

CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE – ASPETTI CONTABILI

Scopo del documento è definire il trattamento contabile delle imposte sul reddito correnti e differite per le imprese aderenti al consolidato fiscale nazionale, regolamentato dagli articoli 117 – 129 del nuovo TUIR e dal D.M. 9 giugno 2004, commentati dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate 53/E del 20 dicembre 2004.

Aspetti di carattere generale

Con l'adesione al consolidato fiscale il reddito di un gruppo di imprese è in sostanza determinato in forma unitaria per somma algebrica degli imponibili positivi e negativi degli aderenti (inclusa la "consolidante"). Ai fini della definizione delle società che possono aderire al consolidato fiscale rilevano solo le regole contenute nella normativa fiscale sopra menzionata, non hanno rilevanza, al contrario, le definizioni di impresa controllata contenute nell'art. 2359 del Codice Civile. La consolidante non è necessariamente la capogruppo ultima del gruppo esaminato. A questo fine, la società consolidante forma una dichiarazione unica, sulla base delle dichiarazioni fiscali individuali a tal fine predisposte dalle singole società (inclusa la consolidante). Queste dichiarazioni non recano liquidazione d'imposta, ma solo il saldo reddituale (utile o perdita) prima delle c.d. "rettifiche di consolidamento, da eseguirsi a cura della consolidante (si veda subito oltre). Peraltro esse vengono presentate all'Erario e una copia di esse (avuto riguardo, evidentemente, alle dichiarazioni delle società consolidate) viene inviata alla consolidante, quale supporto per la formazione della dichiarazione consolidata. Tale copia non è oggetto di presentazione, neppure in allegato alla dichiarazione consolidata, quale predisposta dalla consolidante.

La consolidante opera la somma algebrica dei vari risultati imponibili e determina il reddito o la perdita imponibile dell'intero gruppo apportando le seguenti tre rettifiche di consolidamento:

- a) dividendi: si tratta della eliminazione dal reddito consolidato della quota imponibile (5%) dei dividendi ricevuti, dalla consolidante e dalle consolidate, a seguito di distribuzione da parte delle società che entrano nell'area del consolidato fiscale;
- b) pro-rata patrimoniale: si tratta della rettifica conseguente alla indeducibilità degli interessi passivi generati da indebitamenti contratti per l'acquisto delle partecipazioni immobilizzate, con i requisiti di accesso al "participation exemption regime" (pex), il cui valore di libro non è coperto dal patrimonio contabile del possessore;
- c) eliminazione delle plusvalenze sui beni trasferiti all'interno del gruppo per renderli fiscalmente non imponibili: si tratta della rettifica derivante dalla opzione di far circolare, all'interno del gruppo, beni diversi dalle merci o dalle partecipazioni accedenti al "pex", in regime di neutralità fiscale; in tale ipotesi, se la contabilità della consolidante o della consolidata ha iscritto una plusvalenza, occorrerà operare una variazione in diminuzione per un importo pari a detta plusvalenza. La plusvalenza non entra nel costo fiscale del cespite presso l'acquirente.

L'attuazione del consolidato fiscale comporta che il gruppo determini un unico reddito imponibile fiscale, ovvero una perdita fiscale da riportare a nuovo, risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, che dovrà essere presentata dalla società o ente consolidante.

Le società consolidate che riportano nella propria dichiarazione dei redditi una perdita fiscale la trasferiscono alla consolidante, che potrà utilizzarla per ridurre o annullare il proprio reddito imponibile, ovvero quelli trasferiti da altre consolidate. Il trasferimento delle perdite riguarda soltanto quelle realizzate negli esercizi in cui è validamente esercitata l'opzione per la tassazione consolidata. Al contrario, le perdite pregresse continueranno ad essere fruibili dalle singole società che le hanno realizzate. Ne consegue che in sede di stesura della propria dichiarazione dei redditi le società consolidate dovranno prima compensare le perdite conseguite nei periodi precedenti la tassazione di gruppo, fino a concorrenza dell'imponibile positivo, e dopo trasferire il saldo residuo positivo alla consolidante. Se quindi le perdite pregresse sono superiori al reddito di competenza, l'eccedenza di perdita pregressa non è trasferibile al consolidato e resta in attesa di essere compensata, nei limiti di scadenza, presso la società di origine (poiché quindi è la sola previsione di redditi positivi capienti di questa società a permettere di valutare se la perdita pregressa sia riassorbibile nei termini, l'eventuale accertamento di "tax asset" su questa perdita non può fondarsi sulle attese dei futuri saldi reddituali del consolidato fiscale).

