritti di voto va riferita all’assemblea prevista dagli artt. 2364 c.c. (assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza) e 2364-*bis* c.c. (assemblea ordinaria nelle società con consiglio di sorveglianza), nell’ambito della normativa per le società per azioni, ed all’assemblea disciplinata dall’art. 2479-*bis* c.c. (assemblea dei soci), nell’ambito delle società a responsabilità limitata.

¹⁰ Si tratta della nuova categoria di azioni fornite di diritti patrimoniali correlati ai risultati dell’attività della società in un determinato settore, che lo statuto della società deve appositamente disciplinare.

- devono sussistere *sin dall'inizio di ogni esercizio* relativamente al quale la società controllante e la controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione e persistere in modo continuativo;
- devono essere determinate nel caso di catena di società tenendo conto dell'effetto demoltiplicatore, o meglio della moltiplicazione delle percentuali di partecipazione con riduzione dell'ambito di verifica del controllo e dunque con diminuzione delle possibilità di accesso per i gruppi caratterizzati da lunghe catene di controllo¹¹.

Il legislatore fiscale quindi nel definire il *perimetro di consolidamento* (ossia l'area all'interno della quale ricadono le società scelte per il consolidamento) ha utilizzato un'autonoma definizione di nozione di "gruppo" diversa sia da quella usata ai fini civilistici per la redazione del bilancio consolidato e sia da quella adottata per l'applicazione dell'IVA di gruppo. Nel caso del consolidato fiscale, infatti, è richiesta la contemporanea sussistenza dei già citati tre requisiti (controllo di diritto, maggioranza assoluta nella partecipazione al capitale e nella partecipazione ai diritti di voto), con la conseguenza che le partecipazioni *di secondo livello* possono essere rilevanti soltanto se, come sopra già si è accennato, si verifica un controllo di diritto del consolidante anche nei loro confronti.

1.1.6 Esercizio dell'opzione

Come anticipato, l'adesione alla tassazione di gruppo ha carattere opzionale e, una volta esercitata, è irrevocabile vincolando le società aderenti per tre anni.

Una stessa società inoltre può esercitare l'opzione solo in qualità di consolidante ovvero solo in qualità di consolidata.

L'efficacia dell'opzione è ulteriormente subordinata alla contemporanea sussistenza delle seguenti condizioni¹²:

- *identità dell'esercizio sociale* di ciascuna società consolidata con quello della società consolidante;
- *esercizio congiunto dell'opzione* da parte di ciascuna società consolidata e società consolidante (carattere bilaterale dell'opzione);
- *elezione di domicilio* da parte di ciascuna consolidata presso la società consolidante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione. Detta elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione dei redditi del consolidato;
- *comunicazione* dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione da parte della società consolidante all'Agenzia delle Entrate, entro il ventesimo giorno del sesto mese del primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa¹³.

In particolare, il modello per effettuare la suddetta comunicazione, che la società consolidante è tenuta a presentare esclusivamente in via telematica, deve contenere:

- i dati relativi a tutte le società partecipanti;
- l'elezione di domicilio da parte della controllata presso la società o ente controllante;
- l'individuazione delle società che hanno versato l'acconto in modo separato;

¹¹ Se una società controlla una società al 60% e questa controlla un'altra società all'80% la prima non potrebbe consolidare l'ultima in quanto per effetto del demoltiplicatore il controllo (percentuale di possesso pari al 48%) non è verificato nelle percentuali minime stabilite dagli artt. 117 e 120 TUIR.

¹² Ex art. 119 del T.U.I.R.

¹³ Originariamente il termine legale era fissato al sesto mese, la novità è stata introdotta dal D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, recante disposizioni correttive ed integrative al D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, al fine di rendere l'esercizio dell'opzione coerente con le scadenze di versamento delle imposte e le modalità di calcolo degli acconti. Per il primo periodo di imposta di applicazione (2004 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), le comunicazioni dovevano essere effettuate entro il 31 dicembre 2004.

- il criterio, tra quelli espressamente ammessi, adottato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue alle società che le hanno prodotte in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione.

Analogamente, la società consolidante dovrà comunicare, sempre utilizzando il suddetto modello, sia il rinnovo sia il mancato rinnovo dell'opzione (decorso il triennio di efficacia della stessa) nonché l'eventuale verificarsi, nel corso del periodo triennale di durata dell'opzione, di una delle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo.

1.1.7 Effetti dell'esercizio dell'opzione: determinazione della base imponibile

Come detto, il consolidato nazionale consente la determinazione in capo alla controllante di un'unica base imponibile, risultante dalla somma algebrica dell'imponibile di ciascuna società, rettificata come già indicato nella precedente elencazione dei caratteri distintivi dell'istituto. La somma algebrica riguarda, quindi, il reddito delle singole società partecipanti, determinato dalle stesse società controllate apportando all'utile/perdita di bilancio le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle regole del T.U.I.R.

La controllante determina, a sua volta, in apposita dichiarazione dei redditi, il reddito complessivo globale del gruppo costituito dall'aggregazione del proprio imponibile e di quelli comunicati dalle società controllate. Come detto i redditi di quest'ultime vengono assunti per intero, a prescindere dalla percentuale di possesso in esse detenuta dalla società consolidante (cd. *consolidato integrale*).

MODELLO UNICO 2005 - QUADRO GN

Ciascun soggetto facente parte della tassazione di gruppo determina il proprio reddito complessivo netto- secondo le regole ordinarie ex art. 83 T.U.I.R. - senza liquidazione di imposta (eventualmente computando in diminuzione le perdite relative agli esercizi anteriori alla tassazione di gruppo).

Il reddito complessivo netto deve essere comunicato alla società consolidante ai fini di determinare il reddito complessivo globale del consolidato fiscale nazionale. Unitamente al reddito passano alla tassazione consolidata i crediti per le imposte pagate all'estero; gli altri crediti d'imposta concessi alle imprese, gli oneri detraibili; le ritenute subite; gli acconti pagati in via autonoma. Al consolidato possono altresì essere trasferite: le eccedenze di imposta IRES, non utilizzate in compensazione dalla società consolidata (rigo GN 8 di Unico), le eccedenze acquistate da altre società del gruppo (rigo GN 17 di Unico), le altre eccedenze di imposta diverse dall'IRES derivanti dalla dichiarazioni delle società partecipanti al gruppo (righe GN 10, 11, 12 di Unico).

MODELLO CONSOLIDATO NAZIONALE E MONDIALE 2005

La società controllante presenta apposito modello - in forma autonoma - ai fini del calcolo del reddito complessivo globale sulla base dei singoli redditi o perdite comunicati dalle società che hanno esercitato l'opzione.

Ai redditi complessivi netti vengono apportate le rettifiche di consolidamento (ex art. 122 T.U.I.R.).

Sulla base del reddito complessivo globale viene determinata l'IRES (33%) e in tale sede si procede all'utilizzo dei valori fiscali trasferiti dalle singole consolidate.

1.1.8 La disciplina delle perdite fiscali nella tassazione di gruppo¹⁴

Le modalità con cui sono trattate le perdite fiscali ai fini della tassazione di gruppo possono così essere sintetizzate:

¹⁴ Ex artt. 118, 123 e 124 del T.U.I.R.

- le perdite preesistenti l'avvio della tassazione consolidata, possono essere utilizzate solo dalle società che le hanno prodotte (sia per le consolidate che per la consolidante); conseguentemente, ai fini della determinazione del reddito complessivo globale, ogni soggetto aderente al consolidato dovrà dapprima compensare le perdite pregresse con i propri imponibili positivi conseguiti negli esercizi in cui è valida l'opzione per il consolidato e successivamente trasferire l'eventuale saldo positivo alla controllante. Nel caso in cui le perdite pregresse risultino eccedenti rispetto all'imponibile positivo conseguito è previsto il riporto, da parte del singolo soggetto interessato, della perdita pregressa (per la parte residua) nei futuri esercizi, senza possibilità di renderla rilevante ai fini del consolidato;
- le perdite fiscali conseguite negli esercizi di validità dell'opzione dalle singole società aderenti sono, di diritto, acquisite al consolidato in quanto reddito (negativo) di periodo;
- le perdite fiscali del consolidato negli esercizi di validità dell'opzione, risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, possono essere riportate a nuovo esclusivamente dal soggetto consolidante e quindi compensate con il reddito complessivo globale, nei periodi successivi, secondo le regole ordinarie;
- al termine del consolidato (per interruzione anticipata o per mancato rinnovo alle scadenze naturali) le perdite residue permangono nell'esclusiva disponibilità della consolidante, salva la possibilità di attribuirle alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate, questa diversa modalità di gestione delle perdite residue deve essere prevista sin dal momento di esercizio dell'opzione (art. 5 DM 9 giugno 2004)¹⁵; pertanto l'attribuzione alle singole consolidate delle perdite residue deve avvenire rispettando l'anzianità di formazione e l'importo effettivamente residuo delle perdite apportate, nella sostanza non sono riattribuibili le perdite di periodo compensate con i redditi provenienti da altri soggetti¹⁶.

Nel caso si sia optato per la riassegnazione alle società della parte residua delle perdite da queste apportate occorrerà compilare apposita sezione del quadro CS della dichiarazione consolidata.

Di seguito si riporta uno schema riepilogativo del trattamento delle perdite nel regime di tassazione consolidata:

¹⁵ Un differente orientamento ritiene non confliggente con le regole imperative che disciplinano la materia la possibilità di indicare in via negoziale la destinazione delle perdite residue all'atto di interruzione del consolidato.

¹⁶ Una fattispecie certamente complessa è rappresentata dal caso in cui nell'esercizio X:

- A produce 100 di utili dopo aver apportato nell'esercizio precedente perdite non compensate con redditi di altri soggetti (il consolidato ha dunque chiuso in perdita l'esercizio X-1);
- B produce una perdita di 100.

In tale caso per legge i redditi di A e di B dell'esercizio X vengono compensati, pertanto B vede consumare le perdite apportate mentre A non si dichiarerà disposta a compensarle in quanto opporrà la compensazione dell'utile di periodo con le proprie perdite dell'esercizio X-1. In tali casi occorrerà trovare una regola convenzionale per conciliare la consumazione legale delle perdite con il diritto di ogni società a non corrispondere imposte in assenza di reddito positivo.

| TIPOLOGIA | SOCIETÀ CONSOLIDATE | CONSOLIDATO |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Perdite pregresse ante periodo di validità del consolidato | Le perdite pregresse delle società aderenti non sono attribuibili al consolidato. Possono essere utilizzate solo per compensare i redditi della società consolidata (secondo le regole ordinarie, e quindi, se non compensate, riportabili nei 5 esercizi successivi). Al consolidato viene attribuita quindi la differenza (reddito/perdita). | Le perdite pregresse delle società aderenti non sono attribuibili al consolidato. |
| Perdite formatesi nel periodo di validità del consolidato | Le perdite formatesi nel periodo di validità dell'opzione dalle singole società partecipanti sono attribuite al consolidato. | Le perdite risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato conseguite negli esercizi di validità dell'opzione possono essere riportate a nuovo solo dal soggetto consolidante per compensare il reddito complessivo globale (secondo le regole ordinarie). |
| Perdite residue del consolidato | In generale le perdite residue permangono nell'esclusiva disponibilità della consolidante, salvo diverso criterio di ripartizione indicato nel modello di esercizio dell'opzione. | |

Particolari regole sono dettate al fine di impedire l'utilizzo sul reddito consolidato delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione:

- è precluso l'utilizzo delle proprie perdite pregresse da parte della società che si rende cessionaria di beni in neutralità, secondo quanto previsto dall'articolo 123 T.U.I.R., a compensazione delle plusvalenze realizzate sul successivo trasferimento del bene medesimo, salvo accoglimento di apposita istanza (disciplinata dal comma 8, dell'articolo 37 bis, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) di disapplicazione della specifica norma antielusiva;
- è precluso l'utilizzo delle proprie perdite pregresse da parte della società cedente beni secondo il medesimo regime della neutralità fiscale di cui all'art. 123 T.U.I.R.¹⁷ (norma applicabile agli esercizi che iniziano dal 1/1/2005).

Stranamente uguali regole di contrasto all'utilizzo in sede consolidata delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione non sono state predisposte per fattispecie che ben possono assicurare il medesimo risultato¹⁸.

1.1.9 Obblighi delle società consolidate

Per effetto dell'opzione, ciascun soggetto (controllata e controllante) deve adempiere ad una serie di obblighi con riferimento alla corretta predisposizione della dichiarazione dei redditi del consolidato. In particolare, ciascuna società aderente al consolidato (inclusa la stessa consolidante in relazione alla propria posizione individuale) deve presentare all'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione dei redditi nei modi e nei termini ordinari senza, comunque, liquidare l'imposta, indicando l'eventuale reddito prodotto all'estero e la relativa imposta ivi pagata,

¹⁷ È infatti, da chiarire che la rettifica in diminuzione pari alla plusvalenza realizzata in occasione della cessione è riservata alla consolidante, ai sensi dell'articolo 122 TUIR, con la quale la società cedente avrebbe la possibilità di trasferire al consolidato un reddito (determinato dalla plusvalenza) compensato dalle proprie perdite pregresse; la successiva rettifica in diminuzione comporterebbe nella sostanza il passaggio in capo alla consolidante di perdite pregresse della società consolidata, oltre al c.d. "refreshing" delle stesse. Detto effetto è contrastato dalla norma in questione.

¹⁸ Infatti nulla si oppone a che, dapprima, la singola società consolidata compensi la quota imponibile dei dividendi percepiti da altra società aderente al consolidato con le proprie perdite pregresse e, successivamente, la società consolidante riduca il reddito consolidato in misura pari a detta quota imponibile dei dividendi, rigenerando, dunque, sul consolidato le perdite pregresse della consolidata. Uguali osservazioni valgono per gli interessi passivi colpiti dalla norma che ha introdotto il c.d. pro-rata patrimoniale d'ineducibilità. Probabilmente il problema si risolverebbe se le perdite pregresse fossero utilizzabili nei limiti del reddito proprio "rettificato", dando così sistemazione anche ad altra particolare fattispecie, ove è il contribuente a perdere la legittima possibilità di compensare utili di periodo e perdite pregresse, fattispecie che si verifica in tutti i casi in cui la neutralizzazione degli effetti del pro-rata patrimoniale d'ineducibilità produce l'incremento e non la riduzione del reddito imponibile.

nonché tutti i dati occorrenti per operare le rettifiche tipiche del consolidato, con specifico riferimento ai dati relativi ai beni ceduti ed acquistati in base al regime di neutralità fiscale, specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto. In dichiarazione vengono indicate le ritenute subite, gli acconti pagati autonomamente. Inoltre si esplicitano le cessioni alla tassazione consolidata delle eccedenze IRES (anche di quelle acquistate attraverso la procedura indicata dall'articolo 43-ter, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602¹⁹), dei crediti d'imposta, delle eccedenze d'imposta diverse dall'IRES (nei limiti di quanto indicato dall'articolo 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241²⁰).

Oltre che all'Agenzia delle Entrate ciascuna società consolidata deve trasmettere e fornire la dichiarazione dei redditi alla società capogruppo²¹ affinché la stessa possa procedere alla sommatoria algebrica degli imponibili e alle rettifiche in sede consolidata dei valori fiscali apportati dalle singole entità.

1.1.10 Obblighi e diritti della società consolidante

Dal momento dell'esercizio dell'opzione e per tutta la durata della stessa la società consolidante è l'unico soggetto legittimato:

- a presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato, determinando il reddito di gruppo attraverso la sommatoria algebrica degli utili e delle perdite realizzati da ciascuna società e apportando le rettifiche in aumento o in diminuzione previste dalla legge²²;
- al versamento a saldo e in acconto²³ dell'unica imposta dovuta (applicando le detrazioni e scomputando gli acconti versati);
- al riporto a nuovo delle perdite eventualmente risultanti dalla tassazione di gruppo, secondo le ordinarie modalità;
- al rimborso ovvero al riporto a nuovo dell'unica eccedenza di imposta;
- a beneficiare del credito per le imposte pagate all'estero (da determinarsi sul reddito complessivo globale).

1.1.11 Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo²⁴

Tra le opportunità offerte alle società aderenti dalla disciplina del consolidato fiscale di particolare rilievo appare quella connessa al regime facoltativo di neutralità fiscale per gli scambi infragruppo di beni, diversi da quelli suscettibili di produrre ricavi (ex art. 85, T.U.I.R.) o plusvalenze da partecipazioni qualificabili per l'esenzione (ex art. 87, T.U.I.R.). In altri termini, la

¹⁹ Tipo di cessione che non è ammessa al di fuori del consolidato.

²⁰ Si ricorda che la compensazione può essere effettuata da ogni singola società nel limite di 516.465,90 euro per ciascun anno solare e che ai fini di detto tetto massimo valgono le consumazioni operate in proprio in aggiunta a quelle operate in sede consolidata.

²¹ Ex art. 121 del T.U.I.R.

²² Alla somma algebrica dei redditi complessivi netti si apportano le seguenti rettifiche di consolidamento (ex art. 122 T.U.I.R.) così da determinare il reddito complessivo imponibile, cioè:

- 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;
- in diminuzione o in aumento per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale (ex art. 97 T.U.I.R.);
- in diminuzione per un importo corrispondente alla differenza tra il valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni assoggettati al regime di neutralità (ex art. 123 T.U.I.R.).

²³ La comunicazione dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo comporta il trasferimento alla consolidante degli obblighi fiscali, tra cui quelli di versamento dell'acconto. Regole particolari sono state previste per il versamento degli acconti per il primo esercizio in cui si è applicata la tassazione consolidata nell'ordinamento giuridico (esercizio che ha avuto inizio dal 1° gennaio 2004).

²⁴ Ex art. 123 del T.U.I.R.

società cedente non subisce alcuna tassazione sull'eventuale plusvalenza²⁵, mentre la cessionaria assume il bene al costo fiscale riconosciuto alla cedente (il regime è dunque caratterizzato dalla sospensione della tassazione e dalla continuità dei valori fiscali).

La differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto dei beni trasferiti è assoggettata a tassazione sia in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, che nel caso di mancato rinnovo dell'opzione al termine di tale ultimo periodo²⁶.

L'opzione per il regime di neutralità può essere esercitata nel primo esercizio di tassazione di gruppo anche se antecedente alla comunicazione dell'esercizio dell'opzione per la stessa tassazione di gruppo²⁷.

Il suddetto regime deve essere richiesto da ambedue le società (cedente e cessionaria) nel contratto di compravendita del bene (stipulato, pertanto, obbligatoriamente in forma scritta); dalla dichiarazione del soggetto cessionario deve altresì risultare la differenza tra il valore di libro ed il valore fiscale riconosciuto del bene acquistato; simmetricamente la società consolidante indicherà i beni trasferiti in neutralità con i relativi valori civile e fiscale.

Come detto:

- non è consentito compensare l'eventuale plusvalenza conseguita dal cessionario, in occasione del realizzo di beni ricevuti in regime di neutralità fiscale, con le proprie perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo (salvo presentazione ed accoglimento dell'istanza per la disapplicazione della suddetta norma antielusiva ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600);
- con decorrenza dal 2005, inoltre, il cedente non può procedere nella propria dichiarazione dei redditi a compensare le plusvalenze da realizzo di beni ceduti in neutralità (neutralizzazione che spetta alla consolidante) con perdite pregresse al consolidato.

1.1.11bis Il credito d'imposta per imposte pagate all'estero

Le imposte pagate all'estero dalle singole società consolidate rappresentano imposte pagate dal consolidato, spetta pertanto in tale sede il recupero delle stesse attraverso il complesso meccanismo del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 165 T.U.I.R.

Si applicano le ordinarie regole con la precisazione che ai fini del calcolo occorre considerare che:

- *per l'esercizio 2004 lo stesso si è operato con riferimento alle imposte pagate in ogni singolo Stato dall'insieme delle società consolidate (per country limitation);*
- *mentre dal 2005 si opera con riferimento alle imposte pagate da ogni singola entità in ogni singolo Stato²⁸ (per company).*

1.1.12 Riallineamento

Come per il regime di trasparenza, anche nell'ambito del consolidato è previsto il complesso meccanismo di riallineamento dei valori fiscali ai valori civili ex art. 128 del T.U.I.R.

