

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Circolare n. 9/2004

Roma, 22 luglio 2004

Oggetto: Il consolidato nazionale

SOMMARIO: 1. - 1. - IL CONSOLIDATO NAZIONALE 2. - I PRESUPPOSTI SOGGETTIVI 3. - IL REQUISITO DEL CONTROLLO 4. - L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE 5. - I LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE 6. - IL REGIME DI NEUTRALITÀ PER I TRASFERIMENTI INFRAGRUPPO 7. - LA DICHIARAZIONI DEI REDDITI DEI SOGGETTI PARTECIPANTI AL CONSOLIDATO 7.1. – *La dichiarazione delle controllate* 7.2. - *Le dichiarazioni della controllante* 8. - L'INTERRUZIONE DELLA TASSAZIONE DI GRUPPO PRIMA DEL COMPIMENTO DEL TRIENNIO 9. - IL RINNOVO DELL'OPZIONE 10. - I CONTROLLI

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Con la presente circolare intendiamo informarVi delle principali novità per le società di capitali in relazione al regime di tassazione di gruppo delle imprese introdotte dal Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004 (pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale del 15 giugno 2004*, n. 138) recante “*Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale di cui agli articoli da 117 a 128 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi*”

Il presente lavoro ha carattere meramente informativo e non costituisce un parere.

§§§

1. - IL CONSOLIDATO NAZIONALE

Con la riforma fiscale è stato introdotto un regime opzionale di tassazione per i gruppi di impresa. In particolare, è concessa l'opportunità di optare per una tassazione di gruppo sommando algebricamente l'imponibile (utili e perdite) di tutte le società partecipanti al gruppo.

Il modello adottato per la tassazione è quello nel quale vi è un'unica base imponibile, conseguentemente i gruppi d'impresa potranno beneficiare della possibilità di compensare i redditi e le perdite fiscali del gruppo.

2. - I PRESUPPOSTI SOGGETTIVI

Per effetto dell'art. 117, commi 1 e 2, D.P.R. n. 917/1986 possono optare per la tassazione di gruppo in qualità di soggetto controllante:

- a) le società di capitali e gli enti commerciali residenti;
- b) le società e gli enti di ogni tipo non residenti a condizione che:
 - siano residenti in uno Stato con il quale è in vigore un accordo per evitare doppie imposizioni;
 - esercitino in Italia un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione alla quale la partecipazione in ognuna società sia connessa.

Con riguardo alle società controllate, ai sensi del combinato disposto degli artt. 117 e 120 del TUIR, le stesse possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo solo se società di capitali residenti (società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata).

L'art. 119, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 917/1986 dispone, inoltre, che le società controllanti e controllate debbano avere identità di esercizio sociale.

3. - IL REQUISITO DEL CONTROLLO

L'opzione per il regime di tassazione del consolidato nazionale può essere esercitata allorché siano rispettate le percentuali di partecipazione stabilite dalla legge. A tal riguardo l'art. 120,

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

comma 1, lettere a) e b), D.P.R. n. 917/1986, dispone che si considerano controllate le società:

- a) al cui capitale la società o ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50%, tenendo in considerazione l'effetto demoltiplicatore della catena societaria di controllo e senza considerare le azioni prive del diritto di voto da esercitare all'assemblea generale degli azionisti;
- b) al cui utile di bilancio la società o ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50%, tenendo conto dell'effetto demoltiplicatore della catena societaria di controllo e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive di voto nell'assemblea generale degli azionisti.

Per effetto dell'art. 3, comma 1, del Decreto in commento, la percentuale dei diritti di voto di cui alla precedente lettera a) è quella riferibile alle seguenti assemblee ordinarie di cui agli articoli:

- 2364, c.c., relativo all'assemblea ordinaria nelle società per azioni prive del consiglio di sorveglianza;
- 2364-bis, c.c., relativo all'assemblea ordinaria nelle società per azioni con il consiglio di sorveglianza;
- 2479-bis, c.c., relativo all'assemblea dei soci nelle società a responsabilità limitata.

Per ciò che concerne la quota di partecipazione agli utili di cui alla precedente lettera b), l'art. 3, comma 2, del Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze 9 giugno 2004 dispone che la quota di utili spettante per effetto del possesso di azioni correlate e cioè delle azioni fornite di diritti patrimoniali correlati ai risultati di un determinato settore di attività, si assume pari alla quota di partecipazione al capitale delle azioni medesime. In buona sostanza, ai fini del computo della partecipazione qualificata si terrà conto solo delle azioni correlate.

4. - L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Per effetto del combinato disposto degli artt. 117, commi 1 e 3, e 119, comma 1 del TUIR, la partecipazione al consolidato nazionale deve avvenire su opzione facoltativa e congiunta delle società controllante e controllata, entro il sesto mese del primo esercizio cui si riferisce l'opzione stessa. La stessa ha una durata di tre anni ed è irrevocabile.