Quanto indicato nel presente documento ha rilevanza solo ai fini IRES, ai fini IRAP, invece, ogni società dovrà effettuare la propria dichiarazione in modo autonomo.

Nella nota integrativa della consolidante e delle consolidate dovranno essere fornite adeguate informazioni circa l'adesione al consolidato fiscale nonché sulle clausole contrattuali più rilevanti che regolano i rapporti fra le stesse società. La consolidante dovrà altresì fornire adeguate indicazioni circa la responsabilità solidale con le consolidate per le eventuali maggiori passività fiscali derivanti da accertamenti sulle dichiarazioni di queste ultime.

I rapporti finanziari intragruppo: il contratto di adesione al consolidato fiscale

Nell'ambito del gruppo si rende necessaria una specifica regolamentazione dei rapporti che intercorrono tra la consolidante e le singole consolidate. Se da un lato è la stessa norma fiscale a stabilire gli obblighi attribuiti alle società aderenti al consolidato, dall'altro è rimessa alla autonomia delle parti la quantificazione delle somme che dovranno essere percepite/ versate dalle società in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti/ ricevuti (sebbene non esplicitato si ritiene comunemente che il valore dei tax asset non possa eccedere l'aliquota teorica dell'IRES, salvo essere eventualmente stimata in misura inferiore). Il legislatore fiscale si è limitato a stabilire l'irrelevanza fiscale delle somme che verranno incassate o versate dalle varie società dell'area di consolidamento fiscale.

Il contratto di adesione al consolidato fiscale dovrà stabilire regole per il trasferimento alla consolidante degli imponibili positivi e negativi delle consolidate, definendo anche le modalità di remunerazione e eventuale ripartizione delle perdite trasferite. Il

trasferimento di una perdita fiscale da parte di una consolidata determina un beneficio fiscale, che in linea teorica non eccede l'ammontare della perdita moltiplicata per l'aliquota Ires (in vigore al momento dell'utilizzazione); tuttavia, in base agli accordi sottoscritti dagli aderenti al consolidato, il trasferimento della perdita potrebbe generare anche un credito di ammontare inferiore (i.e. remunerazione della perdita "a sconto") sia in virtù degli oneri e delle responsabilità che la legge attribuisce alla società consolidante, sia in relazione ad eventuali accordi volti a riconoscere un corrispettivo per l'apporto delle perdite indipendentemente dal fatto che queste vengano o meno utilizzate nell'esercizio (i.e. trasferimento dell'intera perdita conseguita dalla consolidata). Le giustificazioni della remunerazione a sconto possono essere molteplici (ad esempio anche il dubbio che le perdite siano contestabili, in fase di accertamenti fiscali).

Le società che aderiscono al consolidato devono pertanto concordare un criterio di remunerazione delle perdite all'interno del gruppo, e possono anche decidere che le stesse siano remunerate a cura della consolidante nel caso in cui non tutte le perdite conseguite dalle consolidate fossero utilizzabili nell'esercizio.

Una soluzione razionale (ma non l'unica) che potrebbe essere seguita è quella del criterio di remunerazione proporzionale consistente nell'attribuzione del compenso per l'utilizzazione delle perdite originate da ciascuna società (consolidante e consolidate) in misura pari al rapporto tra le perdite di ogni società rispetto al totale delle perdite conseguite dal gruppo, stabilendo altresì regole di utilizzazione che tengano in considerazione l'anzianità fiscale della perdita (i.e. sono dapprima utilizzate in compensazione le perdite pregresse per le quali è fissato un termine di scadenza e poi le perdite fiscali per le quali non è fissato alcun limite di utilizzo). Di conseguenza, in applicazione di questo criterio poichè verrebbero riconosciute immediatamente dalla consolidante solo le perdite recuperabili attraverso l'imponibile conseguito nell'anno, toccherà alle consolidate valutare l'iscrizione di imposte anticipate sulla base dei requisiti di recuperabilità derivanti dagli imponibili futuri espressi sia a livello di singola società sia a livello di gruppo (consolidato fiscale).