Si tratta di un meccanismo correttivo volto ad evitare che, nel passaggio da un sistema che ammetteva la svalutazione delle partecipazioni ad un sistema che (pur non consentendo più le

²⁵ L'Agenzia delle Entrate non ha ritenuto applicabile tale regime alle cessioni che generano minusvalenze fiscali (Circ. 53/E del 20 dicembre 2004).

²⁶ Tale disposizione si applica anche ove l'interruzione della tassazione di gruppo o il mancato rinnovo dell'opzione riguardi la sola società cedente o la sola cessionaria dei beni.

²⁷ Il cui termine, si ribadisce, dal 2006 è fissato al 20 giugno.

²⁸ La modifica è stata introdotta con il c.d. "correttivo". La finalità di detta modifica è quella di evitare che le imposte pagate da una società in un certo Stato fossero rese irrecuperabili, salvo i riporti, dalla contestuale produzione nello stesso Stato di redditi negativi ad opera di altra società consolidata.

svalutazioni) prevede la possibilità, attraverso la tassazione di gruppo e la tassazione per trasparenza, di recepire i risultati conseguiti dalle società controllate, possa succedere che gli stessi costi concorrano più volte alla riduzione del reddito imponibile.

La norma mira a disciplinare tutte quelle situazioni in cui nel corso del decennio che precede l'ingresso nel consolidato siano state operate da società che aderiscono o potrebbero aderire al consolidato svalutazioni di partecipazioni in società consolidate, determinate da decrementi patrimoniali derivanti da rettifiche ed accantonamenti temporaneamente non rilevanti fiscalmente²⁹.

In presenza di tali fattispecie, la norma fa scattare un meccanismo di consumazione dei valori fiscali, delle voci dell'attivo e del passivo dello stato patrimoniale della controllata le cui partecipazioni sono state oggetto di svalutazione e sino a concorrenza di dette svalutazioni.

Il tutto al fine sostanziale di recuperare svalutazioni pregresse rendendole omogenee con il nuovo regime della *participation exemption*³⁰.

A ben vedere lo scopo dichiarato nella relazione al D.Lgs. n. 344/03, ovvero di evitare il duplice beneficio che si genera *“dapprima indirettamente tramite la svalutazione 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 non più consentita per effetto del D.L. 24 settembre 2002, n. 209) e poi, all'atto dell'utilizzo dei fondi, mediante la conseguente variazione in diminuzione”*, non è conseguito inibendo la deducibilità degli specifici fenomeni che hanno determinato la svalutazione³¹, ma si realizza indistintamente *“per masse”* sugli elementi dell'attivo e del passivo che presentano valori fiscali superiori o inferiori a quelli civili anche laddove il fenomeno che ha dato luogo alla svalutazione sia stato già riassorbito³².

1.1.13 Interruzione della tassazione di gruppo prima del triennio e mancato rinnovo alla scadenza naturale³³

In via generale l'interruzione anticipata del consolidato avviene ogni qualvolta viene meno uno o più dei requisiti di accesso.

Giova precisare che una serie di operazioni straordinarie, pur incidendo sulla stessa esistenza dei soggetti aderenti al consolidato, non conducono alla interruzione o comunque ai suoi effetti tipici. In specifico:

- la fusione tra società consolidate (in tal caso la durata del consolidato si estende alla scadenza più lunga tra quelle proprie delle società fuse) non comporta interruzione;
- la fusione tra la consolidante ed una o più tra le consolidate estingue la tassazione di gruppo solo formalmente, infatti oltre alla permanenza del reddito dell'incorporata nel reddito consolidato non si producono gli effetti tipici dell'interruzione;
- la incorporazione della consolidante in una consolidata comporta la continuazione del consolidato tra l'incorporante (in funzione di consolidante) e le restanti controllate;

²⁹ La fattispecie classica a cui la norma potrebbe esser riferita è quella secondo cui in uno dei dieci esercizi che precedono l'ingresso nella tassazione di gruppo:

- la società A accantona fondi rischi ed oneri a fronte di un contenzioso in atto, oneri che si renderanno deducibili solo al momento della loro certezza ed oggettiva determinabilità;
- B, partecipante di A, sul presupposto della contrazione del patrimonio netto della partecipata, determinato dal suddetto accantonamento, svaluta la partecipazione (in ossequio alle regole ante riforma).

B ed A aderiscono alla tassazione consolidata e per effetto della norma in questione il fondo rischi ed oneri presente nel passivo dello stato patrimoniale di A da *“tassato”* diventa *“dedotto”*, conseguentemente la successiva sentenza di condanna non comporterà la deduzione del relativo onere.

³⁰ Che nel frattempo ha subito le importanti modifiche brevemente segnalate alla nota 1.

³¹ Sulla falsariga di quanto segnalato in nota 35.

³² Si precisa che il riallineamento in parola non estende i propri effetti all'ambito d'applicazione dell'IRAP.

³³ Ex art. 124 del T.U.I.R.

- l'incorporazione di una società non consolidata in una consolidata non è causa di interruzione purché non venga meno il requisito del controllo;
- la scissione totale o parziale di una società consolidata comporta la continuazione del consolidato rispetto alle beneficiarie purché ricorra il requisito del controllo e non vi sia mutamento della compagine sociale;
- la scissione di società non inclusa nel consolidato a beneficio di altra società inclusa nel consolidato non comporta interruzione purché permanga il controllo da parte della consolidante;
- l'apertura della procedura di liquidazione volontaria di qualsiasi società aderente al consolidato non determina interruzione;
- i conferimenti effettuati da soggetti aderenti al consolidato non interrompono interruzione, salvo la compromissione di taluno dei requisiti applicativi.

Il regime di consolidamento si interrompe nei seguenti casi:

- perdita del requisito del controllo;
- fruizione di riduzioni dell'aliquota d'imposta dell'IRES;
- fallimento, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza;
- liquidazione giudiziale (mentre la liquidazione volontaria sia della consolidante che della consolidata non comporta alcuna interruzione della tassazione di gruppo);
- trasformazione in una società non soggetta ad IRES;
- trasformazione della consolidata o della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da quella richiesta dalla normativa sul consolidato ex artt. 120 e 117, T.U.I.R.;
- trasferimento all'estero della residenza della consolidata o consolidante;
- fusione di una società consolidata con una società con una non inclusa nella tassazione di gruppo;
- opzione della consolidante (congiunta con altra società), per la tassazione di gruppo in qualità di controllata. In tal caso, la cessazione opera con riferimento al consolidato in cui era capogruppo³⁴;

Originariamente era prevista la revoca facoltativa dell'opzione per la tassazione di gruppo in occasione dell'adeguamento delle norme di disciplina del reddito d'impresa ai principi contabili internazionali, il D.Lgs. 247/05 (c.d. "correttivo") ha espunto detta possibilità³⁵.

Nei casi diversi da quelli che comportano interruzione e delle operazioni straordinarie che non determinano interruzione (espressamente elencati) può essere richiesta la continuazione della tassazione di gruppo da parte della società che effettua l'operazione mediante l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del Contribuente.

Il verificarsi di una causa interruttiva in capo ad una società consolidata retroagisce, ai fini dell'esclusione dall'imponibile consolidato del reddito prodotto dalla stessa società, all'inizio dell'esercizio, pertanto non si avrà il consolidamento del reddito prodotto sino al verificarsi della causa interruttiva. Conseguentemente, oltre all'obbligo di operare apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'evento interruttivo:

- la controllante dovrà integrare quanto versato a titolo d'acconto se il versamento complessivamente effettuato risulterà inferiore a quello dovuto relativamente alle società che permangono nell'area di consolidamento;
- la controllata in uscita deve operare la medesima integrazione, ove necessaria, con riguardo alla sua personale situazione;

³⁴ Se tutte le società controllate optano unitamente alla controllante per l'adesione al nuovo consolidato gli effetti tipici dell'interruzione sono inibiti; le perdite del primo consolidato sono, però, da considerare perdite anteriori al nuovo consolidato.

³⁵ Questo sul presupposto che nella sostanza l'introduzione degli IAS – IFRS non dovrebbe comportare importanti modifiche alle regole che determinano il prelievo sulle imprese.

- la controllante potrà attribuire, in tutto od in parte, i versamenti effettuati in misura eccedente il proprio obbligo alle controllate in uscita.
In ordine all'imponibile ed alla gestione dei valori fiscali occorre segnalare che:
 - il reddito della controllante per il periodo d'imposta in cui si verifica la causa interruttiva deve essere aumentato o diminuito in misura pari agli effetti delle rettifiche *medio tempore* operate in forza della disapplicazione del pro-rata patrimoniale in relazione alle partecipazioni in società aderenti al consolidato;
 - il reddito della controllante deve essere aumentato in misura pari alla differenza tra i valori di libro e quelli fiscali afferenti i beni ceduti in neutralità (*ex* articolo 123 T.U.I.R.) da società od a società in relazione alle quali si verifica la causa interruttiva;
 - le perdite risultanti dalla dichiarazione del consolidato, come detto, possono alternativamente rimanere nell'esclusiva disponibilità della società consolidante o essere imputate alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo;
 - i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo, risultanti dalla dichiarazione del gruppo permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante (ancorché possano essere successivamente fatte oggetto di cessione secondo le regole ordinarie);
 - il diritto al riporto delle eccedenze di imposte estere su quelle italiane, recuperabili sulle eccedenze di segno opposto (imposta italiana su quella estera) dei precedenti o dei successivi otto esercizi (riporto all'indietro ed in avanti, ai sensi del comma 6, dell'articolo 165 T.U.I.R.) spetta esclusivamente ai soggetti che hanno prodotto i redditi esteri³⁶.
- Ad eccezione del recupero dei benefici (o svantaggi) indotti dall'irrelevanza delle partecipazioni ricadenti nell'area di consolidamento ai fini dell'applicazione del nuovo pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi, gli altri effetti ora citati si verificano anche in occasione del mancato rinnovo alla scadenza (naturale) triennale.

1.1.14 Accertamento e responsabilità³⁷

La disciplina è stata interessata dal D.Lgs. n. 247/05 (c.d. correttivo).

La rivisitazione è stata sostanziale, infatti, da un sistema di distribuzione delle responsabilità che vedeva coinvolte le società anche con riferimento a violazioni alle stesse non attribuibili (la singola consolidata poteva essere chiamata a rispondere di omessi versamenti afferenti imponibili non propri), si è passati ad un sistema che sostanzialmente prevede:

- la responsabilità diretta della consolidante in ordine alla fedeltà del reddito complessivo dichiarato, alla liquidazione dell'imposta di consolidato ed all'esattezza dei versamenti;
- la responsabilità solidale della società consolidata in ordine alla maggiore imposta accertata a livello consolidato (con aggiunta degli interessi) riferibile ad una rettifica apportata al suo reddito imponibile;
- responsabilità diretta della consolidata in ordine alle sanzioni per violazioni riscontrate a livello di consolidato e riferibili al reddito imponibile della stessa;
- responsabilità solidale della controllante per le sanzioni irrogate in via diretta alla consolidata.

Si rammenta che le comunicazioni saranno operate presso il domicilio eletto (sede della consolidante) e che la consolidante ha l'onere di trasmettere alla consolidata interessata copia

³⁶ Originariamente la regola era del tutto diversa, infatti il riporto delle eccedenze spettava al soggetto consolidante. La ratio della modifica è da rintracciare nell'esigenza di ottimizzare il recupero in Italia delle imposte estere consentendolo in capo alla consolidata in uscita che, a differenza del consolidato o della consolidante, continuerà, con ogni probabilità, ad avere l'esercizio dell'impresa nello specifico Stato estero e dunque redditi idonei a permettere il recupero delle eccedenze (il recupero è infatti consentito solo sulle imposte afferenti redditi prodotti nello stesso Stato cui si riferiscono le eccedenze).

³⁷ *Ex* art. 127 del T.U.I.R.

degli atti e provvedimenti entro 20 giorni dalla notifica degli stessi, nelle ipotesi di conflitto di interessi con le consolidate avente ad oggetto la rivalsa nei confronti di queste per le somme che la prima sia stata costretta a versare all'Erario in qualità di obbligata solidale.

Inoltre, sempre ai fini dell'imposta sulle società:

- il controllo delle dichiarazioni (singole) presentate dalla controllante e dalle controllate sono di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale dell'ente o delle società stesse, alla data in cui è stata presentata la dichiarazione dei redditi;
- il controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato è di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale della consolidante, alla data di presentazione della dichiarazione stessa.

1.1.15 Norma antielusiva

Infine occorre rilevare che la norma antielusiva generale di cui all'articolo 37-bis, D.P.R. 600/73, è stata integrata in relazione all'istituto in discorso con l'inclusione tra le fattispecie che tipicamente possono condurre ad elusioni d'imposta delle "cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di cui all'articolo 117 T.U.I.R."

1.1.bis Cenni sul consolidato mondiale³⁸

A. Caratteristiche

Con il consolidato mondiale viene estesa la possibilità di includere nella tassazione di gruppo anche le società non residenti, con gli stessi criteri e modalità previste per il consolidato nazionale, salvo alcune peculiarità indicate successivamente.

In concreto, alla società controllante in Italia vengono imputati per trasparenza (dunque indipendentemente dalla distribuzione di utili) i redditi e le perdite delle controllate estere (ricalcolati in base alle regole fiscali nazionali) in proporzione alla quota di partecipazione complessiva, direttamente e indirettamente posseduta, tenendo altresì conto dell'effetto demoltiplicatore nel caso di controllo indiretto (il controllo deve essere con una percentuale superiore al 50%).

Ai fini della determinazione del reddito consolidato si applicano le regole che disciplinano l'applicazione dell'IRES e quelle del titolo III del T.U.I.R. (credito d'imposta estero, Controlled Foreign Company Legislation) con talune integrazioni ed eccezioni.

B. Presupposti per accedere al consolidato mondiale

Il regime di consolidamento fiscale mondiale è un sistema opzionale, irrevocabile per almeno cinque esercizi dal soggetto controllante, cui possono accedere i gruppi societari legati da partecipazioni di controllo.

In particolare, l'opzione può essere esercitata esclusivamente da:

- società o entità controllante "*di grado più elevato*" (di vertice), soggetta ad IRES e *residente nel territorio dello Stato*³⁹;

³⁸ L'istituto del consolidato mondiale è disciplinato dagli artt. 130-142 del T.U.I.R.

³⁹ In specifico alle società direttamente controllate dallo Stato o da altri enti pubblici ovvero da persone fisiche residenti che non abbiano il controllo, anche tramite loro parti correlate, su altre società residenti o non residenti. In merito a detta ultima previsione, la relazione ministeriale al D.Lgs 344/03 chiarisce che "*se un gruppo familiare*

- società residenti nel territorio dello Stato i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati, anche se a loro volta sono soggette a controllo di diritto di soggetti residenti in Italia;
- Con riferimento agli ulteriori requisiti si evidenzia che:
- la società controllante nel consolidato mondiale non può esercitare l'opzione per il consolidato nazionale come controllata;
- tutte le controllate estere devono necessariamente essere incluse nel consolidato, al fine di evitare che si consolidino solo le società estere in perdita e non anche quelle in utile (principio all in, all out)⁴⁰;
- ai fini della verifica del controllo il demoltiplicatore opera fuori confine⁴¹;
- il controllo deve sussistere alla fine dell'esercizio, ma non si deve essere formato nel corso dell'ultimo semestre (criterio compatibile con l'attribuzione proporzionale del reddito);
- è necessaria l'attestazione da parte delle controllate non residenti del proprio consenso alla revisione del bilancio e dell'impegno a fornire ogni collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere alle richieste dell'Amministrazione finanziaria;
- in presenza di società residenti in Italia che si interpongono nella catena di controllo, è obbligatorio il consolidato nazionale tra tutte le società residenti. In questo caso la quota di reddito della controllata estera da includere nel reddito consolidato corrisponde alla somma delle quote di partecipazione di ciascuna società residente;
- è richiesta l'identità di periodo d'imposta, a meno che detta coincidenza resti impraticabile in quanto non consentita dalla legislazione estera;
- entro il primo esercizio di consolidamento la società controllante deve presentare un interpello ex art. 11, L. 27 agosto 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente) all'Agenzia delle Entrate al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione; la risposta positiva a detto interpello è *conditio sine qua non* dell'efficacia dell'opzione;
- nel consolidato mondiale sono previste regole particolari: (i) ove nello stesso Stato estero siano presenti più controllate e la legislazione locale prevede forme di consolidamento degli imponibili occorre procedere a detto consolidamento, pena l'inibizione a consolidare le perdite provenienti dalle società residenti in detto Stato estero, (ii) si procede al riconoscimento delle imposte pagate all'estero con modalità tali da evitare effetti di doppia imposizione economica e giuridica in detrazione dell'imposta consolidata, e (iii) non hanno rilevanza le perdite delle controllate non residenti relative agli esercizi precedenti l'esercizio dell'opzione, (iiii) si subisce la neutralizzazione delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti da cessioni, inclusi i conferimenti, di beni diversi da quelli merce e dalle partecipazioni "PEX", fra le società aderenti al consolidato in misura pari alla percentuale di attribuzione del reddito alla consolidante; (iiiii) l'interruzione, per perdita dei requisiti soggettivi della controllante, ha efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale si è realizzato l'evento interruttivo; nel caso di interruzione le perdite residue vengono falcidiate in misura pari al peso percentuale delle perdite prodotte all'estero rispetto agli imponibili negativi complessivamente prodotti durante il periodo di consolidamento (eguale effetto si ha nel caso di mancato rinnovo alla scadenza naturale dell'opzione); (iiiii) la C.F.C legislation non trova applicazione per le società incluse nel consolidato mondiale; (iiiii) similmente a quanto stabilito per il consolidato nazionale anche nel consolidato mondiale è previsto un meccanismo di perdita dei valori fiscali delle controllate non residenti

controlla due holding, una delle quali sia qualificata per l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale, quest'ultima non potrà esercitare l'opzione stessa".

⁴⁰ La società controllante può comunque richiedere all'Amministrazione Finanziaria tramite interpello, entro il primo esercizio di consolidamento, l'esclusione delle società controllate di *dimensioni non rilevanti* residenti in stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato.

⁴¹ Si consideri: A controllante di vertice partecipa la società residente B al 60%, mentre B partecipa la società non residente C al 60%, in tal caso, secondo l'articolo 133 TUIR, il controllo ai fini fiscali da parte di A sulla società non residente è al 36%.

a fronte di svalutazioni delle loro partecipazioni operate nei dieci esercizi che precedono l'esercizio dell'opzione.

C. Principali differenze con il consolidamento nazionale

Tra le principali peculiarità del consolidato mondiale, diverse da quelle previste per il consolidato nazionale, si segnalano le seguenti:

- l'opzione è una facoltà discrezionale esercitabile esclusivamente dalla società o ente controllante "di grado più elevato", soggetto IRES, residente mentre le società controllate non residenti non devono esercitare alcuna opzione. Nel consolidato nazionale, invece, l'opzione ha natura bilaterale, dovendo essere esercitata a coppia dalla controllante e dalla controllata;
- l'opzione per il consolidamento, una volta esercitata, vale per cinque esercizi, anziché tre esercizi, come per il consolidato nazionale (i successivi rinnovi avvengono, invece, per un periodo non inferiore a tre esercizi in ambedue i consolidati);
- il consolidato mondiale si caratterizza per il carattere omnicomprensivo dell'opzione, avente per oggetto la totalità delle controllate; al contrario, nel consolidato nazionale l'opzione può essere esercitata anche soltanto da alcune società costituenti il gruppo;
- il consolidato mondiale si attua attraverso il consolidamento della percentuale degli imponibili, ottenuti da ciascuna delle società appartenenti al gruppo, corrispondente alla quota di partecipazione direttamente o indirettamente posseduta dalle società residenti facenti parte della catena di controllo (con applicazione fuori confine del demoltiplicatore), a differenza del consolidamento integrale previsto nel consolidato nazionale, laddove la somma algebrica delle basi imponibili riguarda l'intero reddito delle consolidate, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione in essa detenuta.

A differenza del consolidato fiscale nazionale, pertanto, quello mondiale è caratterizzato da numerosi vincoli, come quello di attrarre in Italia tutti i redditi esteri, anche di quelli che in assenza del consolidato potrebbero beneficiare di tassazioni locali agevolate, nonché quello connesso all'obbligo di revisionare le società non residenti aderenti alla tassazione di gruppo, senza considerare le difficoltà collegate all'implementazione e gestione del sistema di consolidamento ed il vincolo quinquennale.