L'art. 119, comma 1, lettere a) e d), D.P.R. n. 917/1986 dispone che le società controllanti e controllate devono avere identità di esercizio sociale e l'opzione deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate entro il termine di sei mesi dal primo esercizio cui la stessa si riferisce.

Al riguardo, l'art. 5 del Decreto dell'Economia e Finanze 9 giugno 2004 dispone che l'esercizio dell'opzione deve essere comunicato dal soggetto controllante all'Agenzia delle Entrate secondo modalità da adottarsi mediante decreto del direttore dell'Agenzia delle entrate.

La comunicazione in questione, inoltre, dovrà contenere:

- la denominazione o ragione sociale e il codice fiscale delle società che esercitano l'opzione;

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

- la qualità di controllante o di controllata;
- l'elezione di domicilio da parte della controllata presso la controllante ai fini della notifica di atti e provvedimenti;
- l'individuazione delle società che hanno effettuato il versamento dell'acconto d'imposta in modo separato;
- il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione alle società che le hanno prodotte.

Per effetto dell'art. 1, decreto dell'Economia e Finanze 10 giugno 2004, per il primo periodo d'imposta che inizia a decorrere dal 1° gennaio 2004 le comunicazioni all'Agenzia delle Entrate relative all'esercizio dell'opzione in commento sono effettuate entro il 29 ottobre 2004.

5. - I LIMITI ALL'ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Per effetto dell'art. 126, commi 1 e 2, D.P.R. n. 917/1986, il soggetto controllante non può essere:

- una società che beneficia di riduzione dell'aliquota IRES;
- un soggetto assoggettato a procedura di fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

L'art. 4 del decreto di attuazione ha ampliato le ipotesi di esclusione ai seguenti casi:

- a) il soggetto partecipante ha optato, in qualità di partecipata, per la tassazione per trasparenza;
- b) il soggetto controllante è assoggettato a procedure di amministrazione controllata delle grandi imprese in crisi.

6. - IL REGIME DI NEUTRALITÀ PER I TRASFERIMENTI INFRAGRUPPO

Per effetto dell'art. 123, del D.P.R. 917/1986, per le società che optano per la tassazione di gruppo è previsto un regime di neutralità fiscale per le cessioni infragruppo di beni diversi da quelli che producono ricavi. Per tale scopo, le società (cedente e cessionaria) devono esercitare l'opzione congiunta per la neutralità che dovrà risultare dal relativo contratto stipulato in forma scritta.

L'art 10, comma 1, del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dispone che le cessioni in regime di neutralità possono avvenire anche antecedentemente all'esercizio dell'opzione per il consolidato. In buona sostanza, nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare, sarà possibile effettuare le cessioni in regime di neutralità a partire dal 1° gennaio dell'esercizio in cui si eserciterà l'opzione per la tassazione di gruppo.

Per effetto dell'art. 10, comma 2, del Decreto in commento, è stato regolamentato il trasferimento di partecipazioni all'interno del gruppo ai fini dell'applicazione della disciplina relativa alla esenzione da plusvalenza in caso di cessione delle stesse. In particolare:

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

- ai fini del requisito della classificazione in bilancio della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie, le partecipazioni cedute in regime di neutralità mantengono per il cessionario la classificazione operata nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso dal cedente. Ciò al fine di evitare che il regime di neutralità sia utilizzato per riclassificare in bilancio le partecipazioni in modo da usufruire indebitamente della esenzione da plusvalenza in casi di successiva cessione;
- relativamente al requisito del possesso ininterrotto per un anno, l'art. 10, comma 2 del Decreto in commento dispone che i periodi di possesso tra cedente e cessionario si sommano onde consentire la continuità del possesso tra cedente e cessionario e garantire l'esistenza del requisito "temporale" (un anno di possesso ininterrotto) ai fini dell'applicazione della disciplina sull'esenzione della plusvalenza in caso di cessione delle partecipazioni.

7. - LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DEI PARTECIPANTI AL CONSOLIDATO

7.1. - Le dichiarazioni delle controllate

Per effetto dell'art. 7, Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze 9 giugno 2004, ciascun soggetto che partecipa alla tassazione di gruppo dovrà presentare la propria dichiarazione dei redditi all'Agenzia delle Entrate senza effettuare la liquidazione dell'imposta. Tale ultimo adempimento verrà posto in essere dalla controllante con la dichiarazione del consolidato.

Dal reddito complessivo di ogni singola società dovranno essere scomutate le perdite relative alle stesse riferibili agli esercizi anteriori alla tassazione di gruppo. In sede di consolidato, pertanto, le singole società dovranno per prima cosa compensare le perdite fiscali con i propri imponibili e, successivamente, trasferire il "saldo" positivo, ovvero la perdita d'esercizio alla controllante.