In altre situazioni, come accennato, il contratto di adesione al consolidato fiscale potrebbe prevedere la remunerazione incondizionata dell'intera perdita originantesi dalla consolidata, indipendentemente dal fatto che questa possa essere utilizzata nell'esercizio in compensazione in sede di dichiarazione dei redditi consolidata. In questi casi, se la perdita non è interamente compensata dalla consolidante, per incapienza del reddito proprio o delle altre consolidate, la remunerazione di questa perdita ricevuta è comunque dovuta nella sua interezza secondo le modalità stabilite dall'accordo di adesione. Spetterà di conseguenza alla consolidante, se ritiene che vi siano le condizioni per il recupero di questa porzione di perdita non utilizzata nell'anno, iscrivere nel proprio bilancio, in contropartita al debito verso la consolidata, le imposte anticipate (PCDCeR n. 25).

Il contratto di adesione dovrà inoltre regolamentare sia le condizioni di regolazione finanziaria della provvista per le imposte da versare e del pagamento dei compensi correlati agli imponibili positivi o negativi trasferiti alla consolidante, sia le modalità di "deconsolidamento" fiscale delle partecipate, per interruzione o mancato rinnovo della tassazione di gruppo. Per quanto riguarda il tema della regolazione finanziaria dei predetti flussi correlati agli imponibili positivi e negativi trasferiti, una (ma non

l'unica) soluzione potrebbe essere quella di far corrispondere il pagamento al momento in cui la società consolidata avrebbe pagato/ recuperato le imposte di competenza. Nel caso di interruzione (per uscita dal gruppo della consolidata) o di mancato rinnovo della tassazione di gruppo il problema consiste nella definizione delle modalità di riattribuzione alle società originatrici (consolidante e/o consolidata) delle perdite non utilizzate, qualora la società abbia stabilito di adottare un criterio diverso da quello fissato dall'articolo 124 c. 4 del TUIR¹, evitando così di lasciare le stesse nell'esclusiva disponibilità del consolidante.

Infine, l'ultima problematica riscontrabile in alcuni casi è quella della eventuale cessione alla consolidante delle differenze temporanee (derivanti da variazioni in aumento e in diminuzione) delle consolidate. Tale impostazione è da sconsigliare soprattutto alla luce delle difficoltà legate alla gestione e all'annullamento ("reversal") delle differenze, che potrebbero andare oltre il periodo di durata del consolidato fiscale.

Pianificazione fiscale

L'adesione al consolidato fiscale richiede la gestione di piani e budget di pianificazione fiscale a livello di gruppo, oltre a quelli normalmente effettuati a livello di singola società. Si rende pertanto necessario che vengano opportunamente veicolate dalla consolidante alle consolidate e viceversa tutte le informazioni che consentano ai redattori dei bilanci delle consolidate e della consolidante di valutare correttamente le diverse situazioni che si potranno venire a creare a seguito dell'attribuzione alla consolidante di tutto o parte dell'imponibile positivo o negativo conseguito da ciascun aderente al consolidato fiscale ai fini della iscrizione della relativa fiscalità differita.

Trattamento contabile dei crediti/debiti verso la capogruppo per effetto della centralizzazione della fiscalità

Negli esercizi precedenti al 31 dicembre 2004, ogni singola società in sede di chiusura di bilancio doveva provvedere allo stanziamento delle proprie imposte correnti ed, eventualmente, di quelle anticipate e differite.

Come sopra detto, l'adesione al consolidato fiscale determina la concentrazione dei rapporti con il fisco a livello di società consolidante, con conseguente accentramento a tale livello degli obblighi e degli adempimenti (le singole società non hanno più alcun rapporto diretto con il fisco ai fini dei versamenti, pur essendo sempre individualmente responsabili delle dichiarazioni fiscali sottostanti alla dichiarazione consolidata).