1.2 Gli effetti sul bilancio

Premessa

Nei successivi paragrafi si esaminano i principali effetti sui bilanci in relazione ai nuovi istituti fiscali introdotti dalla riforma, con particolare riferimento agli effetti fiscali differiti.

Aliquote da utilizzare nel calcolo delle imposte

Con riferimento al calcolo degli effetti fiscali differiti si evidenzia che, secondo il documento OIC n. 25, “*le imposte differite e le imposte anticipate devono essere conteggiate ogni anno sulla base delle aliquote in vigore al momento in cui le differenze temporanee si riverseranno, apportando adeguati aggiustamenti in caso di variazione di aliquota rispetto agli esercizi precedenti, purché la norma di legge che varia l'aliquota sia già stata emanata alla data di redazione del bilancio*”.

Si evidenzia che per la *DIT* (ex D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466) l'esercizio 2003 (per le società con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) è stato l'ultimo periodo di applicazione.

Imposte anticipate su perdite pregresse

La valutazione del ricorso del presupposto della “*ragionevole certezza*”⁴² con riferimento ad imposte anticipate su perdite fiscali pregresse deve essere effettuata verificando se la società, sussistendo i requisiti di legge, abbia esercitato o meno l'opzione per il regime di tassazione per trasparenza o per la tassazione di gruppo entro i termini previsti.

Questo particolare aspetto delle imposte anticipate riferito alle perdite pregresse sarà trattato nei successivi paragrafi, nell'ambito più generale dei riflessi contabili sull'imposizione differita prodotti dai suddetti regimi di tassazione sopra richiamati.

Consolidato nazionale

Come già indicato precedentemente, l'opzione per il consolidato nazionale⁴³, comporta in capo alla consolidante la determinazione di un solo reddito complessivo globale sul quale commisurare l'unica IRES dovuta dal gruppo. In sintesi:

- ciascun soggetto facente parte della tassazione di gruppo (consolidate e consolidante) determina il proprio reddito complessivo netto, secondo le regole ordinarie (apportando all'utile/perdita di bilancio le variazioni in aumento e in diminuzione), computando in diminuzione degli imponibili positivi, le eventuali perdite pregresse relative ad esercizi anteriori al regime della tassazione di gruppo, senza liquidazione dell'imposta; il saldo così ottenuto è trasferito alla società consolidante, unitamente alle ritenute, alle eccedenze di imposta IRES, etc.;
- la consolidante determina in apposito modello di dichiarazione dei redditi (modello CNM), il reddito complessivo globale del gruppo, costituito dall'aggregazione del proprio imponibile e di quelli delle società controllate. Alla somma algebrica dei redditi complessivi netti apporta

⁴² Il requisito della *ragionevole certezza* è richiesto dai principi contabili nazionali (OIC n. 25). Si ricorda che per le società quotate dal 1° gennaio 2005 trovano applicazione i principi contabili internazionali (IAS 12) per i quali la condizione necessaria per l'iscrizione delle imposte anticipate è costituita dalla sola “probabilità” di redditi imponibili futuri sufficienti.

⁴³ L'opzione deve essere stata esercitata da ogni soggetto aderente al consolidato e comunicato all'Agenzia delle Entrate mediante l'invio telematico dell'apposito modello da parte della consolidante.

le rettifiche di consolidamento (*ex art. 122 T.U.I.R.*), determinando il reddito complessivo del consolidato su cui calcolare l'IRES.

Come anticipato, l'impatto del consolidato sulla contabilità dipende anche dagli accordi intervenuti tra le società che aderiscono al consolidato con riferimento alle somme versate e percepite in contropartita di vantaggi e svantaggi conseguenti all'operatività del regime di tassazione consolidata.

Ai fini IRAP, la tassazione consolidata non ha alcuna rilevanza e, pertanto, le società partecipanti continueranno a stanziare l'imposta corrente e differita su base separata.

1.2.1 Il contratto di consolidato fiscale

Il regime di consolidato fiscale è un sistema opzionale bilaterale e l'opzione deve essere esercitata congiuntamente da ciascuna società consolidata e dalla società consolidante. I rapporti giuridici, economici e finanziari derivanti dall'adesione al consolidato fiscale devono essere regolati da specifici accordi di carattere privatistico tra le parti, attraverso un "contratto di consolidamento fiscale". A tale riguardo, si pone in evidenza che la normativa fiscale non contiene alcuna previsione in ordine alla conclusione di tali accordi né, tantomeno, fissa alcuna modalità specifica per la loro redazione. Cionondimeno, l'esistenza di un contratto di consolidato in forma scritta appare necessaria.

Il contratto di consolidato può essere redatto sia mediante specifici accordi di natura bilaterale tra la consolidante e le singole consolidate e sia utilizzando lo strumento del contratto "plurisoggettivo" (ovvero ricorrendo a formule ammesse dalla legge o dalla prassi).

Gli accordi di consolidamento trasfusi nel contratto, avendo natura privatistica, possono prevedere la ripartizione degli eventuali benefici fiscali – sia di ordine finanziario (derivanti, ad esempio, dallo slittamento in avanti del versamento delle imposte dovute) e sia di ordine economico (derivanti da un effettivo e definitivo risparmio fiscale) – in modo differenziato a seconda delle diverse situazioni e della composizione del capitale sociale delle diverse entità che partecipano alla procedura. Le politiche fiscali del gruppo, ad esempio, potranno essere differentemente strutturate a seconda che il risultato complessivo sia rappresentato da un reddito imponibile soggetto ad imposta ovvero da una perdita fiscale di cui si prevede il recupero eventuale soltanto dopo alcune annualità. Le soluzioni contrattuali prescelte, inoltre, potranno assumere diverso tenore a seconda che si tratti di realtà societarie con un azionista di controllo, a socio unico, oppure a diffusa base azionaria, ovvero di società con partecipazione dello Stato o di enti pubblici. Pertanto, da un punto di vista generale, non possono essere indicate soluzioni preferite rispetto alle variegate possibilità cui le società che partecipano alla procedura di consolidamento, nel rispetto dei principi e dei limiti fissati dalla normativa, ed in specie dal Codice Civile, possono legittimamente far ricorso nella regolamentazione dei reciproci interessi privati. In particolare, in materia di direzione e coordinamento di società, il Codice Civile stabilisce che le società e gli enti che esercitano attività di direzione e coordinamento devono agire nel rispetto dei principi di corretta gestione societaria ed imprenditoriale, salva la loro responsabilità nei confronti dei soci delle società controllate per il pregiudizio eventualmente arrecato alla redditività ed al valore della partecipazione sociale, nonché nei confronti dei creditori sociali per la lesione cagionata all'integrità del patrimonio delle stesse società sottoposte all'attività di direzione e coordinamento (art. 2497 c.c.). Pertanto, le clausole contenute negli accordi di consolidamento, nel rispetto (inderogabile) dei citati limiti imposti dalle enunciate disposizioni civilistiche (corretta gestione societaria ed imprenditoriale, in modo da non recare pregiudizio alla redditività ed al valore della partecipazione sociale e da non ledere l'integrità del patrimonio)⁴⁴ nonché, più in generale, delle norme imperative contenute nella legislazione

⁴⁴ L'art. 2497, 1° comma, del Codice Civile, prevede che la responsabilità è esclusa quando il danno alla redditività ed al valore della partecipazione ovvero all'integrità del patrimonio sociale risulta mancante "alla luce del risultato complessivo dell'attività di direzione e coordinamento ovvero integralmente eliminato anche a seguito di

nazionale e comunitaria potranno atteggiarsi diversamente a seconda delle caratteristiche e delle esigenze del gruppo. In linea generale, il contratto di consolidamento dovrebbe garantire le società partecipanti che le stesse non saranno danneggiate dalla partecipazione alla procedura rispetto alla situazione che si avrebbe laddove le stesse non venissero comprese nel perimetro di consolidamento (principio di “salvaguardia”) ovvero, in caso contrario, dovrebbero essere previsti appositi meccanismi compensativi, nel rispetto di quanto stabilisce l’art. 2497 Codice Civile. Gli eventuali effetti ottenuti dall’applicazione delle clausole contrattuali potrebbero comportare alcuni vantaggi e svantaggi reciproci. Questi potrebbero derivare dalla misura della remunerazione per il trasferimento dell’imponibile (positivo o negativo), dalle modalità e dai tempi con cui detta remunerazione diviene esigibile o da ambedue le circostanze. Tali vantaggi e svantaggi potranno essere ripartiti nell’ambito del gruppo secondo criteri pattizi, purché non lesivi dei principi sopra enunciati e nel rispetto del principio di salvaguardia. Alla luce di quanto sopra, può considerarsi legittima sia la previsione contrattuale che preveda la remunerazione delle perdite fiscali in capo alla società che le abbia prodotte, qualora le stesse siano compensate con redditi imponibili generati da altre entità che partecipano al consolidato, sia la previsione che le perdite fiscali saranno remunerate solo se, e nella misura in cui, le stesse saranno utilizzate dalla stessa società che le ha prodotte in diminuzione di propri redditi imponibili realizzati nel quinquennio successivo (in tal modo, infatti, la società consolidata non subirebbe alcun pregiudizio rispetto alla situazione che si avrebbe laddove la stessa non fosse stata compresa nel consolidato fiscale).

Il contratto di consolidato fiscale deve inoltre stabilire il criterio di ripartizione/utilizzo delle perdite fiscali all’interno delle società del gruppo, in particolare nell’eventualità che le perdite conseguite dalle controllate siano superiori agli imponibili positivi generati dalle altre società partecipanti al consolidato fiscale. Ciò assume particolare rilevanza qualora gli accordi di consolidamento prevedano la remunerazione immediata delle perdite fiscali, in presenza di redditi imponibili compensati; in tal caso, una soluzione basata su un principio di “equità” potrebbe prevedere l’utilizzo di un criterio di ripartizione proporzionale, determinato dal rapporto tra la perdita della singola società ed il totale delle perdite generate dalle società del gruppo. Tuttavia possono risultare appropriati anche altri criteri di allocazione, che tengano ad esempio conto del termine di scadenza delle perdite fiscali, al fine di utilizzare prima le perdite fiscali che hanno un termine di scadenza e successivamente le perdite illimitatamente riportabili.

Nel caso di accordi di consolidamento che prevedano la remunerazione delle perdite solo qualora le stesse siano utilizzate in diminuzione dei redditi imponibili prodotti dalla stessa società che ha generato tali perdite stesse, il criterio di utilizzo delle perdite fiscali non assume specifico rilievo per le società consolidate, in quanto la remunerazione delle perdite stesse avverrà solo in presenza di imponibili propri e mai con imponibili di gruppo.

Altro aspetto di sicuro interesse che deve essere disciplinato nel contratto di consolidato fiscale è relativo alle condizioni di regolamentazione finanziaria degli imponibili trasferiti.

Anche gli effetti dell’interruzione (ad esempio per cessione della partecipazione e conseguente uscita dal consolidato fiscale) o del mancato rinnovo della tassazione di gruppo dovrebbero essere previsti dal contratto, che deve stabilire le modalità di riattribuzione delle perdite non utilizzate⁴⁵.

Gli effetti contabili che derivano dall’applicazione della procedura di consolidamento fiscale dipendono direttamente dalle clausole contenute nel contratto; pertanto, nei paragrafi successivi dedicati agli effetti sul bilancio si farà riferimento alle tipologie contrattuali che risultano più diffuse nell’ambito dei gruppi che adottano tale regime opzionale, senza che questi debbano essere considerati esaustivi delle possibili soluzioni che gli accordi di consolidamento possono prevedere, avuto riguardo ai suindicati limiti legislativi.

operazioni a ciò dirette” (ad esempio quando il contratto di consolidamento preveda i c.d. “vantaggi compensativi” a favore della società eventualmente danneggiata dagli accordi; sono vantaggi compensativi, ad esempio, quelli che possono derivare in via indiretta alla società controllata dall’appartenenza al gruppo ovvero quelli previsti dal contratto di consolidamento).

⁴⁵ A tal proposito si rimanda a quanto stabilito dall’art. 124, 4° comma, del T.U.I.R.

La normativa fiscale stabilisce che “*non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le società*” che hanno esercitato l’opzione “*in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti*”⁴⁶. La norma estende l’esclusione dal concorso alla formazione del reddito imponibile oltre che alle somme percepite e corrisposte in relazione al trasferimento di imponibili negativi anche a quelle correlate ad altre ipotesi di “*vantaggi fiscali*” connessi all’applicazione delle disposizioni del consolidato fiscale. Tali vantaggi possono essere di carattere “economico”, quale ad esempio il minor carico fiscale a livello di gruppo a seguito delle rettifiche di consolidamento fiscale o dell’utilizzo di perdite trasferite da una società che non avrebbe potuto utilizzarle in futuro oppure di carattere “finanziario”, quale ad esempio il differimento temporale del carico fiscale a seguito del regime di neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo o del trasferimento di perdite utilizzabili in futuro dalla società che le ha prodotte. La norma fiscale non fissa alcun limite quantitativo alla determinazione di tali “vantaggi fiscali”. Nella Circolare n. 53/E dell’Agenzia delle Entrate del 20 dicembre 2004 si ritiene che l’irrelevanza reddituale stabilita dalla norma debba riferirsi alle somme corrisposte o ricevute in contropartita nel limite massimo dell’imposta teorica cui le stesse siano commisurate (calcolata ad esempio sugli imponibili negativi o positivi trasferiti risultanti dalla dichiarazione di ciascuna società partecipante).

1.2.2. Società consolidante

Considerato quanto illustrato precedentemente, la società consolidante deve contabilizzare l’IRES di sua competenza/corrente, su una base imponibile ipotetica pari a 100⁴⁷, secondo le regole ordinarie, con la seguente scrittura:

| Descrizione Dare | | Descrizione Avere | Dare | Avere |
|------------------------------------------|---|------------------------------------------------------|------|-------|
| Imposte sul reddito (conto economico) | a | Debito x consolidato fiscale (o Debiti tributari) | 33 | 33 |

Deve quindi procedere alla rilevazione degli effetti derivanti dal trasferimento delle basi imponibili da parte delle consolidate. A tal riguardo si sottolinea che:

- non sembra appropriato imputare la fiscalità (corrente e differita) al Conto Economico della consolidante in ottemperanza ai principi di inerenza, di competenza e della capacità contributiva della società capogruppo;
- sembrerebbe opportuno regolare tali trasferimenti quali rapporti di debito/credito rilevandoli nello Stato Patrimoniale della consolidante che, in tal modo, agisce come “*stanza di compensazione*”.

Caso 1 – Cessione di redditi imponibili

Nel caso siano attribuiti imponibili positivi (si ipotizzi pari a 100), la consolidante rileva un credito nei confronti della consolidata a fronte dell’imponibile fiscale positivo trasferito, sul quale pagherà le imposte, nel seguente modo:

| Descrizione Dare | | Descrizione Avere | Dare | Avere |
|---------------------------|---|------------------------------------------------------|------|-------|
| Crediti verso controllata | a | Debito x consolidato fiscale (o Debiti tributari) | 33 | 33 |

⁴⁶ Comma 4, art. 118 del TUIR.

⁴⁷ Nell’esempio riportato ed in quelli successivi si ipotizza che l’aliquota IRES vigente sia pari al 33%.

Non può essere escluso, in via di principio, che il contratto di consolidato preveda che le società che chiudono con un reddito imponibile non siano tenute a versare alcunché alla consolidante (nel caso in cui, ad esempio, il risultato complessivo del gruppo evidenzia una perdita fiscale) ovvero siano tenute a versare un importo inferiore a quello determinato applicando l'aliquota fiscale alla base imponibile. Si ribadisce che, sempre sotto il profilo generale, potrebbe apparire problematico coordinare una previsione contrattuale così strutturata con i principi civilistici di cui si è detto più sopra.

In tale eventualità la consolidante non dovrà rilevare alcun credito ovvero rileverà un credito commisurato alla percentuale prevista dal contratto di consolidamento.

Caso 2 – Cessione di perdite fiscali

Nel caso siano attribuite perdite fiscali (si ipotizzi pari a 100), la controllante che, si ricorda, si è ipotizzato che abbia comunque una base imponibile sufficiente in relazione a quanto previsto nel contratto di consolidato fiscale, potrà rilevare:

A) un debito vs. la controllata, pari al compenso dovuto a quest'ultima, se il contratto prevede il riconoscimento immediato del beneficio fiscale alla controllata che ha ceduto perdite

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|------------------------------------------------------|----------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale (o Debiti tributari) | a Debito verso controllata | 33 | 33 |

B) un fondo imposte, se il contratto non prevede l'immediato riconoscimento se, ad esempio, esso è subordinato al conseguimento di futuri redditi imponibili da parte della controllata e quest'ultima non ha la ragionevole certezza di recuperare le perdite, attraverso la seguente modalità di rilevazione.

B.1.a – Solo patrimoniale nel bilancio d'esercizio

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale (o Debiti tributari) | a Fondo imposte da consolidato fiscale | - | - |

La società consolidante, infatti, non avendo, di norma, la ragionevole certezza che il beneficio fiscale assuma caratteristiche di definitività se non trascorso il quinquennio previsto per il riporto delle perdite fiscali, non può considerare il beneficio stesso quale provento, mancando il requisito della certezza.

B. 1.b – A conto economico nel bilancio consolidato

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Fondo imposte da consolidato fiscale | a Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | - | - |

Nell'ambito del bilancio consolidato, il beneficio deve invece essere imputato a conto economico, in quanto il gruppo consegue immediatamente e definitivamente un risparmio d'imposta.

Anche l'attribuzione di altri benefici da parte delle società del gruppo (da minori imposte scaturite dalle rettifiche di consolidamento⁴⁸ o da eventuale regime di neutralità nei trasferimenti di beni, ecc.) viene regolata come rapporti di debito/credito.

⁴⁸ Le minori imposte scaturite dalle rettifiche di consolidamento possono, o meno, dare luogo ad accrediti; in caso affermativo, la consolidata interessata iscriverà un provento.

Per quanto riguarda il trasferimento di ritenute, eccedenze di IRES, nonché degli acconti autonomamente versati dalle consolidate, trattandosi, in questo caso di una vera e propria cessione di attività al consolidato, occorre iscrivere in corrispondenza del *Credito vs. Erario* la contropartita del *Debito vs. controllata*.

Si tenga presente che il consolidato modifica lo scenario di riferimento per il calcolo delle probabilità di recupero delle imposte differite.

Per le imposte differite (attive e passive) presenti nello Stato Patrimoniale della consolidante occorre distinguere quelle che si connettono a fenomeni che si manifesteranno nel periodo di consolidamento dalle altre; la recuperabilità delle prime, infatti, deve essere valutata sulla base degli imponibili futuri del consolidato fiscale mentre la recuperabilità di quelle che si connettono a fenomeni che si manifesteranno quando il consolidato non dovesse più essere applicato, deve essere valutata con riguardo alla situazione singola della società ex consolidante.

1.2.3. Società consolidate

Le società consolidate, analogamente a quanto visto per la consolidante, procedono alla rilevazione delle “compensazioni”, determinando l’imposta teorica sul proprio imponibile trasferito alla consolidata.

Caso 1 – Cessione di redditi imponibili

Nel caso vengano trasferiti redditi alla capogruppo, si procede al rilevamento delle imposte d’esercizio (teoriche) in corrispondenza del debito nei confronti della società controllante (anziché verso l’Erario) che provvederà a versarle; la scrittura contabile (ipotizzando una base imponibile pari a 100) è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a Debito verso controllante | 33 | 33 |

Caso 2 – Cessione di perdite fiscali

Nel caso di trasferimento di perdita fiscale, in relazione a quanto previsto nel contratto di consolidato fiscale, la controllata potrà iscriversi:

- A) un credito vs. la controllante, pari al compenso ricevibile da quest’ultima (che non concorre alla formazione del reddito imponibile), se il contratto prevede il riconoscimento immediato del beneficio fiscale alla controllata che ha ceduto perdite

| <u>Descrizione Dare</u> | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|----------------------------|-----------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante | a Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | - | - |

- B) nessun beneficio fiscale, se il contratto non prevede che le perdite siano remunerate immediatamente e non c’è la ragionevole certezza di redditi imponibili futuri realizzati dalla società consolidata. In tal caso, la consolidata non effettuerà nessuna scrittura.