L'art. 7, lettera b) del Decreto in commento prevede che ciascuna società può cedere, ai fini della compensazione dell'imposta dovuta dalla controllante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997 nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto, nonché le eccedenze di imposta ricevute nell'ambito del gruppo *ex art. 43-ter*, D.P.R. n. 602/1973.

Per effetto dell'art. 8 del decreto in commento le società controllate dovranno trasmettere alla controllante una copia della propria dichiarazione dei redditi.

7.2. - Le dichiarazioni della controllante

L'art. 9, del Decreto in commento, dispone che la società controllante ha l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale che è dato dalla somma algebrica dei redditi delle singole società, al netto delle variazioni di consolidamento.

L'eventuale perdita che deriva dalla dichiarazione del consolidato potrà essere portata in

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

diminuzione del reddito complessivo del gruppo nei periodi d'imposta successivi.

Per effetto dell'art. 9, comma 2, del Decreto del Ministero dell'Economia e Finanze 9 giugno 2004, è previsto che la rettifica del reddito complessivo operata sulle singole società del gruppo è imputata alle perdite non utilizzate in sede di dichiarazione del consolidato. In buona sostanza in caso di accertamento su una singola società del gruppo in conseguenza del quale emerge un maggior reddito imponibile, lo stesso (compreso sanzioni ed interessi) potrà essere portato in compensazione con l'eventuale perdita del gruppo.

8. - L'INTERRUZIONE DELLA TASSAZIONE DI GRUPPO PRIMA DEL COMPIMENTO DEL TRIENNIO

Per effetto dell'art. 13 del provvedimento in esame sono state ampliate le ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo già previste dall'art. 4 del suddetto provvedimento e dagli artt. 124, commi 1 e 5, e 126, comma 1, D.P.R. n. 917/1986.

Conseguentemente, l'interruzione della tassazione di gruppo si verifica nel caso di:

- riduzione dell'aliquota dell'imposta sui redditi delle società;
- perdita del requisito del controllo;
- assoggettamento alle procedure concorsuali;
- liquidazione giudiziale;
- trasformazione di una società soggetta ad IRPEG/IRES in società non soggetta a tale imposta;
- trasformazione di una società controllante in un soggetto diverso dalle società di capitali;
- trasformazione della società consolidante in un soggetto avente natura diversa da quella indicata al precedente paragrafo n. 2, lett. a) e b);
- trasferimento all'estero della residenza della consolidante o della consolidata se non sono rispettati i requisiti indicati al precedente punto n. 2, lett. b);
- fusione tra consolidata e società non compresa nella tassazione di gruppo.

Al verificarsi delle ipotesi menzionate il reddito della società o dell'ente controllante - per il periodo d'imposta in cui viene meno tale requisito - andrà aumentato per un importo corrispondente:

- a) agli interessi passivi dedotti nei precedenti esercizi del triennio *ex* art. 97, secondo comma, D.P.R. n. 917/1986;
- b) alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni acquisiti dalla stessa società o ente controllante o da un'altra società controllata secondo il regime di neutralità fiscale di cui all'art. 123, D.P.R. n. 917/1986.

Entro trenta giorni dal venir meno del requisito del controllo:

1. la società o l'ente controllante deve integrare quanto versato a titolo di acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione;
2. ciascuna società controllata deve effettuare l'integrazione di cui al punto n. 1 riferita ai redditi propri così come risultante dalla comunicazione inviata alla società o ente controllante ai sensi dell'art. 121, D.P.R. n. 917/1986.

STUDIO TRIBUTARIO CELLI

Le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'art. 122, D.P.R. n. 917/1986, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante. Tuttavia, per effetto dell'art 13, comma 8, del Decreto di attuazione, le perdite del consolidato possono essere imputate alla società che le ha prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo criteri stabiliti dai soggetti interessati.

9. - IL RINNOVO DELL'OPZIONE

L'art. 14 del Decreto in commento dispone che, analogamente a quanto previsto per l'avvio della tassazione di gruppo, l'eventuale rinnovo dell'opzione al termine del triennio deve formare oggetto di apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate:

- entro sei mesi dall'inizio dell'esercizio successivo al triennio appena scaduto;
- nelle forme stabilite dal provvedimento che dovrà essere emanato a tale scopo dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

10. - I CONTROLLI

Per effetto dell'art. 17 del Decreto in commento, il controllo delle dichiarazioni presentate dalle società controllate dovrà essere effettuato dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale della singola società alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

L'art. 17, comma 2, del provvedimento in esame dispone che il controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato verrà posto in essere dall'Agenzia delle Entrate competente in elezione del domicilio fiscale alla data della presentazione della dichiarazione della società o ente controllante.

§§§

Nel restare a disposizione per ogni ulteriore chiarimento si rendesse opportuno, cogliamo l'occasione per porgerVi i nostri più cordiali saluti.

Studio Tributario Celli