Nasce quindi la necessità di riflettere sia nel bilancio di esercizio della società consolidante che in quello delle consolidate i rapporti creati dal trasferimento degli imponibili fiscali dalle consolidate alla consolidante, tenendo in considerazione che:

¹ Art. 124 c. 4 TUIR: "le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione di cui all'art. 122, i crediti chiesti a rimborso e (...) le eccedenze riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente consolidante. Il decreto di cui all'art. 129 può prevedere appositi criteri per l'attribuzione delle perdite fiscali, risultanti dalla dichiarazione consolidata, alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo.

- a) le imprese partecipanti dovranno comunque ai fini civilistici iscrivere le imposte di loro competenza;
- b) gli imponibili fiscali positivi e negativi sono attribuiti alla consolidante, che provvede alla determinazione e al versamento delle imposte;
- c) gli effetti finanziari del trasferimento degli imponibili tra le consolidate e la consolidante sono stabiliti e regolati secondo le modalità prescelte nel contratto di adesione;
- d) il trasferimento di un imponibile negativo determina di norma un compenso economico a favore della consolidata, che tuttavia è escluso dalla base imponibile di quest'ultima.

Nel **bilancio di esercizio della consolidante** si rilevano:

- imposte di competenza, rilevate secondo criteri civilistici e determinate sulla base del proprio imponibile fiscale.
- Crediti/debiti nei confronti dell'Erario derivanti dalla dichiarazione dei redditi di gruppo e crediti/debiti nei confronti delle imprese consolidate derivanti dal trasferimento dei relativi imponibili fiscali;

Nel **bilancio di esercizio delle consolidate** si rilevano:

- imposte di competenza o proventi derivanti dal trasferimento della perdita (in sostituzione delle imposte anticipate) alla consolidante.
- Crediti/debiti nei confronti della consolidante legati al trasferimento delle basi imponibili positive e negative.

Per le società consolidate (e per la consolidante), nel caso di imponibile positivo, non cambia nulla rispetto alla situazione di assenza del consolidato fiscale: gli oneri corrispondenti alle imposte di competenza dell'esercizio devono essere contabilizzati. La contropartita, anziché essere un debito verso l'Erario, diviene un debito verso la consolidante, in quanto il versamento all'Erario viene effettuato da quest'ultima.

Trova quindi sostanziale applicazione il PC n.25 anche per le società che aderiscono al consolidato fiscale, fatta eccezione per il trattamento contabile delle perdite fiscali trasferite dalle consolidate alla consolidante.

La cessione delle perdite è regolata dal contratto che, a tal fine, dovrà prevedere:

- i criteri di determinazione del corrispettivo;
- i criteri di utilizzazione delle perdite.

I criteri di determinazione del corrispettivo, di regola, possono essere i seguenti:

- a) corrispettivo sulla base dell'aliquota piena, liquidabile al momento dell'effettiva utilizzazione delle perdite nella dichiarazione fiscale della consolidante;
- b) corrispettivo determinato in misura fissa (ad es.: in percentuale fissa rispetto alle perdite trasferite).

Il contratto dovrà prevedere, altresì, in base a quale criterio dovranno essere ripartite le perdite fra le società che aderiscono al consolidato. Un criterio normalmente seguito è quello che prevede la ripartizione delle perdite fra le diverse società, ivi inclusa la consolidante per il reddito di propria spettanza, da effettuarsi secondo un criterio proporzionale.

A) Trattamento contabile delle perdite nel bilancio di esercizio della consolidata

La consolidata iscriverà un provento economico a fronte del corrispettivo maturato. Se il corrispettivo è stato determinato in misura fissa, la competenza del provento economico sorge con riferimento all'esercizio in cui ha luogo la formazione della perdita.

Se la corresponsione di un corrispettivo fosse subordinata all'effettiva utilizzazione della perdita da parte della consolidante, il provento dovrà essere contabilizzato nel bilancio di esercizio della consolidata all'atto della comunicazione dell'effettiva possibilità di utilizzo da parte della consolidante; tale utilizzo potrà essere stimato, in tutto o in parte:

- in relazione alla liquidazione delle imposte di competenza dell'esercizio in cui abbia avuto formazione la perdita;
- con riferimento a successive liquidazioni di imposta.