Nel regolare il trasferimento di ritenute, eccedenze di IRES, nonché degli acconti autonomamente versati dalle consolidate nel primo anno di applicazione, trattandosi, in questo caso di una vera e propria cessione di attività, occorre iscrivere in corrispondenza del *Credito vs. controllante* la contropartita *Erario c/credito IRES*, per un importo pari al valore nominale della posta assegnata. La scrittura contabile è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|----------------------------|--------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante | a Crediti tributari | - | - |

Come precedentemente rilevato, si sottolinea che il consolidato modifica lo scenario di riferimento per il calcolo delle imposte differite.

Anche le consolidate valuteranno la recuperabilità delle imposte differite attive determinate nel periodo di consolidamento, in base ai prevedibili imponibili di gruppo, qualora il contratto di consolidamento preveda la remunerazione delle perdite fiscali; in questo caso, infatti, la società in perdita vede aumentare le possibilità di recupero del proprio imponibile negativo, oltre che con i propri redditi futuri, anche con quelli delle altre società del gruppo. Invece, qualora gli accordi di consolidamento prevedano che le perdite prodotte dalla società siano remunerate solo in presenza di redditi imponibili futuri realizzati dalla stessa società consolidata, la recuperabilità delle perdite, relativamente ai bilanci delle singole società consolidate, deve essere valutata secondo i criteri applicabili in mancanza del consolidato.

Infine, la consolidata continuerà a gestire le eventuali attività per *imposte anticipate su perdite pregresse*, non trasferibili al gruppo.

Casi pratici

Ai fini di una migliore comprensione del trattamento contabile di quanto sopra analizzato, si riportano di seguito alcuni casi pratici di scritture contabili in caso di consolidato fiscale. Come già detto, gli effetti contabili del consolidato e le relative scritture dipendono direttamente dal contenuto degli accordi di consolidamento, per cui le casistiche che seguono, elaborate tenendo conto delle scelte più diffuse compiute dai gruppi che hanno applicato il consolidato fiscale fin dal primo esercizio, non possono essere ritenute di natura esaustiva. I casi non contemplati possono comunque trovare soluzione nell'ambito dell'impostazione generale descritta nei precedenti paragrafi o applicando i casi pratici che seguono per analogia.

Per una più agevole comprensione delle singole fattispecie, si precisa che gli esempi sotto presentati sono basati sulle seguenti ipotesi:

- non esistono differenze tra la sommatoria degli imponibili delle singole società e il reddito complessivo imponibile consolidato. La natura ed il trattamento delle eventuali "rettifiche fiscali di consolidamento" verrà trattata in maggior dettaglio in specifici casi pratici "particolari" nel prosieguo del presente documento;
- la ripartizione tra le società del gruppo dei vantaggi fiscali del consolidato fiscale avvenga esclusivamente sulla base della partecipazione/contribuzione di ciascuna società al consolidato fiscale, senza nessuna interferenza di natura "contrattualistica", e che quindi le eventuali rettifiche derivanti dal consolidato fiscale siano assegnate alla società nella cui dichiarazione erano presenti gli elementi che le hanno determinate.

Infine, al fine di maggiormente esplicitare i vari passaggi nella determinazione del debito "consolidato" verso l'Erario in capo alla controllante A, negli esempi sotto riportati viene utilizzato nelle scritture contabili della controllante A un conto denominato "Debito per consolidato fiscale", che poi viene chiuso e girocontato contro il conto "Debiti tributari verso Erario" in sede di redazione del bilancio finale. Tale esemplificazione può anche non essere seguita nella realtà delle scritture contabili da registrare in contabilità.

1.2.4. Esempio 1: Gruppo composto da 2 società con redditi imponibili positivi

Si ipotizza un gruppo formato da due società: A (controllante) che controlla la società B. Le società hanno effettuato l'opzione bilaterale per il consolidato fiscale nazionale.

Nel periodo d'imposta le due società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 2.000

B: reddito complessivo imponibile individuale di 900

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari a 2.900.

Come precedentemente ipotizzato non esistono rettifiche di consolidamento tra la sommatoria degli imponibili delle singole società e il reddito complessivo imponibile consolidato.

A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile rettificato ammonta pertanto a 2.900, con un importo per IRES pari a 957 (2.900 x 33%).

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 660 | 660 |

In base ai dati ricevuti la controllante A rileva la quota di imposta a debito per la società B pari a 297 (reddito imponibile di 900 per l'aliquota IRES del 33%) ed effettua la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito x consolidato fiscale | 297 | 297 |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare il debito finale verso l'Erario e successivamente ad effettuare il versamento all'Erario per conto dell'intero gruppo:

Iscrizione in bilancio del debito tributario "consolidato" verso l'Erario

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Debito tributari | 957 | 957 |

Versamento del debito tributario "consolidato" verso l'Erario

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito tributari | a | Banca | 957 | 957 |

Scritture contabili di B

La controllata B registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 297 | 297 |

Le impostazioni contabili sopra descritte sono in linea con il principio della competenza economica (correlazione tra costi - imposte sul reddito - e ricavi - risultato prima delle imposte).

1.2.5. Esempio 2: Gruppo composto da 2 società, una con un reddito imponibile positivo e l'altra con un reddito imponibile negativo (perdita compensabile)

Si ipotizza un gruppo formato da due società: A (controllante) che controlla la società B. Le società hanno effettuato l'opzione bilaterale per il consolidato fiscale nazionale.

Nel periodo d'imposta le due società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 2.000

B: reddito complessivo imponibile individuale di -500 (perdita deducibile)

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari a 1.500.

Come precedentemente ipotizzato non esistono rettifiche di consolidamento tra la sommatoria degli imponibili delle singole società e il reddito complessivo imponibile consolidato.

A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile rettificato ammonta pertanto a 1.500, con un importo per IRES pari a 495 (1.500 x 33%).

Caso 1 – *Il contratto prevede il riconoscimento immediato alla controllata del beneficio derivante dalla cessione di perdite fiscali, anche se il regolamento finanziario può avvenire successivamente*

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | | Debito x consolidato fiscale | <u>660</u> | <u>660</u> |

Come precedentemente ipotizzato, gli accordi contenuti nel contratto di consolidato fiscale prevedono il riconoscimento immediato, all'aliquota IRES corrente, delle imposte effettive e teoriche corrispondenti agli imponibili, sia positivi che negativi, trasferiti. Conseguentemente, nel caso di specie, la controllante A riconosce alla controllata B 165 a titolo di misura compensativa per l'utilizzo della perdita fiscale deducibile (perdita fiscale di 500 per l'aliquota IRES del 33%, = 165) con valuta, ad esempio, alla data di scadenza del pagamento del saldo IRES. La scrittura contabile è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|----------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | | Debiti verso controllata B | <u>165</u> | <u>165</u> |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | | Debito tributari | <u>495</u> | <u>495</u> |

Scritture contabili di B

La controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|---------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante A | | Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | <u>165</u> | <u>165</u> |

Caso 2 – *Il contratto non prevede il riconoscimento immediato alla controllata del beneficio derivante dalla cessione di perdite fiscali*

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 660 | 660 |

Gli accordi contenuti nel contratto di consolidato fiscale non prevedono il riconoscimento immediato, ad aliquota IRES corrente, delle imposte effettive e teoriche corrispondenti agli imponibili, sia positivi che negativi, trasferiti.

In qualità di consolidante A procederà a rilevare il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Diversi | 660 | |
| | a | Debito tributari | | 495 |
| | a | Fondo imposte da consolidato fiscale | | 165 |

La consolidante potrà attingere dal fondo così costituito per remunerare a B le perdite fiscali dalla stessa conferite, in quanto la società B realizzerà, nel futuro, imponibili fiscali ovvero per compensare svantaggi che B potrebbe subire per effetto della sua partecipazione al consolidato fiscale (principio di "salvaguardia"). In questo caso, a livello di bilancio consolidato la Capogruppo rileverà il beneficio economico derivante dal risparmio d'imposta, come di seguito indicato.

Scritture di consolidamento

Rilevazione del beneficio derivante dal consolidato fiscale, con contestuale storno del fondo accantonato dalla consolidante

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Fondo imposte da consolidato | a | Imposte correnti | 165 | 165 |

Scritture contabili di B

Nessuna scrittura, salvo il caso in cui, per quanto riguarda le imposte anticipate relative alle perdite fiscali conferite alla consolidante, se il contratto di consolidato, come si ipotizza, prevede che le perdite saranno remunerate solo in caso di loro compensazione con redditi imponibili futuri prodotti dalla stessa società che ha conferito le perdite, la società iscriverà le imposte anticipate se, nel rispetto di quanto stabilisce il principio contabile 25, si abbia la ragionevole certezza del loro recupero.

Esercizio successivo

Nell'esercizio successivo si ipotizza che le due società abbiano prodotti i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 1.000

B: reddito complessivo imponibile individuale di 600

Scritture contabili di B

La controllata B registra la quota di imposta a suo carico

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 198 | 198 |

Poiché la consolidante le retrocede le perdite apportate al consolidato fiscale nell'anno precedente pari a 500, riduce il debito verso la controllante e rileva il beneficio fiscale effettuando la seguente scrittura

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-----------------------------|---|---------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Debito verso controllante A | a | Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | 165 | 165 |

Quanto sopra presuppone, ovviamente, che nell'esercizio precedente non sussistesse la ragionevole certezza per il recupero della perdita e, quindi, non siano state rilevate le imposte anticipate.

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul reddito è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 330 | 330 |

Rileverà inoltre il credito per il reddito imponibile di B

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito x consolidato fiscale | 198 | 198 |

contemporaneamente, la retrocessione della perdita fiscale apportata dalla società B nell'anno precedente, per la quale era stato effettuato l'accantonamento al fondo

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|--------------------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Fondo imposte da consolidato fiscale | a | Crediti verso controllata B | 165 | 165 |

e inoltre in debito verso l'Erario

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Debiti tributari | 528 | 528 |

In bilancio consolidato si effettuerà la seguente scrittura:

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|---------------------------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale | a | Utili a nuovo | 165 | 165 |

Tale scrittura tiene conto che la consolidata B registra il beneficio l'anno successivo, mentre a livello consolidato il beneficio era già stato iscritto l'anno precedente. Pertanto, occorre effettuare una scrittura di consolidamento per eliminare dal conto economico tale beneficio iscritto da B, e reimputarlo agli utili portati a nuovo a livello consolidato.

1.2.6. Esempio 3: Perdite “eccedenti”

Premessa

Per quanto riguarda le perdite “eccedenti”, quelle cioè che non trovano capienza nei redditi imponibili della consolidante, o eventualmente delle altre società partecipanti al consolidato fiscale, lo stanziamento o meno delle imposte differite attive connesse a dette perdite riportabili deve essere effettuato solo quando esiste la ragionevole certezza del loro futuro recupero; quando cioè, secondo quanto previsto dal principio contabile n. 25, esiste una ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili, entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria, e quando le perdite in oggetto derivano da circostanze ben identificate, ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno. Ovviamente la valutazione deve essere fatta prendendo in considerazione i risultati futuri attesi del gruppo e non della singola società che ha generato le perdite fiscali riportabili.

Occorre tener presente che se il periodo di recupero delle perdite va oltre la scadenza del consolidato, è necessario che in nota integrativa si confermi l’impegno al rinnovo del consolidato fiscale.

Laddove si riscontrassero i requisiti per la rilevazione della fiscalità anticipata connessa alle perdite “eccedenti” conseguite in esercizi per i quali opera la tassazione di gruppo, si pone il problema di quale debba essere il soggetto deputato alla rilevazione in bilancio della fiscalità anticipata; se cioè le imposte differite attive debbano essere iscritte nel bilancio della controllante o nel bilancio delle società che hanno originato le perdite.

Dipende da come tale aspetto è regolamentato negli accordi inclusi nel “contratto di consolidato fiscale”.

Nel caso in cui le imposte differite attive siano rilevate nei bilanci delle società che hanno originato le perdite, il contratto di consolidato fiscale dovrà regolamentare i criteri di ripartizione delle perdite eccedenti tra le varie società del gruppo che le hanno generate. Come precedentemente indicato nel paragrafo 1.2.1. si ritiene che il criterio di ripartizione proporzionale sia quello che fornisce una maggiore “equità” alle società del gruppo, anche se l’esistenza di particolari situazioni, ad esempio la presenza di perdite illimitatamente riportabili o di perdite prossime alla scadenza del termine di riporto, possono rendere applicabili altri criteri di ripartizione.

Nell’esempio analizziamo l’ipotesi che le imposte differite attive relative alle perdite “eccedenti”, nella circostanza che esistano i requisiti per la loro rilevazione, vengano rilevate nel bilancio della società che le ha originate, con il criteri di ripartizione proporzionale.

Esempio

Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (controllante) che controlla le società B e C. Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale. Il contratto di consolidamento prevede l’immediata iscrizione del beneficio fiscale derivante alle controllate dalla cessione di perdite fiscali.

Nel periodo d’imposta le tre società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 1.000

B: reddito complessivo imponibile individuale di – 1.500 (perdita deducibile)

C: reddito complessivo imponibile individuale di – 500 (perdita deducibile)

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari ad una perdita fiscale deducibile di -1.000.

Come precedentemente ipotizzato non esistono rettifiche di consolidamento tra la sommatoria degli imponibili delle singole società e il reddito complessivo imponibile consolidato.

A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile rettificato ammonta pertanto ad una perdita fiscale deducibile di -1.000, con un beneficio teorico per IRES pari a 330 (-1.000 x 33%).

In base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A effettua la compensazione della perdita fiscale generata dalle società B e C con i redditi positivi rettificati di A, fino al limite di tale reddito imponibile.

Successivamente la controllante A valuta la recuperabilità delle perdite “eccedenti” generate dalle controllate B e C, attraverso un adeguato processo di pianificazione fiscale a livello di gruppo che tenga conto degli imponibili fiscali attesi dal gruppo nei prossimi esercizi. Nel caso in cui tali perdite “eccedenti” vengano considerate recuperabili nei prossimi esercizi, la controllante A provvede a dare comunicazione alle società B e C affinché procedano alla relativa iscrizione in bilancio. Negli esercizi in cui dette perdite “eccedenti” verranno recuperate, la controllante A procederà a comunicare alle controllate B e C che provvederanno ad iscriversi un credito nei confronti della società A.

Si presuppone che la compensazione degli imponibili fiscali con le perdite fiscali generate avvenga in proporzione all’importo totale delle perdite fiscali generate nel periodo. Anche in questo caso gli accordi inclusi nel “contratto di consolidato fiscale” possono prevedere differenti criteri di determinazione di tale compensazione.

In base ai dati ricevuti la controllante A effettua la compensazione del proprio reddito positivo con le perdite fiscali generate dalle società B e C come segue:

B: la perdita fiscale di B compensata da A è pari a 750 (1.000 x 1.500/2.000)

C: la perdita fiscale di C compensata da A è pari a 250 (1.000 x 500/2.000).

Successivamente la controllante A sulla base della valutazione della completa recuperabilità delle perdite fiscali “eccedenti” comunicherà alle società B e C affinché procedano alla relativa iscrizione in bilancio, come segue:

B: la perdita fiscale “eccedente” recuperabile negli esercizi futuri è pari a 750 (1.500 perdita totale – 750 già compensata con redditi imponibili)

C: la perdita fiscale “eccedente” recuperabile negli esercizi futuri è pari a 250 (500 perdita totale – 250 già compensata con redditi imponibili).

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito è la seguente (1.000 x 33%):

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 330 | 330 |

Nello stesso esercizio, in base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A riconosce alla controllata B la quota compensativa per l’utilizzo della perdita fiscale deducibile pari a 247,5 (perdita fiscale compensabile di 750 per l’aliquota IRES del 33%) e riconosce alla controllata C la quota compensativa per l’utilizzo della perdita fiscale deducibile pari a 82,5 (perdita fiscale compensabile di 250 per l’aliquota IRES del 33%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|----------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata B | 247,5 | 247,5 |
| Debito x consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata C | 82,5 | 82,5 |

In qualità di consolidante A procederà ad effettuare la liquidazione del debito consolidato fiscale che ha saldo zero, quindi non procederà ad effettuare alcun versamento all’Erario per conto dell’intero gruppo.

Negli esercizi successivi, quando le perdite “eccedenti” verranno utilizzate, provvederà a rilevare nel suo conto economico il carico fiscale teorico per gli imponibili fiscali che verranno compensati dalle perdite fiscali “eccedenti”, dando comunicazione alle controllate B e C dell’avvenuta compensazione.

La scrittura contabile è la seguente (il reddito è sempre ipotizzato in 1000):

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti sul reddito: oneri x consolidato fiscale | Diversi | 330 | |
| | Debiti verso controllata B | | 247,5 |
| | Debiti verso controllata C | | 247,5 |
| | | | 82,5 |

Scritture contabili di B

La controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio, limitatamente alla quota che verrà compensata dal reddito imponibile della società A, pari a 247,5 (perdita fiscale compensabile di 750 per l'aliquota IRES del 33%), attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante A | Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale | 247,5 | 247,5 |

Nello stesso esercizio, la controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A circa la recuperabilità futura delle perdite fiscali eccedenti, iscrive le attività per imposte anticipate sulle perdite fiscali "eccedenti" pari a 247,5 (1.500 perdita totale – 750 già compensata con redditi imponibili = 750 perdita "eccedente" per l'aliquota IRES del 33%), attraverso la seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|-------------------------------------|-------------|--------------|
| Attività per imposte anticipate | Imposte differite (conto economico) | 247,5 | 247,5 |

Nell'esercizio successivo in cui la controllante A andrà ad utilizzare effettivamente tali perdite fiscali in compensazione dei suoi redditi imponibili, la società B effettuerà le seguenti scritture contabili:

Rigiro a conto economico delle attività per imposte anticipate

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------------------|---------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte differite (conto economico) | Attività per imposte anticipate | 247,5 | 247,5 |

Registrazione del beneficio fiscale per la perdita fiscale "eccedente" ceduta

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante A | Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale | 247,5 | 247,5 |

Scritture contabili di C

La controllata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio, limitatamente alla quota che verrà compensata dal reddito imponibile della società A,

pari a 82,5 (perdita fiscale compensabile di 250 per l'aliquota IRES del 33%), attraverso scritture contabili analoghe a quelle di B, alle quali si rimanda.

1.2.7. Esempio 4: Perdite pregresse

L'art. 118, 2° comma, del T.U.I.R. prevede che le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possano essere utilizzate solo dalle società che le hanno generate.

Pertanto, l'eventuale iscrizione a bilancio del beneficio fiscale riveniente dal futuro utilizzo di perdite fiscali deve essere effettuata dalla società che ha generato la perdita. Nel caso si siano ravvisati i presupposti per l'iscrizione di tale imposta differita attiva, la scrittura contabile, effettuata nel periodo in cui si sono ravvisati tali requisiti, è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|--------------------------|----------------------------------------|--------------|
| Attività per imposte anticipate | a | Imposte differite (conto economico) | 100 100 |
| | | | |

La norma fiscale prevede che “la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valesi per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi...” (art. 84, 1° comma, del T.U.I.R. “Ripporto delle perdite”).

Come già precedentemente ricordato, il Principio contabile nazionale n. 25, prevede che: “le attività derivanti da imposte anticipate non possono essere rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, se non vi è la ragionevole certezza dell'esistenza, negli esercizi in cui si riverteranno le relative differenze temporanee che hanno portato all'iscrizione delle imposte anticipate, di un reddito imponibile superiore all'ammontare delle differenze che si andranno ad annullare (valutazione della loro recuperabilità). In presenza di tali condizioni la rilevazione è obbligatoria al fine del rispetto della clausola generale della “rappresentazione veritiera e corretta” del bilancio di cui all'art. 2423 del Codice Civile”.