Si presuppone che, con riferimento agli aspetti fiscali sopraindicati, la consolidante svolga attività di direzione e coordinamento, poiché gli amministratori di ciascuna società consolidata di regola non potranno effettuare valutazioni sulla recuperabilità delle perdite in quanto la pianificazione fiscale del gruppo rappresenta un'attività propria della consolidante. Diversamente, i proventi economici spettanti alla consolidata dovranno essere contabilizzati prudentialmente nell'esercizio in cui essi siano effettivamente accertati, di regola all'atto della loro utilizzazione.

B) Trattamento contabile delle perdite nel bilancio consolidato e in quello di esercizio della consolidante

Come indicato nel PC n.25, le perdite fiscali del gruppo potranno essere considerate differenze temporanee ed originare la formazione di imposte anticipate, nel bilancio consolidato, se sono rispettate le due condizioni seguenti:

1. ragionevole certezza di conseguire in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire le perdite riportabili;
2. le perdite in oggetto derivano da circostanze ben identificate ed è ragionevolmente certo che tali circostanze non si ripeteranno.

L'adesione al consolidato fiscale può determinare modifiche nell'iscrizione di tale beneficio fiscale in tutti quei casi in cui le citate condizioni non potevano essere soddisfatte a livello di singola società, mentre è più facilmente ipotizzabile che potranno realizzarsi all'interno dell'area di consolidamento.

A seguito del processo di consolidamento potranno darsi due casi:

- a) tutte le perdite maturate sono state considerate recuperabili;
- b) le perdite sono state considerate recuperabili solo in parte.

Come in precedenza osservato, qualora il corrispettivo da corrispondere alle consolidate fosse commisurato all'effettivo utilizzo della perdita, nei casi a) e b) sopraindicati, la consolidante comunicherà alla consolidata la misura del previsto utilizzo delle perdite, tenendo altresì conto, nel secondo caso, del criterio di ripartizione concordato. Ad esempio, se fosse stato concordato il criterio di ripartizione proporzionale e le perdite ritenute recuperabili a livello consolidato

fossero stimate in misura pari al 50% di quelle riportate, tale percentuale rappresenta anche la previsione di utilizzo perdite che dovrà essere comunicata alle consolidate.

Alternativamente, qualora il corrispettivo fosse stato stabilito in misura fissa per tutte le consolidate, la problematica relativa alla contabilizzazione delle perdite del consolidato fiscale riguarderà esclusivamente il bilancio civilistico della consolidante ed il bilancio consolidato di gruppo, per i cui fini dovranno essere utilizzati criteri analoghi.

Ai fini del bilancio consolidato dovranno essere iscritte nell'attivo del bilancio le imposte anticipate risultanti dallo stimato recupero delle perdite che la consolidante potrà utilizzare sia in relazione agli utili fiscali di propria competenza che a quelli delle consolidate che partecipano al consolidato fiscale.

Nel bilancio di esercizio della consolidante dovranno essere iscritte le imposte anticipate, calcolate come indicato nel precedente paragrafo, al netto del costo di acquisizione degli eventuali imponibili negativi dalle consolidate. Se quest'ultimo costo risultasse eccedente rispetto al beneficio fiscale, l'eccedenza dovrà essere spesa nel conto economico.

Qualora la società consolidante avesse riportato perdite fiscali di propria formazione e queste fossero ritenute recuperabili, in misura piena o parziale nel bilancio consolidato, nella stessa misura essa provvederà ad iscriversi imposte anticipate per un importo corrispondente nel bilancio di esercizio.

Negli allegati 1 e 2 si riportano alcune esemplificazioni sul trattamento contabile dei crediti e dei debiti derivanti dal trasferimento degli imponibili fra consolidata e consolidante e sulle elisioni di consolidamento.

Ottobre 2005

Trattamento contabile dei crediti e dei debiti derivanti dal trasferimento degli imponibili (positivi o negativi) – esempi di scritture contabili

Esempio 1

Trasferimento di imponibile positivo → reddito consolidato positivo con pagamento a livello consolidato del debito verso l'Erario

Società A – consolidante
Società B – consolidata al 100%
Utile di A: € 200,00
Utile di B: € 500,00
Aliquota IRES: 33%

Rilevazione di imposte di competenza (di A) e del credito per il trasferimento dell'imponibile da parte della consolidata B alla consolidante A.