Nell'esercizio in cui la società utilizza la perdita fiscale deve procedere alla seguente scrittura contabile:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|----------------------------------------|--------------------------|---------------------------------|--------------|
| Imposte differite (conto economico) | a | Attività per imposte anticipate | 30 30 |
| | | | |

1.2.8. Esempio 5: Imposte differite attive pregresse non iscritte

L'adesione di una società al consolidato fiscale comporta la necessità per la società controllata, anche sulla base delle informazioni ricevute e delle analisi svolte dalla controllante, di una nuova valutazione della fiscalità anticipata e differita presente alla data di entrata in vigore del consolidato fiscale. Si può infatti verificare la circostanza che a seguito dell'adesione al consolidato fiscale, certe attività per imposte anticipate, relative a oneri spesati nei precedenti bilanci d'esercizio ma non ancora dedotti fiscalmente (ad esempio accantonamenti ripresi a tassazione o oneri deducibili in più esercizi, quali i quinti di svalutazione di partecipazioni deducibili, etc.), non iscritte nei bilanci precedenti perché prive del requisito della ragionevole certezza della loro recuperabilità, potrebbero risultare recuperabili in futuro e conseguentemente possono essere iscritte in bilancio. Questa circostanza si verifica nel caso in cui, quando questi oneri diventeranno fiscalmente deducibili, essi potranno essere compensati dai risultati imponibili

positivi non solo della singola società, ma anche dai risultati imponibili positivi riportati a livello consolidato.

Un esempio di questa fattispecie potrebbe essere rappresentato dalle svalutazioni di partecipazioni operate fino al periodo d'imposta antecedente a quello in cui si applicano le nuove disposizioni del T.U.I.R. (2003 nell'ipotesi di esercizio coincidente con l'anno solare), per le quali continuano ad applicarsi i criteri di deduzione per quinti stabiliti dal D.L. n. 209/2002, potendo quindi essere portate in diminuzione dell'imponibile fiscale secondo le regole ante-riforma. In questo caso il mantenimento o l'iscrizione di imposte anticipate relative alle quote di svalutazioni a deducibilità differita appare in linea teorica ammissibile, nel ricorso del necessario presupposto della "ragionevole certezza" di imponibili sufficienti.

In presenza di queste circostanze, la scrittura contabile da registrare è la seguente:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|---------------------------------|------------------------------------------|-------------|--------------|
| Attività per imposte anticipate | a Imposte differite (conto economico) | 100 | 100 |

1.2.9. Esempio 6: Utilizzo di acconti di imposta e imposte a credito

Premessa

Per poste a credito si intendono: le ritenute in acconto, i crediti d'imposta spettanti a vario titolo, i crediti per imposte pagate all'estero a titolo definitivo (art. 9, 4° comma, D.M. 9/6/04), le eccedenze d'imposta riportate a nuovo da esercizi anteriori alla tassazione consolidata, i versamenti in acconto effettuati individualmente per il primo esercizio o riferibili alla posizione della società nell'acconto di Gruppo, le altre eventuali poste a credito riferibili alla società e compensabili in dichiarazione.

A scomputo di ogni imposta individuale e nei limiti di questa, la controllante attribuisce a ciascuna società le poste a credito di competenza.

Nel caso in cui le singole imposte individuali non siano capienti, la controllante provvede a rimborsare le poste a credito non assorbite alle società interessate: tale operazione avviene ovviamente in modo proporzionale e nei limiti dell'imposta totale a debito che residua dopo le compensazioni individuali.

L'imposta finale consolidata da versare all'Erario si assume pari alla somma delle imposte individuali al netto di tutte le poste a credito.

Le poste a credito che dovessero ancora residuare dopo tale compensazione concorrono a formare il credito di gruppo da riportare a nuovo e da utilizzare secondo l'alternativa ritenuta preferibile (compensazione con l'imposta dovuta negli esercizi successivi anche in acconto, richiesta di rimborso o eventuale cessione).

Pertanto, sulla base di quanto illustrato le poste a credito devono essere trattate come segue.

Esempio

Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (controllante) che controlla le società B e C. Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale.

In aggiunta la controllata B ha versato un acconto pari a 250.

Nel periodo d'imposta le tre società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 2.000

B: reddito complessivo imponibile individuale di 1.000

C: reddito complessivo imponibile individuale di -500 (perdita deducibile)

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari a 2.500.

Come precedentemente ipotizzato non esistono rettifiche di consolidamento tra la sommatoria degli imponibili delle singole società e il reddito complessivo imponibile consolidato.

A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile rettificato ammonta pertanto a 2.500, con un importo per IRES pari a 825 (2.500 x 33%).

In base ai dati ricevuti la controllante A effettua la compensazione della perdita fiscale generata dalla società C con i redditi positivi rettificati di A e B.

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 660 | 660 |

In base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A rileva la quota di imposta a debito per la società B pari a 330 (reddito imponibile di 1.000 per l'aliquota IRES del 33%) e la quota compensativa verso la controllata C per l'utilizzo della perdita fiscale deducibile pari a 165 (perdita fiscale di 500 per l'aliquota IRES del 33%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito x consolidato fiscale | 330 | 330 |
| Debito x consolidato fiscale | a | Debiti verso controllata C | 165 | 165 |

In base ai dati ricevuti dalla controllata B, che attribuisce alla controllante A il credito derivante dall'acconto IRES pagato, la controllante A rileva, in sede di predisposizione del bilancio d'esercizio, la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|--------------------------|---|----------------------------|-------------|--------------|
| Credito per acconto IRES | a | Debiti verso controllata B | 250 | 250 |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare in bilancio il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Diversi | 825 | |
| | | Credito per acconto IRES | | 250 |
| | | Debito tributari | | 575 |

Scritture contabili di B

La controllata B ha contabilizzato nel corso dell'esercizio il versamento dell'acconto IRES, attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|--------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Credito per acconto IRES | a | Banca | 250 | 250 |

La controllata B attribuisce alla controllante A il credito derivante dall'acconto IRES versato, attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|--------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante A | Credito per acconto IRES | 250 | 250 |

La controllata B registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | Debito verso controllante A | 330 | 330 |

Scritture contabili di C

La controllata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra il beneficio fiscale per la perdita fiscale ceduta, che gli verrà riconosciuta come misura compensativa a suo beneficio attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso controllante A | Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale | 165 | 165 |

1.2.10. Esempio 7: Elisione della quota imponibile dei dividendi

Premessa

Come precedentemente evidenziato, nella determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, la consolidante effettua la somma algebrica dei risultati imponibili delle singole società partecipanti al consolidato fiscale apportando le opportune “rettifiche di consolidamento”. Le principali rettifiche di consolidamento previste dall’art. 122 del T.U.I.R. sono relative ai dividendi, pro-rata patrimoniale e eliminazione delle plusvalenze su cessione di beni tra le società partecipanti al consolidato fiscale.

Per quanto riguarda la rettifica sui dividendi, l’art. 122 del T.U.I.R. prevede che all’aggregazione dei redditi imponibili delle società “consolidate” venga fatta una variazione in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate partecipanti al consolidato fiscale, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell’opzione. Occorre ricordare che il nuovo regime di tassazione dei dividendi, a seguito del recepimento del “metodo dell’esenzione”, prevede l’esclusione, nella misura del 95% (art. 89, 2° comma, Tuir), dalla formazione del reddito imponibile dei dividendi distribuiti da società con personalità giuridica, sia residenti che non residenti, con la conseguente tassazione esclusivamente del 5% dei dividendi distribuiti.

Conseguentemente, nel caso di distribuzione di dividendi tra società partecipanti al consolidato fiscale, la società che ha ricevuto il dividendo includerà nella determinazione del proprio reddito imponibile il 5% dei dividendi ricevuti, assoggettandoli a tassazione. Questa quota di imponibile fiscale, inclusa nella sommatoria aggregata degli imponibili delle società partecipanti al consolidato fiscale, viene quindi poi rettificata ed eliminata attraverso la sopramenzionata rettifica di consolidamento.

Si è discusso se questo “beneficio fiscale” derivante dalla riduzione dell’imponibile di gruppo, che nasce in capo alla controllante ultima che redige il consolidato fiscale, debba essere contabilizzato dalla controllante o debba essere retrocesso alla società che ha ricevuto, a sua volta, i dividendi da una controllata e che quindi ha contabilizzato il carico d’imposta sul 5% dei dividendi ricevuti. Questo è particolarmente rilevante nel caso in cui ci sia la presenza di sub-holding all’interno del gruppo o nel caso di gruppo con struttura societaria particolarmente “ramificato”, non ci sia quindi la corrispondenza tra società che percepisce i dividendi e società che redige il consolidato fiscale. Si ritiene, per un principio di equo trattamento tra le società partecipanti al consolidato fiscale, che questo “beneficio fiscale” debba essere iscritto nella

società che ha ricevuto i dividendi, al fine di eliminare il carico fiscale “teorico” su detti dividendi. Occorre ricordare che queste “redistribuzioni” dei “benefici fiscali” devono essere opportunamente trattati e stabiliti nel “contratto di consolidato fiscale” tra le società. Detto contratto potrebbe prevedere diverse forme di allocazione dei “benefici fiscali” derivanti dalla predisposizione del consolidato fiscale, quali ad esempio il mantenimento dei benefici fiscali in capo alla società che redige il consolidato fiscale o una ripartizione proporzionale tra le società che partecipano al consolidato fiscale. Queste specifiche pattuizioni tra le parti dovranno essere riflesse nella determinazione del carico fiscale da inserire nel bilancio delle singole società partecipanti al consolidato fiscale, a rettifica ed integrazione del carico fiscale “teorico”. Dette diverse pattuizioni potranno comportare in capo alle singole società la determinazione di un carico fiscale differente da quello che sarebbe risultato il corretto carico fiscale “teorico”.

Si forniscono di seguito due esempi: (1) completa allocazione del beneficio fiscale alla società che ha ricevuto i dividendi, e (2) mantenimento del beneficio fiscale in capo alla controllante ultima.

Esempio 1 (Beneficio in capo a chi ha incassato il dividendo)

Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (controllante) che controlla al 100% la società B che a sua volta controlla al 100% la società C. Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale.

Nel periodo d’imposta le tre società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 1.000

B: reddito complessivo imponibile individuale di 700 (di cui 200 relativo al 5% di 4.000 di dividendi incassati da C)

C: reddito complessivo imponibile individuale di 5.000

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari a 6.700.

In sede di determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, la controllante A apporta una rettifica in diminuzione del reddito complessivo aggregato di 200, per eliminare la residua quota (5%) imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate partecipanti al consolidato fiscale.

A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile rettificato ammonta pertanto a 6.500, con un importo per IRES pari a 2.145 (6.500 x 33%).

Si prevede la completa allocazione del beneficio fiscale alla società che ha ricevuto i dividendi. Conseguentemente i redditi imponibili rettificati delle singole società sono:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 1.000

B: reddito complessivo imponibile individuale “rettificato” di 500 (pari al reddito imponibile individuale di 700, diminuito del “beneficio” della rettifica di consolidamento di 200)

C: reddito complessivo imponibile individuale di 5.000.

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | | Debito x consolidato fiscale | 330 | 330 |

In base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A determina la quota di imposta a debito per la società B pari a 165 (reddito imponibile “rettificato” di 500 per l’aliquota IRES del 33%) e la quota di imposta a debito per la società C pari a 1.650 (reddito imponibile di 5.000 per l’aliquota IRES del 33%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito x consolidato fiscale | 165 | 165 |
| Crediti verso controllata C | a | Debito x consolidato fiscale | 1.650 | 1.650 |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Debito tributari | 2.145 | 2.145 |

Scritture contabili di B

La controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 165 | 165 |

Scritture contabili di C

La controllata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 1.650 | 1.650 |

Esempio 2 (Beneficio in capo alla consolidante)

Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (controllante) che controlla al 100% la società B che a sua volta controlla al 100% la società C. Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale.

Si ipotizza la stessa situazione dell'esempio 1, sia in termini di redditi complessivi individuali prodotti nel periodo, sia in termini di rettifica in diminuzione del reddito complessivo aggregato per eliminare la quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate partecipanti al consolidato fiscale, e sia in termini di reddito complessivo imponibile rettificato a livello di gruppo (sempre pari a 6.500).

Differentemente da quanto ipotizzato nell'esempio 1, in questo caso si prevede il mantenimento del beneficio fiscale in capo alla controllante ultima. Conseguentemente i redditi imponibili rettificati delle singole società sono:

A: reddito complessivo imponibile individuale "rettificato" di 800 (pari al reddito imponibile individuale di 1.000, diminuito del "beneficio" della rettifica di consolidamento di 200)

B: reddito complessivo imponibile individuale di 700

C: reddito complessivo imponibile individuale di 5.000.

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito imponibile individuale "rettificato" è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 264 | 264 |

In base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A determina la quota di imposta a debito per la società B pari a 231 (reddito imponibile di 700 per l'aliquota IRES del 33%) e la quota di imposta a debito per la società C pari a 1.650 (reddito imponibile di 5.000 per l'aliquota IRES del 33%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito x consolidato fiscale | 231 | 231 |
| Crediti verso controllata C | a | Debito x consolidato fiscale | 1.650 | 1.650 |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Debito tributari | 2.145 | 2.145 |

Scritture contabili di B

La controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 231 | 231 |

Scritture contabili di C

La controllata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 1.650 | 1.650 |

1.2.11. Esempio 8: Elisione della quota imponibile attribuibile al pro-rata patrimoniale

Premessa

Come precedentemente evidenziato, nella determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, la consolidante effettua la somma algebrica dei risultati imponibili delle singole società partecipanti al consolidato fiscale apportando le opportune "rettifiche di consolidamento". Le principali rettifiche di consolidamento previste dall'art. 122 del T.U.I.R. sono relative ai dividendi, pro-rata patrimoniale e eliminazione delle plusvalenze su cessione di beni tra le società partecipanti al consolidato fiscale.

Per quanto riguarda la rettifica relativa al pro-rata patrimoniale, l'art. 122 del T.U.I.R. prevede che all'aggregazione dei redditi imponibili delle società "consolidate" venga fatta una variazione in diminuzione o in aumento per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale, utilizzato per determinare la quota di interessi passivi eventualmente non deducibili a seguito di indebitamenti contratti per l'acquisto di partecipazioni immobilizzate il cui valore di libro non è coperto dal patrimonio contabile acquisito. Occorre ricordare che il nuovo regime fiscale ha introdotto nuove norme circa la determinazione della deducibilità degli interessi passivi, tra le quali rientra anche il cosiddetto "pro-rata patrimoniale".

Le singole società partecipanti al consolidato fiscale devono determinare il proprio reddito imponibile applicando, su base individuale, le disposizioni relative al pro-rata patrimoniale. In sede di determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, la consolidante deve

provvedere alla rideterminazione del pro-rata patrimoniale su base consolidata. Questa rideterminazione può portare ad un aumento o ad una diminuzione del reddito imponibile di gruppo.

Si è discusso se questo beneficio o questo maggior onere fiscale derivante dalla riduzione o dall'aumento dell'imponibile di gruppo, che nasce in capo alla controllante ultima che redige il consolidato fiscale, debba essere contabilizzato dalla controllante o debba essere retrocesso alla società che ha generato la variazione in aumento/diminuzione del reddito di gruppo e che ha già considerato nel suo onere fiscale la quota relativa al pro-rata patrimoniale determinato a livello individuale. Si ritiene, per un principio di equo trattamento tra le società partecipanti al consolidato fiscale, che questo "beneficio/onere fiscale" debba essere iscritto nella società che ha determinato la variazione in aumento/diminuzione del reddito di gruppo, al fine di eliminare/rettificare il carico fiscale "teorico" già determinato considerando il pro-rata patrimoniale a livello individuale. Anche in questo caso, occorre ricordare che queste "redistribuzioni" dei "benefici/oneri fiscali" devono essere opportunamente trattati e stabiliti nel "contratto di consolidato fiscale" tra le società. Detto contratto potrebbe prevedere diverse forme di allocazione dei "benefici fiscali" derivanti dalla predisposizione del consolidato fiscale, quali ad esempio il mantenimento dei benefici fiscali in capo alla società che redige il consolidato fiscale o una ripartizione proporzionale tra le società che partecipano al consolidato fiscale. Queste specifiche pattuizioni tra le parti dovranno essere riflesse nella determinazione del carico fiscale da inserire nel bilancio delle singole società partecipanti al consolidato fiscale, a rettifica ed integrazione del carico fiscale "teorico". Dette diverse pattuizioni potranno comportare in capo alle singole società la determinazione di un carico fiscale differente da quello che sarebbe risultato dall'applicazione del-carico fiscale "teorico".

In considerazione del fatto che la norma fiscale prevede che, qualora venga meno nel corso del triennio la partecipazione al consolidato fiscale, il "beneficio/onere fiscale" derivante dalla partecipazione al consolidato fiscale debba essere rettificato, tenendo conto dell'informativa richiesta per le operazioni tra parti correlate e soggette alla direzione e coordinamento della controllante, si ritiene eventualmente raccomandabile l'evidenziazione nella nota integrativa delle società partecipanti al consolidato fiscale, dei benefici/oneri registrati nel consolidato fiscale che potrebbero dover essere restituiti in caso di cessazione della partecipazione al consolidato fiscale.

Per quanto riguarda gli esempi pratici circa la contabilizzazione nei bilanci delle singole società partecipanti al consolidato fiscale degli effetti della variazione in aumento o diminuzione dei redditi imponibili individuali per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale, si rimanda agli esempi esposti nel paragrafo precedente in quanto la logica è analoga.

1.2.12. Esempio 9: Elisione della quota imponibile attribuibile a cessioni infragruppo in regime di neutralità fiscale

Premessa

Come precedentemente evidenziato, nella determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, la consolidante effettua la somma algebrica dei risultati imponibili delle singole società partecipanti al consolidato fiscale apportando le opportune "rettifiche di consolidamento". Le principali rettifiche di consolidamento previste dall'art. 122 del T.U.I.R. sono relative ai dividendi, pro-rata patrimoniale e eliminazione delle plusvalenze su cessione di beni tra le società partecipanti al consolidato fiscale.

Per quanto riguarda la rettifica relativa alla eliminazione delle plusvalenze su cessione di beni tra le società partecipanti al consolidato fiscale, l'art. 122 del T.U.I.R. prevede che all'aggregazione dei redditi imponibili delle società "consolidate" venga fatta una variazione in diminuzione per un importo corrispondente alla differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto ai trasferimenti infragruppo dei beni assoggettati al regime di neutralità fiscale. In particolare l'art. 123 del T.U.I.R. prevede, per le società che partecipano al consolidato fiscale e

su opzione congiunta delle parti, che le cessioni di beni, diversi dalle merci e dalle partecipazioni in regime di neutralità fiscale, possono avvenire in regime di continuità di valori fiscali riconosciuti, cioè senza la tassazione della plusvalenza eventualmente rilevata civilisticamente. Parallelamente, la quota di ammortamento di tale plusvalenza rilevata negli esercizi successivi dalla società acquirente non sarà deducibile fiscalmente.

Le disposizioni della norma comportano civilisticamente in capo alla cedente la rilevazione delle imposte teoriche sulla plusvalenza (si tratta di un'imposta "teorica" in quanto non darà origine ad un esborso effettivo, perché sarà oggetto di rettifica in sede di redazione della dichiarazione di gruppo "consolidata"). Dette imposte teoriche verranno generalmente recuperate civilisticamente dalla cessionaria (iscrivendosi un credito nei confronti della cedente) a fronte delle quote di ammortamento che non saranno fiscalmente deducibili ovvero, in caso di cessione del bene, mediante la rilevazione di una maggiore plusvalenza (o di una minore minusvalenza). A tale riguardo si veda l'esemplificazione successiva.

Una diversa pattuizione contrattuale potrebbe prevedere che il beneficio fiscale derivante dalla rettifica di consolidamento sia allocato alla società cedente, e in questo caso la stessa rileverà, in contropartita all'imposta teoricamente applicabile sulla plusvalenza di cessione, un provento dal consolidato di pari importo. A sua volta, la cessionaria, a fronte del valore del bene, iscritto nell'attivo dello Stato patrimoniale, rileva, nel passivo, l'imposta teorica differita, che sarà recuperata gradualmente durante il periodo di ammortamento ovvero al momento della cessione⁴⁹.

Esempio (Fiscalità differita in capo a chi ha generato la plusvalenza)

Si ipotizza un gruppo formato da tre società: A (controllante) che controlla totalmente le società B e C. Tutte le società hanno optato, attraverso opzioni bilaterali, per la tassazione in base al consolidato fiscale nazionale.

Nel periodo d'imposta le tre società hanno prodotto i seguenti redditi complessivi individuali:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 500

B: reddito complessivo imponibile individuale di 2.000, di cui 1.000 relativi ad una plusvalenza civilistica realizzata a seguito della cessione di un cespite alla società C

C: reddito complessivo imponibile individuale di 1.500

La sommatoria a livello di gruppo dei redditi complessivi è pari a 4.000.