Scritture di A	DR.	AV.
Imposte sul reddito correnti (C/E)	66,00	
Debiti tributari (S/P)		66,00
Crediti verso consolidata (S/P)	165,00	
Debiti tributari (S/P)		165,00

Rilevazione delle imposte di competenza (di B) e del debito per il trasferimento dell'imponibile da parte della consolidata B alla consolidante A.

Scritture di B	DR.	AV.
Imposte sul reddito correnti (C/E)	165,00	
Debiti verso consolidante (S/P)		165,00

Esempio 2

Trasferimento di imponibile negativo → reddito consolidato positivo con conseguente pagamento a livello consolidato del debito verso l'Erario → il contratto fra le parti prevede il riconoscimento del corrispettivo pari al 33% dell'imponibile nella misura di quanto recuperato in sede di consolidato fiscale

Società A – consolidante

Società B – consolidata al 100%

Utile di A: € 200,00

Perdita di B: € 50,00

Aliquota IRES: 33%

Rilevazione delle imposte di competenza (di A) e del compenso per il trasferimento della perdita dalla consolidata B alla consolidante A.

Scritture di A	DR.	AV.
Imposte sul reddito correnti (C/E)	66,00	
Debiti tributari (S/P)		66,00
Debiti tributari (S/P)	16,50	
Debiti verso imprese consolidate (S/P)		16,50

Rilevazione del compenso ricevuto dalla consolidante A in seguito al trasferimento della perdita conseguita dalla consolidata B.

Scritture di B	DR.	AV.
Crediti verso consolidante (S/P)	16,50	
Imposte sul reddito correnti (C/E)		16,50

Il compenso ricevuto dalla società consolidata in contropartita del vantaggio attribuito alla consolidante non concorre alla formazione del reddito imponibile e va classificato in riduzione delle imposte dell'esercizio.

Esempio 3

Trasferimento di imponibile negativo → reddito consolidato negativo senza alcun versamento all'Erario → il contratto fra le parti prevede il riconoscimento del corrispettivo pari al 33% dell'imponibile nella misura di quanto recuperato in sede di consolidato fiscale → è ragionevolmente certo che la perdita fiscale non recuperata nell'anno lo sia negli esercizi successivi prima della scadenza

Società A – consolidante

Società B – consolidata al 100%

Utile di A: € 100,00

Perdita di B: € 150,00

Aliquota IRES: 33%

Rilevazione delle imposte di competenza (di A) e del compenso per il trasferimento della perdita dalla consolidata B alla consolidante A. Come evidenziato nella tabella sottostante, il gruppo non verserà imposte e le perdite fiscali compensabili a livello consolidato saranno di importo pari a € 100,00 (nei limiti dell'imponibile di consolidato); l'eccedenza di perdita non utilizzata sarà riportata a nuovo nel consolidato degli esercizi successivi.

Società	Imponibile	Imposte
"A" – capogruppo	100	33
"B" – consolidata	(150)	(49,5)
Gruppo	(50)	(16,5)
Perdite a nuovo del gruppo	(50)	(16,5)

Scritture di A	DR.	AV.
Imposte sul reddito correnti (C/E)	33,00	
Debiti tributari (S/P)		33,00
Debiti tributari (S/P)	33,00	
Debiti verso imprese controllate(S/P)		33,00

Rilevazione del compenso ricevuto dalla consolidante A in seguito al trasferimento della perdita conseguita dalla consolidata B.

Scritture di B	DR.	AV.
Crediti verso consolidante (S/P)	33,00	
Imposte sul reddito correnti (C/E)		33,00
<i>Rilevazione imposte differite per l'ammontare di perdite recuperabili in futuro</i>		
Imposte anticipate (S/P)	16,50	
Imposte sul reddito differite (C/E)		16,50

Al termine del periodo di imposta di riferimento, la consolidata B dispone di perdite non utilizzate dal gruppo per un ammontare pari a € 50,00, a fronte delle quali, qualora ne ricorrano i presupposti (cfr. PCDCeR n. 25), iscriverà imposte anticipate che verranno trasferite al gruppo negli esercizi successivi di previsto recupero.

Superato

Esempio 4

Trasferimento di imponibili negativi da più consolidate, con utilizzo proporzionale delle perdite e nessun versamento all'Erario → il contratto fra le parti prevede il riconoscimento del corrispettivo pari al 33% dell'imponibile in misura proporzionale a quanto recuperato in sede di consolidato fiscale → è ragionevolmente certo che le perdite fiscali non recuperate nell'anno lo siano negli esercizi successivi prima della scadenza

Società A – consolidante	
Società B – consolidata al 100%	
Società C – consolidata al 100%	
Utile di A:	€ 50,00
Perdita di B:	€ 50,00
Perdita di C:	€ 100,00
Totale perdite:	€ 150,00
Aliquota IRES: 33%	

In questo caso l'imponibile consolidato è negativo, quindi è necessario che le società concordino quali perdite fiscali utilizzare per abbattere l'imponibile (sulla base dell'accordo di adesione, si ricorre ad un criterio proporzionale rispetto al totale delle perdite utilizzabili).

Imposte della consolidante A	16,50
Utilizzo della perdita della consolidata B $(50,00)/(150,00)*16,50=5,50$	
Utilizzo della perdita della consolidata C $(100,00)/(150,00)*16,50=11,00$	

Rilevazione delle imposte di competenza (di A) e del compenso per il trasferimento delle perdite dalle consolidate B e C alla consolidante "A".

Scritture di A	DR.	AV.
Imposte sul reddito correnti (C/E)	16,50	
Debiti tributari (S/P)		16,50
Debiti tributari (S/P)	16,50	
Debiti verso imprese consolidata B (S/P)		5,50
Debiti verso imprese consolidata C (S/P)		11,00

Rilevazione del compenso ricevuto dalla consolidante A in seguito al trasferimento della perdita conseguita dalla consolidata B.

Scritture di B	DR.	AV.
Crediti verso consolidante (S/P)		5,50
Imposte sul reddito correnti (C/E)		5,50
<i>Rilevazione imposte differite per l'ammontare di perdite recuperabili in</i>		

futuro

Imposte anticipate (S/P)

11,00

Imposte sul reddito differite (C/E)

11,00

Superato

Rilevazione del compenso ricevuto dalla consolidante A in seguito al trasferimento della perdita conseguita dalla consolidata "C".

Scritture di C	DR.	AV.
Crediti verso consolidante (S/P)	11,00	
Imposte sul reddito correnti (C/E)		11,00
<i>Rilevazione imposte differite per l'ammontare di perdite recuperabili in futuro</i>		
Imposte anticipate (S/P)	22,00	
Imposte sul reddito differite (C/E)		22,00

Da rilevare che, al termine del periodo di imposta di riferimento, le consolidate "B" e "C" dispongono di perdite non utilizzate dal gruppo, a fronte delle quali, qualora ne ricorrano i presupposti (cfr. PCDCeR n. 25), iscriveranno imposte anticipate che verranno trasferite al gruppo negli esercizi successivi di previsto recupero.

Superato

Esempio 5

Trasferimento di imponibile negativo → reddito consolidato positivo con conseguente pagamento a livello consolidato del debito verso l'Erario → il contratto fra le parti prevede il riconoscimento di un corrispettivo in misura fissa pari al 10% della perdita indipendentemente da quanto recuperato in sede di consolidato fiscale

Società A – consolidante

Società B – consolidata al 100%

Utile di A: € 200,00

Perdita di B: € 50,00

Aliquota IRES: 33%

Importo riconosciuto quale corrispettivo per la perdita: € 5

Rilevazione delle imposte di competenza (di A), del compenso per il trasferimento della perdita dalla consolidata B alla consolidante A e del beneficio derivante dal riconoscimento alla consolidata di un minor importo rispetto a quanto recuperato.