In sede di determinazione del reddito complessivo globale del gruppo, la controllante A apporta una rettifica in diminuzione del reddito complessivo aggregato di 1.000, per eliminare la quota imponibile della plusvalenza sulla cessione di beni tra la società cedente B e la società cessionaria C.

A livello di gruppo il reddito complessivo imponibile rettificato ammonta pertanto a 3.000, con un importo per IRES pari a 990 (3.000 x 33%).

Si prevede la completa allocazione del beneficio fiscale alla società cessionaria (che ha assunto il plusvalore non assoggettato a tassazione). Conseguentemente i redditi imponibili rettificati delle singole società sono:

A: reddito complessivo imponibile individuale di 500

B: reddito complessivo imponibile individuale "rettificato" di 1.000 (pari al reddito imponibile individuale di 2.000, diminuito del "beneficio" della rettifica di consolidamento di 1.000)

C: reddito complessivo imponibile individuale di 1.500.

In aggiunta viene rilevata una fiscalità differita nella società B a fronte dell'onere d'imposta sulla plusvalenza. Tale debito verrà pagato da B a C, quando quest'ultima iscriverà nel suo conto economico le quote di ammortamento della plusvalenza, che non saranno deducibili fiscalmente. Si ipotizza che il cespite oggetto di cessione venga ammortizzato dalla cessionaria nei due esercizi

⁴⁹ La rilevazione dell'imposta teorica differita passiva è connessa all'eventuale dismissione del bene sottostante da cui si originerebbe, ai fini fiscali, una maggiore plusvalenza ovvero una minore minusvalenza.

successivi. Si ipotizza inoltre che il contratto di consolidato fiscale tra le parti prevede la liquidazione ed il pagamento di tale debito per l'onere di imposta nel momento in cui la cessionaria non potrà dedursi fiscalmente la quota di ammortamento relativo alla plusvalenza.

Scritture contabili di A

La scrittura contabile della società A (controllante) per la rilevazione delle imposte correnti sul suo reddito è la seguente:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito x consolidato fiscale | 165 | 165 |

In base ai dati ricevuti dalle controllate, la controllante A determina la quota di imposta a debito per la società B pari a 330 (reddito imponibile "rettificato" di 1.000 per l'aliquota IRES del 33%) e la quota di imposta a debito per la società C pari a 495 (reddito imponibile di 1.500 per l'aliquota IRES del 33%) ed effettua le seguenti scritture contabili:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-----------------------------|---|------------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso controllata B | a | Debito x consolidato fiscale | 330 | 330 |
| Crediti verso controllata C | a | Debito x consolidato fiscale | 495 | 495 |

In qualità di consolidante A procederà a rilevare il debito finale verso l'Erario per conto dell'intero gruppo:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Debito x consolidato fiscale | a | Debito tributari | 990 | 990 |

Scritture contabili di B

La controllata B sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A circa il suo reddito imponibile "rettificato" registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debito verso controllante A | 330 | 330 |

La controllata B registrerà inoltre le imposte differite sulla plusvalenza realizzata nei confronti della società C attraverso la seguente scrittura:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Imposte differite (conto economico) | a | Fondo imposte differite | 330 | 330 |

Nei due esercizi successivi, sulla base delle comunicazioni ricevute dalla controllante A circa la quota di ammortamento della plusvalenza registrata dalla società C e che non potrà essere da questa dedotta fiscalmente, la controllata B provvederà a registrare un debito verso la società C, utilizzando il fondo per imposte differite, attraverso la seguente scrittura:

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|----------------------------|-------------|--------------|
| Fondo imposte differite | a | Debito verso cessionaria C | 165 | 165 |

Scritture contabili di C

La controllata C sulla base della comunicazione ricevuta dalla controllante A registra la quota di imposta a suo carico attraverso la seguente scrittura contabile:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|-----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | | Debito verso controllante A | 495 | 495 |

Nel corso dei due esercizi successivi in cui registrerà tra gli ammortamenti la quota di 500 relativa alla quota di plusvalenza che non è stata oggetto di tassazione in capo alla cedente società B, la società C, oltre alle sue imposte correnti dell'esercizio determinate senza considerare deducibile la quota di ammortamento di 500, provvederà ad iscriversi il beneficio teorico delle imposte risparmiate dalla società B iscrivendo in contropartita un credito nei confronti della stessa. Pertanto la società C registrerà:

| <u>Descrizione Dare</u> | a | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|----------------------------------------|-------------|--------------|
| Credito verso cedente B | | Imposte differite (conto economico) | 165 | 165 |

Una ulteriore ipotesi è rappresentata dal caso di “interruzione della tassazione di gruppo prima del termine del triennio” (art. 124) o di “mancato rinnovo dell’opzione” (art. 125). In tali casi la norma prescrive che il reddito della controllante venga aumentato per un importo corrispondente alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni acquisiti secondo il regime di neutralità fiscale. La rilevazione dei conseguenti effetti fiscali dipenderà dalle pattuizioni contrattuali stipulate.

Di conseguenza la società cedente e la cessionaria storeranno dai rispettivi bilanci le partite residue che non potranno più essere trattate in regime di neutralità.

1.3 Le informazioni da fornire nella Relazione sulla gestione e nella Nota integrativa

L'articolo 2427 “Contenuto della nota integrativa” e l'articolo 2428 “Relazione sulla gestione” del Codice Civile non prevedono una specifica informativa da fornire nel bilancio in riferimento alla fattispecie del consolidato fiscale. Tuttavia tenuto conto dell'articolo 2423, comma 3 in tema di redazione del bilancio, dell'articolo 2391-bis e degli articoli 2497-bis e ter relativi rispettivamente ai rapporti con parti correlate e all'attività di direzione e coordinamento, si ritiene raccomandabile (salvo il caso in cui sia necessario) che la Relazione sulla gestione e la Nota integrativa includano le informazioni di seguito riportate.

Le informazioni richieste devono intendersi aggiuntive a quelle previste dal principio n. 25.

1.3.1. Le informazioni da fornire nella Relazione sulla gestione

Nella Relazione sulla gestione sono indicate l'adesione al regime di consolidato fiscale in commento nonché le motivazioni, le opportunità ed gli eventuali rischi connessi all'esercizio dell'opzione. Tali informazioni possono essere rappresentate in via coordinata con quelle richieste in tema di attività di direzione e coordinamento e di rapporti con parti correlate.

1.3.2. Le informazioni da fornire nella Nota integrativa

Di seguito sono indicate le informazioni da riportare nella Nota integrativa, sia per la società consolidante e sia per la società consolidata.

| SOCIETÀ CONSOLIDANTE | SOCIETÀ CONSOLIDATA |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Condizioni e termini rilevanti per il contratto di consolidato fiscale (distintamente per ciascuno accordo bilaterale). | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Parti coinvolte nel contratto di consolidato fiscale ed eventuali variazioni intervenute (la società consolidante dovrà indicare tutte le società consolidate coinvolte). | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Periodo di vigenza del contratto di consolidato fiscale. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione al consolidato fiscale. | <ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali (inclusi i crediti di imposta e le eccedenze di imposta trasferiti nonchè gli acconti di periodo corrisposti) derivanti dall'adesione al consolidato fiscale. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione al consolidato fiscale. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione al consolidato fiscale con specifica indicazione di quelli relativi all'applicazione del nuovo pro-rata patrimoniale, alla tassazione dei dividendi (inclusi quelli derivanti dalla <i>thin capitalization</i>), ai trasferimenti neutrali. | <ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione al consolidato fiscale con specifica indicazione di quelli relativi all'applicazione del nuovo pro-rata patrimoniale, alla tassazione dei dividendi (inclusi quelli derivanti dalla <i>thin capitalization</i>), ai trasferimenti neutrali, al riallineamento dei valori ex art. 128 TUIR. |
| <ul style="list-style-type: none"> • La quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione al consolidato fiscale e la relativa aliquota utilizzata. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Indicare gli effetti (valore di bilancio, valore fiscale e fiscalità differita) derivanti da trasferimenti neutrali ex art. 123 TUIR. | |

2 IL REGIME DI TRASPARENZA FISCALE PER LE SOCIETÀ DI CAPITALI

2.1 Cenni sugli aspetti normativi ⁵⁰

Nei successivi paragrafi sono riportati i principali aspetti normativi relativi al cosiddetto regime di trasparenza fiscale per le società di capitali introdotto, come già anticipato, dal D.Lgs. n. 344 del 12 dicembre 2003 recante “*Riforma dell'imposizione sul reddito delle società in attuazione dell'art. 4, comma 1, lettera da a) ad o) della Legge 7 aprile 2003, n° 80*”. Per quanto non trattato in questo Principio si rinvia agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R. e relativo regolamento di attuazione.

Il nuovo istituto si esplica in due forme, quella per le società partecipate da altre società di capitale e quella per le società a responsabilità limitata partecipate da un ristretto numero di soci persone fisiche.

Nel prosieguo ci si interesserà principalmente della prima forma di trasparenza.

2.1.1 Finalità del nuovo istituto

L'istituto della trasparenza fiscale consente alle società di capitali partecipate da altre società di capitali di imputare il reddito complessivo prodotto direttamente in capo a ciascun socio, proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili e indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi.

Il regime della trasparenza è opzionale, ossia può essere scelto in alternativa a quello ordinario, qualora sussistano le necessarie condizioni⁵¹. L'opzione ha durata triennale e può essere rinnovata alla scadenza. In particolare, nel caso di esercizio dell'opzione, la società partecipata e le società partecipanti decidono di assolvere l'IRES attraverso il consolidamento proporzionale in capo al socio del reddito della “trasparente”, il socio, dunque, cumula (sommatoria algebrica) il proprio reddito con quello prodotto dalla società trasparente per la quota a lui spettante.

Le motivazioni che hanno spinto il Legislatore fiscale a consentire l'applicazione del regime di trasparenza fiscale anche alle società di capitali, come già chiarito in precedenza, sono analoghe a quelle che hanno portato all'introduzione del consolidato fiscale.

2.1.2 Soggetti ammessi

Per poter accedere al regime di trasparenza fiscale (nella sua forma principale), è necessario soddisfare i seguenti presupposti:

- la società partecipata e i soci della stessa devono avere esclusivamente la forma giuridica di *società di capitali* (s.p.a.; s.a.p.a.; s.r.l.; società cooperative e società di mutua assicurazione);

⁵⁰ L'istituto della trasparenza fiscale è disciplinato dagli artt. 115 e 116 del T.U.I.R.

⁵¹ Tradizionalmente la trasparenza è il regime caratteristico delle società di persone. Nelle società di persone, il socio ha diritto alla immediata percezione degli utili risultanti dal bilancio, dopo l'approvazione del rendiconto, a differenza di quanto avviene nelle società di capitali, in cui l'assemblea che approva il bilancio delibera anche sulla distribuzione degli utili. Nelle società di persone, invece, il socio ha diritto ad appropriarsi della sua quota di utile anche in assenza di apposita delibera al riguardo. La ricostruzione del possesso del reddito in capo al socio delle società di persone è coerente con la natura del contratto sociale caratterizzata dalla stretta aderenza della persona del socio alla società e confermata anche dall'assenza in tema di responsabilità di un netto diaframma tra le vicende societarie e le vicende del socio. La trasparenza per le società di persone è il regime naturale ed obbligatorio. In sede ricostruttiva del sistema e di contestualizzazione in esso dell'istituto della trasparenza resta pertanto infattibile l'assimilazione delle due forme di trasparenza (quella obbligatoria per le società di persone e quella opzionale per le società di capitale).

- la società partecipata e quelle partecipanti devono essere *residenti nel territorio dello Stato* (è soltanto ammessa, a determinate condizioni, la presenza di soci non residenti)⁵²;
- le società partecipanti devono detenere una percentuale del *diritto di voto* esercitabile nell'assemblea generale dei soci⁵³ e di *partecipazione agli utili* non inferiore al 10% e non superiore al 50%. Dette percentuali devono essere verificate esclusivamente tenendo conto della partecipazione detenuta direttamente nella società partecipata⁵⁴. Ai fini dell'ammissione al regime nella percentuale di partecipazione agli utili non si considerano le azioni prive del diritto di voto e la quota di utili delle azioni i cui diritti patrimoniali sono correlati ai risultati della società in un determinato settore (articolo 2350 codice civile)⁵⁵.

I requisiti richiamati:

- devono sussistere a partire dal primo giorno del periodo di imposta della partecipata in cui si esercita l'opzione e permanere ininterrottamente sino al termine del triennio;
- non vengono meno nel caso di mutamento della compagine sociale, semprechè anche dopo l'ingresso dei nuovi soci siano rispettati i citati requisiti.

2.1.3 Cause di esclusione

Le cause di inammissibilità al regime fiscale di trasparenza operano solo con riferimento alla società partecipata. In particolare, è inibito l'esercizio dell'opzione alla società partecipata che:

- sia assoggettata a procedure concorsuali⁵⁶;
- abbia aderito al consolidato fiscale (nazionale o mondiale) sia in qualità di controllata che di controllante⁵⁷.

Per il solo esercizio 2004 era considerata come ulteriore causa di preclusione l'aver emesso strumenti finanziari partecipativi di cui all'art. 2346, ultimo comma c.c.⁵⁸, per effetto del c.d. correttivo (D.Lgs. 247/05) detta causa è stata rimossa⁵⁹.

⁵² In particolare, sono ammessi in qualità di soggetti partecipanti anche i soci non residenti nel territorio dello Stato (società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica) a condizione che per gli utili distribuiti dalla società partecipata non vi sia obbligo di ritenuta fiscale ovvero la ritenuta, se applicata, sia suscettibile di integrale rimborso.

⁵³ Il D.M. 23 aprile 2004 precisa che detta percentuale dei diritti di voto va riferita all'assemblea ordinaria - prevista dall'art. 2364 c.c. per le società prive di consiglio di sorveglianza e dall'art. 2364-bis c.c. per le società con consiglio di sorveglianza, nell'ambito della normativa per le società per azioni - ed all'assemblea disciplinata dall'art. 2479-bis c.c., nell'ambito delle società a responsabilità limitata.

⁵⁴ In altre parole, non va considerata l'eventuale quota di partecipazione indiretta, cioè detenuta per il tramite di altre società partecipate. La ratio del limite superiore di percentuale partecipativa (non più del 50%) è da rintracciare nell'adiacenza dell'istituto in parola con quello del consolidato fiscale nazionale; l'ordinamento sembra aver scelto due forme di consolidamento degli imponibili nazionali, quella integrale nelle ipotesi di controllo di diritto e quella proporzionale nel caso di percentuali inferiori purché non frammentate (limite inferiore del 10%).

⁵⁵ Queste regole sono state introdotte dal D.Lgs. 247/05 (c.d. correttivo) con decorrenza dal 2005. In virtù di dette regole può immaginarsi la partecipazione di un socio con percentuali di diritto agli utili superiori al 50% (es. 50% di azioni ordinarie + 10% di azioni prive del diritto di voto o correlate) o persino l'esercizio dell'opzione in presenza di uno tra i soci con sole azioni prive di voto o di azioni correlate; in tale caso, a ben vedere, potrebbe anche aversi il superamento del tetto massimo di percentuale di partecipazione agli utili in quanto il detentore di partecipazioni di poco al di sotto di questo tetto potrebbe superarlo per effetto dell'esclusione dal computo delle azioni predette (es. A detiene partecipazioni agli utili pari al 50%, ma per effetto dell'esclusione delle azioni correlate dal computo delle percentuali di partecipazione agli utili la sua quota si incrementa).

⁵⁶ Ovvero: fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo, amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (art. 101, 5° comma, T.U.I.R.).

⁵⁷ In questo caso, infatti, il reddito prodotto andrebbe a confluire nel consolidato fiscale, non rendendo possibile l'attribuzione ai soci.

⁵⁸ Si tratta degli strumenti finanziari, introdotti con la "riforma Vietti", che attribuiscono diritti patrimoniali o anche amministrativi, ad esclusione del diritto di voto nell'assemblea generale degli azionisti.

⁵⁹ In tali casi si apre il problema di conciliare l'attribuzione per trasparenza di imponibili con l'attribuzione di una quota della ricchezza prodotta al sottoscrittore-portatore dello strumento. Si precisa che la remunerazione corrisposta ai portatori degli strumenti finanziari è indeducibile per l'emittente per la quota di essa che direttamente od indirettamente

In relazione alla seconda causa di esclusione giova precisare che i soci sono ammessi al regime della trasparenza anche se partecipano al consolidato nazionale o mondiale, sia in qualità di controllanti che di controllati.

2.1.4 Esercizio dell'opzione

I tratti salienti dell'opzione per il regime di trasparenza sono i seguenti:

- l'opzione è vincolante per tre periodi d'imposta della società partecipata;
- l'opzione deve essere esercitata dalla società partecipata e da tutti i soci (unanimità);
- i soci devono comunicare l'esercizio dell'opzione alla partecipata tramite raccomandata con ricevuta di ritorno⁶⁰;
- l'opzione si perfeziona quando è trasmessa da parte della sola società partecipata all'Agenzia delle Entrate, entro il primo dei tre periodi d'imposta di sua efficacia, tramite apposita comunicazione, da inoltrare esclusivamente in via telematica;
- l'obbligo di informativa all'Agenzia delle Entrate spetta solo alla società partecipata anche nelle ipotesi di rinnovo e perdita d'efficacia dell'opzione (dovuta, ad esempio, al mutamento della compagine sociale mediante ingresso di nuovi soci o modificazione delle percentuali di partecipazioni agli utili o ai diritti di voto), nonché per la riconferma, nel caso siano intervenute operazioni straordinarie⁶¹.

Nel caso vengano meno le condizioni per l'esercizio dell'opzione, l'efficacia della stessa cessa dall'inizio dell'esercizio sociale della società partecipata in corso alla data di perfezionamento della causa interruttiva.

2.1.5 Modalità di funzionamento

A. Imputazione ai soci

Come rilevato, il reddito prodotto dalla società trasparente viene imputato in capo alle società partecipanti⁶².

In particolare, i redditi o le perdite prodotti dalla società trasparente vengono imputati ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili in essere alla data di chiusura del periodo d'imposta della società partecipata⁶³.

Ai soci vengono altresì attribuiti, secondo le percentuali di partecipazione agli utili, e sono da questi scomputabili dalle proprie imposte, le ritenute a titolo di acconto subite dalla partecipata; i relativi crediti d'imposta (cioè i crediti che possono essere utilizzati soltanto in diminuzione delle

comporta la partecipazione ai risultati della stessa società o di altra impresa del medesimo gruppo o dell'affare in relazione al quale lo strumento è stato emesso.

⁶⁰ Nel caso di cessione di quote, il socio uscente è tenuto ad avvertire quello entrante dell'effettuazione dell'opzione.

⁶¹ Infatti, nel caso di scissione o di fusione della società partecipata l'opzione perde efficacia salvo che, ricorrendo tutti i presupposti applicativi, venga confermata da tutti i soggetti coinvolti entro il periodo d'imposta da cui decorrono gli effetti fiscali delle suddette operazioni.

Nel caso di fusione o scissione della società partecipata l'opzione perde efficacia a partire dalla data in cui l'operazione esplica i suoi effetti fiscali, salvo che i soggetti interessati decidano di confermare l'opzione.

Non costituisce causa di perdita del regime, invece, la messa in liquidazione della società partecipata. In tal caso, tuttavia, il reddito o le perdite fiscali di ciascuno degli esercizi compresi nella liquidazione si considerano definitivi, indipendentemente dalla durata della liquidazione stessa.

⁶² In caso di soci –società di capitali, questi dovranno versare l'IRES; mentre nel caso di soci –persone fisiche (trasparenza per le società a ristretta base proprietaria) i soci subiranno l'IRPEF.

⁶³ A differenza del consolidato fiscale, nella tassazione per trasparenza non è richiesto che i soci (società di capitali) e la società partecipata abbiano esercizi sociali coincidenti.

imposte sul reddito); gli acconti versati nel periodo di trasparenza⁶⁴ ed in generale restano attribuibili le eccedenze d'imposta della partecipata.

Sono altresì interamente attribuiti ai soci gli oneri per i quali spetta la detrazione di imposta sostenuti dalla partecipata⁶⁵ e i crediti di imposta derivanti da agevolazioni (fruibili nei limiti dell'imposta sul reddito liquidata della società partecipata)⁶⁶.

La tassazione per trasparenza assicura i seguenti effetti in capo ai soci:

- possibilità di recepire le perdite della società partecipata, a fronte della generale irrilevanza fiscale delle svalutazioni delle partecipazioni;
- esenzione completa dei dividendi;
- disapplicazione del pro-rata patrimoniale di ineducibilità degli interessi passivi in relazione alla partecipazione nella società trasparente.

B. Il trattamento delle perdite fiscali

Il trattamento della perdite fiscali è diverso in funzione del periodo di formazione. In particolare:

- le *perdite pregresse della società partecipata* prodotte prima dell'inizio del periodo di trasparenza, permangono in capo alla società partecipata, che potrà utilizzarle a riduzione del reddito formatosi nel periodo di efficacia dell'opzione, secondo le regole ordinarie (*ex art. 84 T.U.I.R.*); in altri termini, non è ammessa l'attribuzione delle perdite pregresse ai soci, dovendo la società trasparente computarle in diminuzione dal suo reddito per poi imputare la differenza ai soci;
- le *perdite pregresse dei soci*, possono essere da questi utilizzate sia per compensare i propri redditi che per compensare i redditi imputati per trasparenza dalla società partecipata⁶⁷;
- le *perdite fiscali realizzate nel periodo di trasparenza* dalla società partecipata, sono imputate ai soci in proporzione alle proprie quote di partecipazione alle perdite (che potrebbero differenziarsi rispetto alle percentuali di spettanza degli utili) entro il limite delle rispettive quote del *patrimonio netto contabile* della società partecipata⁶⁸. Le perdite fiscali eccedenti tale misura non imputabili ai soci, sono computate in diminuzione del *reddito della società partecipata* negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto, secondo le regole ordinarie del riporto delle perdite (nella sostanza si uniscono a quelle anteriori all'inizio della tassazione per trasparenza).

⁶⁴ Nel primo periodo d'imposta gli obblighi di versamento degli acconti permangono anche in capo alla società partecipata e sempre, anche per l'ipotesi di adozione del metodo previsionale, avendo riguardo all'imposta che si determinerebbe in assenza di esercizio dell'opzione. A partire dagli acconti relativi al secondo periodo di efficacia dell'opzione, l'obbligo ricade sui singoli soci, in base alla loro situazione fiscale complessiva, comprensiva dei redditi (perdite) imputati loro per trasparenza. In caso di fuoriuscita dal regime, per mancato rinnovo o per la perdita dell'efficacia dell'opzione, gli acconti sono calcolati da ciascun soggetto assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza dell'opzione.

⁶⁵ Si tratta dei oneri detraibili *ex art. 78 T.U.I.R.*, quali, ad esempio, le erogazioni liberali in denaro ai partiti.

⁶⁶ Si tratta dei crediti indicati nel quadro RU del Modello Unico 2005.

⁶⁷ Nel regime di trasparenza non esistono i vincoli per l'utilizzo delle perdite previsti per la tassazione di gruppo. Nel consolidato infatti, le perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate soltanto per compensare i redditi prodotti dalla stessa società cui si riferiscono.

⁶⁸ Il patrimonio netto contabile di riferimento è quello esistente alla chiusura del periodo d'imposta della società partecipata, calcolato senza considerare la perdita dell'esercizio e aumentato dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio.

Di seguito uno schema riepilogativo del trattamento delle perdite nel regime di trasparenza:

| TIPOLOGIA | SOCIETÀ TRASPARENTE | SOCIETÀ PARTECIPANTI |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Perdite pregresse ante periodo di trasparenza | Possono essere utilizzate solo per compensare i redditi della società trasparente (secondo le regole ordinarie), l'eventuale eccedenza residua non può essere utilizzata direttamente dai soci. | Le perdite pregresse delle partecipanti sono utilizzabili per compensare sia i propri redditi che quelli imputati per trasparenza dalla società partecipata (secondo le regole ordinarie). |
| Perdite formatesi nel periodo di trasparenza | Le perdite del periodo di trasparenza sono imputabili ai soci in base alla relativa quota di partecipazione, entro il limite della quota di patrimonio netto contabile. Le perdite fiscali eccedenti il suddetto limite della quota del patrimonio netto contabile sono computate in diminuzione del reddito della società partecipata negli esercizi successivi (secondo le regole ordinarie). | La società partecipante utilizzerà prioritariamente le perdite a lei imputate per trasparenza in diminuzione del reddito complessivo (queste infatti funzionano come variazione in diminuzione), che potrà essere ulteriormente ridotto delle eventuali perdite subite dalla partecipante nei cinque periodi di imposta precedenti. |

C. Il regime degli utili e delle riserve di utili

Come per le perdite fiscali, il trattamento della distribuzione degli utili e delle riserve, è diverso in funzione del periodo in cui sono stati prodotti. In particolare:

- gli utili maturati *durante il periodo di trasparenza*, ove distribuiti, non concorrono a formare il reddito dei soci, anche se la distribuzione avviene in periodi d'imposta successivi a quelli di efficacia dell'opzione o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi (semprech  rientrano tra i soggetti ammessi al regime di trasparenza, di cui al precedente paragrafo *Soggetti ammessi*);
- le distribuzioni di riserve formate con utili di *esercizi precedenti* a quello di applicazione della trasparenza, mantengono il regime ordinario di tassazione⁶⁹;
- le riserve di capitale (di cui al comma 5, dell'articolo 47, TUIR) mantengono l'ordinario regime⁷⁰.

Salva diversa ed esplicita volontà assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione anche se la distribuzione avviene in periodi in cui l'opzione ha perso efficacia.

In caso di copertura perdite si considerano prioritariamente utilizzati gli utili imputati ai soci in regime di trasparenza.

La società partecipata deve specificare nel modello Unico gli ammontari delle varie riserve, le loro distribuzioni e utilizzi per altre finalità, nonché i redditi imputati ai soci nei periodi di imposta in cui ha avuto efficacia l'opzione.

D. L'adeguamento del costo fiscale della partecipazione

Al fine di evitare doppie tassazioni – doppie deduzioni, il costo fiscale della partecipazione:

- è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci;

⁶⁹ Pertanto, nel caso di distribuzione di riserve di utili, è prevista la tassazione in capo al socio-società di capitali nella misura del 5%.

⁷⁰ La loro distribuzione produce in capo al percettore l'abbattimento del costo fiscale della partecipazione; l'eccedenza rappresenta una plusvalenza da tassare secondo le ordinarie regole (la partecipazione può appartenere al comparto "PEX", nel qual caso vale per l'eccedenza la disciplina di detto comparto). Si precisa che (ai sensi dell'articolo 8, 5° comma, DM 23 aprile 2004), la regola ordinaria, secondo cui in presenza di riserve di utili e di riserve di capitale si considerano prioritariamente distribuite le riserve di utili (articolo 47, 1° comma TUIR), nel caso della trasparenza trova applicazione limitatamente alle riserve di utili formate in periodi diversi da quelli nei quali è efficace la trasparenza.

- è altresì diminuito, fino a concorrenza dei redditi imputati per trasparenza, degli utili distribuiti ai soci.

E. Riallineamento del costo fiscale della partecipazione ai valori civilistici

Sulla falsa riga di quanto già visto in ordine al consolidato fiscale nazionale, le società partecipanti devono rideterminare in aumento, secondo un complesso meccanismo, il reddito imponibile, oggetto di imputazione da parte della società trasparente, nei casi in cui la partecipazione in detta società trasparente sia stata svalutata con rilevanza anche ai fini fiscali nei dieci periodi di imposta precedenti l'opzione.

In specifico, la società partecipante, deve rettificare i valori fiscali degli elementi dell'attivo patrimoniale e dei fondi di accantonamento del passivo patrimoniale della società partecipata che divergono da quelli contabili, in presenza di svalutazioni dalla stessa dedotte nel corso degli ultimi dieci esercizi che precedono l'ingresso nella trasparenza, determinate da rettifiche ed accantonamenti della partecipata temporaneamente non rilevanti fiscalmente. Il recupero deve avvenire nei limiti del minore importo tra quello di dette svalutazioni e quello delle stesse rettifiche che vi hanno dato luogo⁷¹.

Sulla base di tali rettifiche il socio deve aumentare, in ciascun esercizio, il reddito imputato per trasparenza dalla società partecipata, diminuendo i componenti negativi e aumentando quelli positivi relativi ai predetti elementi e fondi⁷².

F. Schema riassuntivo

| MODELLO UNICO 2005 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>La società partecipata determina il suo reddito secondo le regole ordinarie (apportando all'utile/perdita di bilancio le variazioni in aumento/diminuzione; quadro RF modello Unico).</p> <p>La società trasparente determina poi il reddito da attribuire ai soci (nuovo quadro TN del modello Unico 2005) con le seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il reddito positivo determinato nei modi consueti, viene compensato, fino a concorrenza, dalle perdite pregresse relative agli esercizi anteriori alla trasparenza (nonché, dal secondo esercizio successivo a quello in cui si è esercitato l'opzione, le eventuali eccedenze di perdite rispetto a quelle imputate ai soci); • ai soci vengono attribuiti le ritenute, i crediti di imposta, gli acconti, e le eccedenze. <p>La società partecipante indica il reddito (perdita) nel quadro RF, rigo RF8B del Modello UNICO 2005, come variazione in aumento (reddito) o in diminuzione (perdita), partecipando alla formazione del reddito complessivo.</p> <p>Nel caso in cui si verificano i presupposti, le società partecipanti devono rideterminare il reddito (perdita) ricevuto per trasparenza secondo la disciplina del riallineamento, prima di inserirlo tra le variazioni in aumento/diminuzione.</p> |

G. Interruzione

L'interruzione si verifica per la perdita di uno o più dei requisiti di accesso.

⁷¹ Occorre dare indicazione in apposito prospetto della dichiarazione (al termine del Quadro RF, "Prospetto dei dati per la rideterminazione del reddito imputato ex art. 115 del Tuir"). Nei casi in cui successivamente alle svalutazioni vi sia stata la cessione di una quota della partecipazione occorre distinguere a seconda dell'appartenenza o meno del soggetto cessionario al medesimo gruppo cui aderisce il cedente, infatti nel caso in cui il cessionario sia altra società del gruppo al recupero deve provvedere il soggetto cessionario il quale potrà diminuire l'importo oggetto di rettifica in misura pari ai maggior valori che per effetto della precedente svalutazione sono stati tassati in capo al cedente in occasione della cessione stessa.

⁷² Si rammenta che, parimenti a quanto stabilito per il consolidato fiscale, anche nella trasparenza le rettifiche di recupero di precedenti svalutazioni non debbono più essere apportate nel caso di perdita di efficacia dell'opzione.

L'interruzione decorre dall'inizio del periodo nel corso del quale si è perfezionato l'evento interruttivo.

L'interruzione si verifica anche in occasione di eventi straordinari interessanti la società partecipata e decorre:

- nel caso di procedure concorsuali dall'inizio della procedura (sentenza dichiarativa, decreto di ammissione, etc.);
- nel caso di trasformazione in società non soggetta all'IRES o di trasferimento della sede all'estero dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha luogo la trasformazione;
- in caso di fusione o scissione dalla data di efficacia fiscale di dette operazioni (salvo quanto precisato in nota 71).

L'interruzione può avvenire in capo al socio per cessione della partecipazione "trasparente"; se detta cessione avviene entro tre anni dall'acquisto, il suo reddito imponibile viene aumentato al fine di recuperare gli interessi passivi che, per espresso beneficio connesso alla trasparenza, non hanno subito il pro-rata patrimoniale.

2.1.6 Accertamento e responsabilità

Nel caso di rettifiche e accertamenti, per il recupero di base imponibile in capo alla società partecipata e alle partecipanti si procede con un unico atto, analogamente a quanto previsto per le società di persone⁷³.

Destinataria principale della pretesa erariale è la società partecipante.

La società partecipata è responsabile, solidalmente con ciascun socio, dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi relativi al reddito imputato per trasparenza.

La responsabilità della società partecipata è esclusa nei seguenti casi:

- quando la rettifica dei redditi della partecipante non ha per oggetto i redditi imputati per trasparenza;
- nel caso di omessa o parziale dichiarazione da parte dei soci del reddito correttamente imputato dalla società partecipata⁷⁴;
- nel caso di mancato o carente versamento da parte della società partecipante dell'imposta corrispondente all'imputazione del reddito per trasparenza.

2.1.7 La trasparenza fiscale per le persone fisiche

Per completezza si segnala che possono optare per la trasparenza fiscale anche le società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria, allorché siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- i soci devono essere tutti persone fisiche residenti o non residenti purché abbiano nello Stato una stabile organizzazione cui sia riferibile la partecipazione;
- il numero dei soci non deve essere superiore a 10 (20 nel caso di società cooperative);
- il volume dei ricavi non deve superare le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore (5.164.569 euro).

Diversamente da quanto avviene nelle società la cui compagine sociale include altre società, non esiste un limite alle quote di partecipazione agli utili o al diritto di voto.

L'opzione viene meno nel caso di possesso o di acquisto di una partecipazione con i requisiti per l'esenzione sulle plusvalenze, fatti salvi i casi in cui l'acquisto di tale partecipazione sia dovuto per effetto di legge, regolamento o altro atto amministrativo.

Si applicano per quanto compatibili le stesse norme previste per la trasparenza ordinaria.

⁷³ Art. 40 D.P.R. n. 600/1973 cui fa rinvio il comma 10, dell'articolo 115 TUIR.

⁷⁴ Alle società partecipanti che omettono (totalmente o parzialmente) di dichiarare il reddito imputato dalla società partecipata, si applicano le disposizioni relative all'accertamento parziale (*ex art. 41-bis*, D.P.R. n. 600/73).

2.2 Gli effetti sul bilancio

2.2.1 Rilevazione delle imposte correnti

Nel regime di trasparenza fiscale⁷⁵ la società trasparente determina il suo imponibile IRES secondo le regole ordinarie (apportando all'utile/perdita dell'esercizio le variazioni in aumento e in diminuzione), computando in diminuzione le eventuali perdite pregresse relative agli esercizi anteriori all'inizio dell'opzione della trasparenza⁷⁶. L'imponibile positivo o negativo così determinato, senza procedere alla liquidazione dell'imposta, è imputato ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili, ovvero alle perdite.

Quanto detto non deve far ritenere che la società trasparente produca redditi non incisi da imposte; la tassazione è semplicemente organizzata, per scelta degli stessi interessati, in modo particolare e pretesa dall'Erario direttamente dai soci.

A ben vedere in tema di rilevazione delle imposte in bilancio la trasparenza non si discosta significativamente dallo schema concettuale che ispira il consolidato fiscale nazionale.

Occorre rilevare che la trasparenza (fiscale) in esame non è assimilabile a quella tradizionalmente prevista nel nostro ordinamento per le società personali, in queste infatti il reddito appartiene direttamente al socio come fatto naturale avente rilevanza anche civilistica (vedi nota 51), mentre nelle società di capitale la distinta personalità giuridica e il regime cogente di disciplina della distribuzione degli utili non consentono di affermare l'effettivo possesso del reddito in capo ai soci a prescindere dalla percezione (o quanto meno dalla percettibilità in concreto) degli utili.

La trasparenza fiscale non è un regime ordinario, è una facoltà attivabile tramite contratto tra i soggetti coinvolti. Atteso che sul punto non vi è tipizzazione legale, detto contratto può essere organizzato in vario modo essendo l'autonomia negoziale dei privati prevista dall'articolo 1322 del codice civile. Nel definire queste pattuizioni, le parti dovranno tenere in debita considerazione i principi ed i limiti generali posti dal Codice Civile e, in particolare, quelli relativi alla direzione e coordinamento di società (si faccia riferimento a quanto commentato nel par. 1.2.1 relativo al contratto di consolidato fiscale) e/o ai rapporti con parti correlate⁷⁷ dovendosi evitare il realizzarsi di condizioni che arrechino pregiudizio agli interessi dei creditori sociali e dei soci delle parti stesse⁷⁸.

Ai fini della rappresentazione in bilancio pare logico rilevare presso la trasparente l'IRES che essa dovrebbe iscriversi in via ordinaria. Si consideri che la ricchezza appartiene alla società trasparente, che detta ricchezza non vada esente da IRES e che l'imposta è una pertinenza di detta ricchezza.

Si consideri, inoltre, che la non esposizione nel bilancio della trasparente del carico fiscale che si connette all'imponibile da questa prodotto porrebbe gravi problemi di comparabilità con i bilanci degli esercizi precedenti e successivi quelli di efficacia del regime facoltativo.

⁷⁵ L'opzione deve essere stata effettuata da tutti i soci, mediante l'invio da parte di questi della propria adesione in forma libera, tramite raccomandata AR alla società partecipata, unico soggetto tenuto all'invio telematico all'Agenzia dell'Entrate dell'apposito modello di comunicazione.

⁷⁶ Si ricorda che la società partecipata, oltre alle proprie perdite pregresse, può computare in diminuzione dal suo reddito complessivo -dal secondo esercizio successivo a quello in cui si è esercitato l'opzione- le eventuali eccedenze di perdite non imputate ai soci.

⁷⁷ L'art. 2391-bis del Codice Civile per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, richiede l'adozione, secondo principi generali indicati dalla Consob, di regole che assicurano la trasparenza e la correttezza sostanziale e procedurale delle operazioni con parti correlate.

⁷⁸ Innanzi a detto stato di cose certamente potrebbe ipotizzarsi la reazione dei creditori o degli investitori delle società coinvolte, legittimati a lamentare gli effetti di un negozio che depaupera il patrimonio della loro debitrice. Si consideri, infatti, che in detti casi il socio della trasparente resterebbe gravato dell'IRES di competenza della trasparente senza alcuna garanzia dell'affluenza della ricchezza reale detenuta dalla trasparente.

Sulla base di queste premesse concettuali si può concludere che la società trasparente è tenuta ad esporre nel proprio bilancio l'IRES relativa all'imponibile dalla stessa prodotto e trasferito ai soci ai soli fini della liquidazione delle imposte.

Il trattamento contabile di base è, dunque, quello relativo alle ipotesi in cui il negozio di trasparenza mantiene ogni soggetto gravato dell'onere fiscale afferente l'imponibile dallo stesso prodotto.

Nei casi ascrivibili a questo schema il redattore del bilancio dovrà adottare quale criterio guida quello della permanenza nel conto economico della trasparente del carico fiscale relativo all'imponibile oggetto di trasferimento, con transito dal solo stato patrimoniale del bilancio dei soci.

*Esemplificazioni contabili*⁷⁹

- Società trasparente che produce un risultato ante imposte interamente imponibile di 100

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------|----------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a <u>Debiti verso Soci</u> | 33 | 33 |

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 100 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | (33) | ..... |
| a) correnti | (33) | ..... |
| b) differite/anticipate | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 0 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 67 | ..... |

Nelle note al bilancio dovranno essere adeguatamente commentati gli effetti derivanti dall'adesione al regime di trasparenza distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità (corrente e differita) propria.

- Società trasparente che subisce una perdita civilistica e fiscale di 100

La società trasparente rileverà il beneficio per imposte differite attive connesse alle perdite sulla base del presupposto della ragionevole certezza di recuperabilità da valutarsi in connessione agli accordi di trasparenza specifici. Ad esempio, potrebbe verificarsi il caso di patti di trasparenza secondo cui le perdite prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci siano immediatamente remunerate, ovvero verranno da questi remunerate solo in presenza di effettivo recupero da parte del socio medesimo o, alternativamente, della realizzazione da parte della trasparente di imponibili positivi. Nell'esempio che segue si ipotizza che il relativo beneficio sia immediatamente remunerato alla trasparente:

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------|-----------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso Soci | a <u>Imposte anticipate</u> | 33 | 33 |

⁷⁹ L'esemplificazione seguente e le successive si basano sui seguenti presupposti: (i) applicazione di un'aliquota d'imposta pari al 33%; (ii) come previsto dall'art. 2423-ter del Codice Civile, suddivisione della voce 22) del conto economico "Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate" con aggiunta di una sottovoce "Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza".

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | (100) | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | 33 | ..... |
| a) correnti | 0 | ..... |
| b) differite/anticipate | 33 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 0 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | (67) | ..... |

Nelle note al bilancio dovranno essere adeguatamente commentati gli effetti derivanti dall'adesione al regime di trasparenza distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità (corrente e differita) propria.