Scritture di A	DR.	AV.
Imposte sul reddito correnti (C/E)	66,00	
Debiti tributari (S/P)		66,00
Debiti tributari (S/P)	5,00	
Debiti verso imprese consolidate (S/P)		5,00
Debiti tributari (S/P)	11,50	
Imposte sul reddito correnti (C/E)		11,50

Rilevazione del compenso ricevuto dalla consolidante A in seguito al trasferimento della perdita conseguita dalla consolidata B.

Scritture di B	DR.	AV.
Crediti verso consolidante (S/P)	5,00	
Imposte sul reddito correnti (C/E)		5,00

Il compenso ricevuto dalla società consolidata in contropartita del vantaggio attribuito alla consolidante non concorre alla formazione del reddito imponibile e va classificato in riduzione delle imposte dell'esercizio.

Esempio 6

La Società A evidenzia differenze temporanee, quali la svalutazione di crediti eccedente i limiti consentiti dal TUIR e lo stanziamento di un fondo rischi tassato.

Il management della società in sede di chiusura di bilancio può stanziare, qualora ritenga siano recuperabili, attività per imposte prepagate sulle differenze timing (imposte prepagate teoriche corrispondenti a € 165).

<i>Società A</i>	Costo deducibile	Attività per imposte prepagate (33%) teoriche
Svalutazione crediti	300	99
Fondo Rischi Tassato	200	66
		<hr/> 165

Si riportano all'attenzione i seguenti casi specifici:

Caso a): Le valutazioni del management della società (basate su budget e piani futuri a livello di singola società) fanno desumere una recuperabilità di € 66, con conseguente stanziamento di attività per imposte prepagate (a livello di bilancio civilistico). Se a livello di gruppo (sulla base della pianificazione fiscale centralizzata) viene definito che la società potrà recuperare imposte prepagate per € 100, la singola società dovrebbe provvedere allo stanziamento di ulteriori € 34 ad integrazione delle attività per imposte prepagate precedentemente stanziate

Caso b): Le valutazioni del management della società fanno desumere una recuperabilità di € 165, con conseguente stanziamento di tale importo tra le attività per imposte prepagate (la contabilizzazione nel bilancio civilistico).

Elisioni di consolidamento

Elisione della quota imponibile attribuibile a cessioni infragruppo in regime di neutralità fiscale

Premessa

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”.

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. Dette imposte teoriche verranno recuperate civilisticamente dalla cessionaria a fronte delle quote di ammortamento che non saranno fiscalmente deducibili. Questa imposta teorica non darà origine ad un esborso di imposta, in quanto rettificata in sede di redazione del bilancio consolidato fiscale.

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.

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 ($3.000 \times 33\%$).

Si prevede la completa allocazione del beneficio fiscale alla società che ha rilevato la plusvalenza non assoggettata 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 un’imposta differita nella società B a fronte del debito teorico per imposte sulla plusvalenza. Tale debito verrà pagato dalla società B alla società 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 successivi. Si ipotizza inoltre che il contratto di consolidato fiscale tra le parti prevede la liquidazione ed il pagamento di tale debito per imposta teorica 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:

<i>Descrizione Dare</i>				<i>Descrizione Avere</i>			<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Imposte correnti sul reddito	a	Debito fiscale	x	consolidato			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:

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

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

<i>Descrizione Dare</i>				<i>Descrizione Avere</i>			<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Debito fiscale	x	consolidato	a	Debito tributari v/Erario			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:

<i>Descrizione Dare</i>	<i>Descrizione Avere</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Imposte correnti sul reddito	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:

<i>Descrizione Dare</i>	<i>Descrizione Avere</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
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 registrato dalla società C e che non potrà essere da questa dedotto fiscalmente, la controllata B provvederà a registrare un debito verso la società C, utilizzando il fondo per imposte differite, attraverso la seguente scrittura:

<i>Descrizione Dare</i>	<i>Descrizione Avere</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
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:

<i>Descrizione Dare</i>	<i>Descrizione Avere</i>	<i>Dare</i>	<i>Avere</i>
Imposte correnti sul reddito	a 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 la quota di ammortamento di 500 non deducibile, provvederà ad iscriversi il beneficio teorico delle imposte risparmiate dalla società B accendendoci come contropartita un credito nei confronti della società B, attraverso la seguente scrittura:

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