- Socio della trasparente cui viene attribuito un imponibile di 100
Rileverà i propri effetti per imposte (correnti e differite) secondo le ordinarie modalità. Inoltre, rileverà gli effetti per adesione al regime di trasparenza come segue:

| | | | |
|-----------------------------------|--------------------------|-------------|--------------|
| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
| Crediti verso società partecipata | a) Debiti tributari | 33 | 33 |

Si ipotizza la realizzazione di un imponibile proprio pari a 500

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 500 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | (165) | ..... |
| a) correnti | (165) | ..... |
| b) differite/anticipate | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 0 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 335 | ..... |

Nelle note al bilancio dovranno essere adeguatamente commentati gli effetti derivanti dall'adesione al regime di trasparenza distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità (corrente e differita) propria.

- Socio della trasparente cui viene attribuita una perdita di 100
Rileverà i propri effetti per imposte (correnti e differite) secondo le ordinarie modalità. Inoltre, rileverà gli effetti per adesione al regime di trasparenza come segue:

| | | | |
|------------------------------|-------------------------------------|-------------|--------------|
| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
| Debiti (o crediti) tributari | a) Debiti verso società partecipata | 33 | 33 |

Si ipotizza la realizzazione di un imponibile proprio pari a 500

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 500 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | (165) | ..... |
| a) correnti | (165) | ..... |
| b) differite/anticipate | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 0 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 335 | ..... |

Nelle note al bilancio dovranno essere adeguatamente commentati gli effetti derivanti dall'adesione al regime di trasparenza distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità (corrente e differita) propria.

Potrebbe, altresì, verificarsi, come variante dello schema di base (quello secondo cui al trasferimento dell'imponibile non segue l'immediata remunerazione dell'onere fiscale) il caso di patti di trasparenza secondo cui le perdite prodotte dalla trasparente ed attribuite ai soci verranno da questi remunerate solo in presenza di:

1. effettivo recupero delle perdite della trasparente da parte del socio medesimo; od alternativamente
2. produzione negli esercizi successivi, da parte della trasparente, di imponibili positivi che in assenza di trasparenza sarebbero stati idonei a recuperare le perdite trasferite ai soci.

In tali casi l'iscrivibilità o meno di un credito nei confronti dei soci e del provento correlato, nel bilancio della trasparente, deve sottostare alle ordinarie regole previste dall'OIC n. 25 e dunque alla ragionevole certezza circa l'effettivo futuro recupero (dipendente nell'un caso dalle vicende dei singoli soci e nell'altro dalle vicende della stessa trasparente).

Il socio della trasparente in occasione dell'imputazione di perdite fiscali non immediatamente compensate nella dichiarazione dei redditi provvederà ad iscriverne un'attività nei confronti nell'erario (in misura pari all'aliquota IRES applicata alle perdite), ove sia ragionevolmente certo il futuro recupero delle perdite, sul proprio imponibile nel primo caso e sull'imponibile della partecipata nel secondo caso. Corrispondentemente dovrà rilevare, per pari importo, una passività nei confronti della trasparente.

In tali casi, ove restino verificati i citati presupposti d'iscrivibilità, il trattamento contabile sarà:

per la società trasparente

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|-------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Crediti verso Soci | a | Imposte anticipate | 33 | 33 |

per i soci

| <u>Descrizione Dare</u> | | <u>Descrizione Avere</u> | <u>Dare</u> | <u>Avere</u> |
|--------------------------------------------------------|---|----------------------------------|-------------|--------------|
| Imposte anticipate (attività dello stato patrimoniale) | a | Debiti verso società partecipata | 33 | 33 |

Si osserva che l'attivazione di specifiche clausole all'interno del rapporto di trasparenza fiscale potrebbe, in casi particolari, spezzare la simmetria delle rilevazioni contabili adottate dalla società trasparente, da un lato, e dai soci, dall'altro. Si consideri, in tal senso l'ipotesi in cui l'adozione della clausola di cui al suindicato punto 2 conduca i soci al recupero immediato senza che ciò determini l'insorgere, in capo ad essi, del corrispondente debito nei confronti della partecipata trasparente, in quanto la stessa non lascia presumere la formazione di futuri imponibili positivi.

Il “contratto di trasparenza fiscale” potrebbe, tra l’altro, prevedere che in occasione del trasferimento dell’imponibile positivo le imposte restino a carico del socio (ipotesi che determinerebbe la traslazione anche sostanziale dell’onere fiscale) e/o che l’imponibile negativo realizzato dalla trasparente si trasferisca al socio senza alcun corrispettivo.

Sotto il profilo della rappresentazione in bilancio il caso di trasferimento puro e semplice, cioè senza corrispettivo, dell’imponibile (positivo o negativo) della trasparente ai soci determina una libera attribuzione di ricchezza, a scapito dei soggetti che si accollerebbero le imposte afferenti le altrui ricchezze od a favore dei soggetti che si approprierebbero gratuitamente dei positivi effetti derivanti dall’aver, la trasparente, prodotto imponibili negativi.

Ad ogni modo, ove dette previsioni fossero pattuite tra le parti coinvolte nel regime della trasparenza fiscale, il bilancio di questi soggetti dovrà offrire adeguata rappresentazione della situazione economica e patrimoniale che ne conseguirebbe.

Di seguito si riportano modalità applicative riferite ai casi ritenuti più comuni.

1. Caso di imputazione di imponibile positivo della trasparente

- La trasparente, nel caso di imponibile positivo, dovrà esporre l’IRES di competenza ed un provento, di importo pari al risparmio d’imposta conseguito per effetto del contratto di trasparenza, derivante dall’accollo sostanziale dell’onere tributario da parte dei soci

| | | | |
|-------------------------|-------------------------------------------------|-------------|--------------|
| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
| Imposte correnti | a Debiti tributari | 33 | 33 |
| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
| Debiti tributari | a Proventi da adesione al regime di trasparenza | 33 | 33 |

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 100 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell’esercizio, correnti differite e anticipate | 0 | ..... |
| a) correnti | (33) | ..... |
| b) differite/anticipate | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | 33 | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell’esercizio | 100 | ..... |

Nelle note al bilancio dovranno essere adeguatamente commentati gli effetti derivanti dall’adesione al regime di trasparenza distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità (corrente e differita) propria.

- Il socio che resta gravato dall’IRES afferente l’imponibile proveniente dalla trasparente dovrà esporre l’IRES afferente l’imponibile prodotto in proprio (e connesso al reddito ante imposte del proprio conto economico) ed in aggiunta, in separata voce, l’onere derivante dal contratto di trasparenza⁸⁰. A tal riguardo non può, invece, trovare conforto la tesi secondo cui la rilevazione a conto economico del socio di detto onere debba correlarsi agli utili allo stesso spettanti e dunque restare sospesi sino alla rilevazione contabile di detto utile. Quanto detto resta giustificato dal

⁸⁰ In tal modo la non comparabilità con i bilanci precedenti e successivi agli esercizi di vigenza della trasparenza viene attenuata.

prevalente ruolo del principio della prudenza che impedisce di rinviare ad un futuro incerto oneri definitivamente sostenuti (si consideri, infatti, che gli utili potrebbero mai essere rilevati o rilevati in un remoto futuro). Diverso è il caso di contabilizzazione della partecipazione nella trasparente con adozione del metodo del patrimonio netto; in tali casi, infatti, l'onere potrebbe restare associato agli utili ante imposte prodotti dalla trasparente atteso che anch'essi sarebbero rilevati per trasparenza.

Si ipotizza la realizzazione di un imponibile proprio pari a 500, che si incrementa dell'imponibile della trasparente pari a 100.

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debiti tributari | 165 | 165 |

e

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|--------------------------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Oneri da adesione al regime di trasparenza | a | Debiti tributari | 33 | 33 |

| <i>Conto Economico</i> | <i>Importo Esercizio x</i> | <i>Importo Esercizio x-1</i> |
|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|----------------------------------|
| | | |
| Risultato prima delle imposte | 500 | ..... |
| 22) Imposte sul reddito dell'esercizio, correnti differite e anticipate | (198) | ..... |
| a) correnti | (165) | ..... |
| b) differite | 0 | ..... |
| c) Proventi (oneri) da adesione al regime di trasparenza | (33) | ..... |
| 23) Utile (perdite) dell'esercizio | 302 | ..... |

Nelle note al bilancio dovranno essere adeguatamente commentati gli effetti derivanti dall'adesione al regime di trasparenza distinguendoli da quelli derivanti dalla fiscalità (corrente e differita) propria.

2. Caso di imputazione di perdite fiscali della trasparente

- La trasparente nel caso di imponibile negativo non potrà registrare il provento fiscale connesso alla ragionevole aspettativa di recupero di dette perdite contro futuri imponibili positivi in considerazione del fatto che per contratto si spoglia di detta dote fiscale, cedendola senza corrispettivo ai soci; pertanto non effettuerà nessuna rilevazione contabile.
- Il socio che si vede pervenire una dote di perdite fiscali senza corrispettivo potrà (i) abbattere il proprio imponibile attuale o (ii) riportare in avanti le perdite provenienti dalla trasparente; nel primo caso esporrà le imposte di competenza relative all'imponibile prodotto in proprio (e che si connette al reddito ante imposte di conto economico) ed in aggiunta il provento derivante dal contratto di trasparenza.

Si ipotizza la realizzazione di un imponibile proprio pari a 500 e l'imputazione di perdite fiscali della trasparente pari a 100

| <i>Descrizione Dare</i> | | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------|---|--------------------------|-------------|--------------|
| Imposte correnti | a | Debiti tributari | 165 | 165 |

e

| <i>Descrizione Dare</i> | <i>Descrizione Avere</i> | <i>Dare</i> | <i>Avere</i> |
|-------------------------|-------------------------------------------------|-------------|--------------|
| Debiti tributari | a Proventi da adesione al regime di trasparenza | 33 | 33 |

Nel caso (ii) di non immediato recupero delle perdite, il socio partecipante rileverà il provento associato sulla base dei presupposti di ragionevole certezza del recupero previsti da OIC n. 25.

In ordine agli effetti, in capo ai soci, di detassazione completa degli utili prodotti dalla trasparente nel corso di vigenza dell'opzione e di esclusione, nell'applicazione del nuovo pro-rata di indeducibilità degli interessi passivi (articolo 97 TUIR), delle partecipazioni detenute nella società trasparente, è consigliabile l'esposizione in modo analitico di detti effetti attraverso l'iscrizione di appositi proventi/oneri da trasparenza, restando comunque consentito esporre il risultato netto dando piena informativa nella nota integrativa e adattando i bilanci precedenti e successivi al periodo di vigenza della trasparenza ove il fenomeno abbia una rilevanza materiale.

Gli accordi contenuti nel contratto di adesione al regime di trasparenza dovranno essere oggetto di adeguata informativa nel bilancio d'esercizio della società.

Ai fini IRAP, invece, il regime di trasparenza non ha alcuna rilevanza e, pertanto, la società trasparente deve continuare a stanziare le relative imposte correnti e differite.

2.2.2 Rilevazione delle imposte differite relative a periodi di trasparenza

Imposte differite già iscritte al momento di attivazione della trasparenza presso la trasparente

In via preliminare è opportuno rammentare che attraverso le imposte differite si salvaguarda il principio della competenza in ordine ai componenti di reddito che rilevano in tempi diversi nei due sistemi civile e fiscale.

Ciò detto, in ordine alle imposte differite iscritte nel bilancio della trasparente al momento d'ingresso nella trasparenza, nulla deve essere operato in quanto le stesse confermano anche nella vigenza del particolare regime la loro funzione di raccordo tra la rilevanza civilistica e fiscale dei componenti di reddito. Negli esercizi in cui le imposte differite si riversano a conto economico le stesse si aggiungono (le imposte differite attive) o si sottraggono (le differite passive) alle imposte correnti in modo da attribuire al conto economico l'onere tributario di competenza. Quanto detto mantiene la propria ragione anche nei casi di trasparenza organizzata in modo da trasferire ai soci sia l'imponibile che le relative imposte correnti. Nei casi in cui i soci si accollano l'IRES sull'imponibile della trasparente o si appropriano senza corrispettivo delle perdite di questa, anche in tali ipotesi, le differite consentono di integrare correttamente l'onere fiscale di competenza per la parte in cui esso si differenzia rispetto alle imposte correnti.

In ordine alle imposte differite presenti presso la trasparente, al momento di ingresso nella trasparenza, i soci nulla debbono o possono appostare, restando quelle imposte differite del tutto sconnesse dal loro reddito civilistico. Pertanto, contabilizzeranno le imposte correnti (correlate all'imponibile trasferito per trasparenza) secondo le sottostanti pattuizioni, precedentemente analizzate.

Imposte differite maturate negli esercizi di vigenza della trasparenza

Anche in occasione della rilevazione a conto economico della società trasparente di componenti aventi una rilevanza fiscale differita o di componenti che rilevano fiscalmente in via anticipata rispetto alla competenza civilistica, occorre rilevare le imposte differite al fine di ricomporre correttamente l'imposta di competenza.

Anche nel caso in cui la trasparenza risulta organizzata con accollo da parte del socio dell'IRES afferente l'imponibile trasferito dalla trasparente, questa deve rilevare le imposte differite in connessione con la rilevazione dell'IRES (come indicato nel paragrafo 2.2.1).

È da precisare che il provento da trasparenza, deve essere rilevato a conto economico in misura corrispondente all'IRES accollata dai soci.

In ordine alle imposte differite maturate negli esercizi di vigenza della trasparenza in capo alla trasparente, i soci seguiranno la contabilizzazione precedentemente indicata con riferimento alle imposte differite già iscritte dalla trasparente.

2.3 Le informazioni da fornire nella Relazione sulla gestione e nella Nota integrativa

L'articolo 2427 "*Contenuto della nota integrativa*" e l'articolo 2428 "*Relazione sulla gestione*" del Codice Civile non prevedono una specifica informativa da fornire nel bilancio in riferimento alla fattispecie della trasparenza fiscale. Tuttavia tenuto conto dell'articolo 2423, comma 3 in tema di redazione del bilancio, dell'articolo 2391-*bis* e degli articoli 2497-*bis* e *ter* relativi rispettivamente ai rapporti con parti correlate e all'attività di direzione e coordinamento, si ritiene raccomandabile (salvo il caso in cui sia necessario) che la Relazione sulla gestione e la Nota integrativa includano le informazioni di seguito riportate.

Le informazioni richieste devono intendersi aggiuntive a quelle previste dal principio n. 25.

2.3.1. Le informazioni da fornire nella Relazione sulla gestione

Nella Relazione sulla gestione sono indicate l'adesione al regime di trasparenza fiscale in commento nonché le motivazioni, le opportunità ed gli eventuali rischi connessi all'esercizio dell'opzione. Tali informazioni possono essere rappresentate in via coordinata con quelle richieste in tema di attività di direzione e coordinamento e di rapporti con parti correlate.

2.3.2. Le informazioni da fornire nella Nota integrativa

Di seguito sono indicate le informazioni da riportare nella Nota integrativa, per la società trasparente e il socio della trasparente.

| SOCIETÀ TRASPARENTE | SOCIO DELLA TRASPARENTE |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> • Condizioni e termini rilevanti del contratto di trasparenza fiscale. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Parti coinvolte nel contratto di trasparenza fiscale con indicazione delle percentuali di partecipazione ed eventuali variazioni intervenute. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Periodo di vigenza del contratto di trasparenza fiscale. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali (inclusi i crediti di imposta e le eccedenze di imposta trasferiti nonchè gli acconti di periodo corrisposti) derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale. | <ul style="list-style-type: none"> • Indicazione analitica degli effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale. |
| <ul style="list-style-type: none"> • Impegni (inclusi quelli derivanti da un'anticipata soluzione del contratto), rischi e garanzie derivanti dall'adesione alla trasparenza fiscale. | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione alla trasparenza fiscale con specifica indicazione del riallineamento dei valori <i>ex art. 128 TUIR</i>. | <ul style="list-style-type: none"> • Ai fini dell'informativa relativa alla riconciliazione tra aliquota ordinaria ed effettiva prevista dal principio n. 25, evidenziazione separata dell'effetto netto derivante dall'adesione alla trasparenza fiscale con specifica indicazione di quelli relativi all'applicazione del nuovo pro-rata patrimoniale, alla tassazione dei dividendi (inclusi quelli derivanti dalla <i>thin capitalization</i>), ai trasferimenti neutrali. |
| <ul style="list-style-type: none"> • La quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione alla trasparenza fiscale e la relativa aliquota utilizzata. | |

Nel caso in cui un socio della trasparente aderisca anche ad un regime di consolidato fiscale le informazioni sopra riportate dovranno essere integrate da quelle di cui al paragrafo 1.3.2.

Appendice: Tabella di raccordo tra le voci patrimoniali ed economiche utilizzate nelle esemplificazioni e quelle previste dalla normativa codicistica

| VOCI UTILIZZATE NELLE ESEMPLIFICAZIONI DEL | | VOCI EX ART 2425 E ART. 2424 CC |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Consolidato fiscale | Trasparenza fiscale | |
| <ul style="list-style-type: none"> • Imposte sul reddito (conto economico) • Imposte correnti | <ul style="list-style-type: none"> • Imposte correnti | 22) Imposte sul reddito dell'esercizio: a) correnti |
| <ul style="list-style-type: none"> • Imposte differite (conto economico) | | b) differite |
| <ul style="list-style-type: none"> • Imposte differite (conto economico) | <ul style="list-style-type: none"> • Imposte anticipate | c) anticipate |
| <ul style="list-style-type: none"> • Imposte correnti sul reddito: proventi da consolidato fiscale • Imposte correnti sul reddito: oneri x consolidato fiscale | <ul style="list-style-type: none"> • Proventi da adesione al regime di trasparenza • Oneri da adesione al regime di trasparenza | d) Proventi (oneri) da adesione al regime di consolidato fiscale/trasparenza fiscale ⁸¹ |
| <ul style="list-style-type: none"> • Debito per consolidato fiscale (o debiti tributari) • Debiti tributari | <ul style="list-style-type: none"> • Debiti tributari • Debiti (o crediti) tributari | D 12) Debiti tributari |
| <ul style="list-style-type: none"> • Crediti verso controllata B (o C) | | C II 2) Crediti verso imprese controllate |
| <ul style="list-style-type: none"> • Debiti verso controllata B (o C) | | D 9) Debiti verso imprese controllate |
| <ul style="list-style-type: none"> • Fondo imposte da consolidato fiscale • Fondo imposte differite | | B 2) Fondi per rischi ed oneri per imposte, anche differite |
| <ul style="list-style-type: none"> • Debito verso controllante | | D 11) Debiti verso controllanti |
| <ul style="list-style-type: none"> • Credito verso controllante • Credito verso controllante A | | C II 4) Crediti verso controllanti |
| <ul style="list-style-type: none"> • Crediti tributari • Crediti per acconto IRES | <ul style="list-style-type: none"> • Debiti (o crediti) tributari | C II 4-bis) Crediti tributari |
| <ul style="list-style-type: none"> • Banca | | D 4) Debiti verso banche oppure C IV) Disponibilità liquide |
| <ul style="list-style-type: none"> • Attività per imposte anticipate | <ul style="list-style-type: none"> • Imposte anticipate (attività dello stato patrimoniale) | C II 4-ter) Imposte anticipate |
| <ul style="list-style-type: none"> • Debito verso cessionaria C | <ul style="list-style-type: none"> • Debiti verso soci | D 14) Altri debiti oppure altra voce a seconda delle circostanze |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Debiti verso società partecipata | D 10) Debiti verso imprese collegate oppure altra voce a seconda delle circostanze |
| <ul style="list-style-type: none"> • Crediti verso cedente B | <ul style="list-style-type: none"> • Crediti verso soci | C II 5) Crediti verso altri oppure altra voce a seconda delle circostanze |
| | <ul style="list-style-type: none"> • Crediti verso società partecipata | C II 3) Crediti verso imprese collegate oppure altra voce a seconda delle circostanze |

⁸¹ In conformità all'art 2423-ter comma 2, per la voce 22 del conto economico (ex art. 2425) si prevede l'aggiunta di una sottovoce relativa ai proventi/oneri derivanti dall'adesione al regime di consolidato fiscale/trasparenza fiscale.