

## **LA TASSAZIONE DEI GRUPPI DI IMPRESE SU BASE CONSOLIDATA**

### ***Introduzione***

Con la riforma fiscale del 2004, che ha istituito la nuova Imposta sul Reddito delle Società (IRES) in luogo della precedente Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche (IRPEG), il legislatore, oltre a una generale revisione del sistema di tassazione delle società, ha inteso introdurre alcuni nuovi istituti nell'ordinamento tributario, in maniera tale da rispondere ad esigenze via via sempre più avvertite nella pratica quotidiana.

È in quest'ottica che si colloca l'introduzione della tassazione dei gruppi di imprese su base consolidata; l'istituto, infatti, risponde all'esigenza di consentire alle imprese costituenti un gruppo ai sensi dell'art. 2359 c.c. di usufruire di una tassazione unica e non frazionata soggetto per soggetto.

Il consolidamento fiscale tuttavia non risponde alle medesime regole previste per il consolidamento dei bilanci delle imprese, ma ha, per così dire, "vita propria"; esso dunque non ha per base di partenza il bilancio consolidato di gruppo.

Volendo inquadrare la disciplina in questione, si osserva che essa si colloca agli articoli da 117 a 129 del TUIR per ciò che attiene al c.d. consolidato "nazionale", relativo cioè a gruppi formati da imprese residenti in Italia e agli articoli da 130 a 142 per ciò che attiene al c.d. consolidato "mondiale", cioè alla tassazione secondo le regole del fisco italiano dei redditi ovunque prodotti da imprese del gruppo.

Questo intervento vuole costituire, nello specifico, una sintetica spiegazione delle regole di funzionamento della tassazione consolidata nazionale.

Il consolidato nazionale è caratterizzato da presupposti soggettivi, oggettivi e temporali.

### ***Presupposti soggettivi***

Per ciò che riguarda il primo aspetto si distinguono le seguenti situazioni:

a) la società controllante deve essere una società di capitali o un ente

commerciale avente sede nel territorio italiano, oppure una società (qualsiasi) o ente estero con stabile organizzazione in Italia.

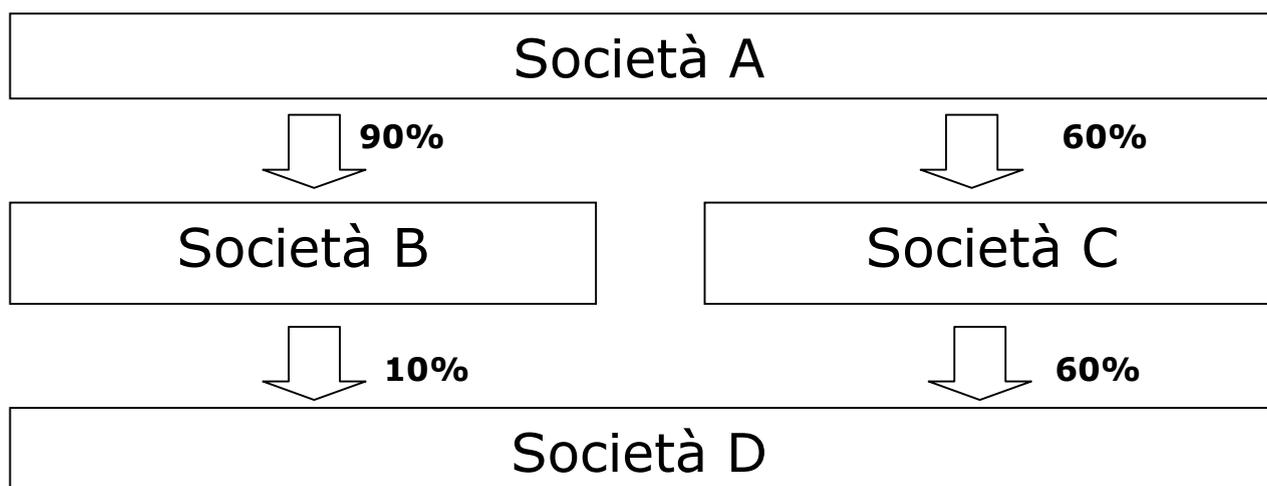
b) la controllata deve essere una società di capitali avente sede nel territorio italiano.

Sono esclusi dal consolidamento fiscale le società fallite o in liquidazione coatta amministrativa e le società soggette a regimi fiscali particolari, ad esempio quelle che determinano il reddito con regimi forfetari.

### **Presupposti oggettivi**

I presupposti oggettivi sono costituiti dall'esistenza di un rapporto di controllo ex art. 2359, primo comma, n. 1) c.c.; a ciò si aggiunga che, nello specifico, la controllante deve detenere una partecipazione al capitale e agli utili della controllata per una percentuale superiore al 50%, tenuto conto dell'effetto demoltiplicatore della catena di controllo, escluse le azioni prive del diritto di voto.

Con riguardo al significato di "effetto demoltiplicatore" si faccia riguardo al seguente grafico:



*Fonte: Il Sole 24 Ore, La nuova IRES, Gennaio 2004*

Tenuto conto che l'opzione per l'adesione al consolidato nazionale va effettuata congiuntamente dalla controllante e dalla controllata, le combinazioni possibili nella situazione illustrata dal grafico precedente sono:

1. A – B: A possiede il 90% di B;
2. A – C: A possiede il 60% di C;
3. A – B – C : A possiede il 90% di B e il 60% di C;
4. C – D: C possiede il 60% di D;
5. A – B e C – D: si veda sopra.

Rimane dunque esclusa, oltre ovviamente all'ipotesi B – D, anche l'ipotesi A – D a causa dell'effetto demoltiplicatore della catena di controllo, in quanto, tramite B, A possiede solo il 9% di D (il 90% del 10% è pari al 9%) e, tramite C, A possiede solo il 36% di D (il 60% del 60% è pari al 36%).

### ***Presupposti temporali:***

- a) Il possesso delle quote da parte della controllante deve sussistere fin dall'inizio dell'esercizio;
- b) I soggetti che esercitano l'opzione per la tassazione consolidata devono avere identità dell'esercizio sociale (ad es. 1 gennaio – 31 dicembre)

Una volta esercitata l'opzione, questa ha obbligatoriamente una durata triennale, salvo che, nel corso del triennio, venga meno il requisito del controllo.

### ***Funzionamento dell'istituto***

Prima di proseguire nella spiegazione del meccanismo di funzionamento dell'istituto, è bene ricordare che il reddito imponibile delle società si determina effettuando all'utile risultante dal bilancio le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione delle norme fiscali. Da detta operazione può scaturire un reddito imponibile ai fini dell'IRES o una perdita avente rilevanza fiscale, riportabile agli esercizi successivi ma non oltre il quinto.

Ebbene, uno dei vantaggi dell'aderire al regime di consolidato fiscale nazionale è proprio quello di compensare, all'interno del gruppo, le perdite prodotte da alcune società con gli imponibili prodotti da altre, al fine di limitare o addirittura azzerare la tassazione a livello consolidato laddove invece, considerate singolarmente, le società con un reddito imponibile sarebbero state

soggette ordinariamente a tassazione.

Tuttavia, il legislatore ha consentito che detta possibilità sia consentita solamente durante il triennio di durata del consolidato, in quanto, per ciò che attiene alle perdite maturate dai singoli aderenti al consolidato fiscale prima dell'inizio del triennio, è previsto che esse possano essere utilizzate solo dalle società cui si riferiscono. In altre parole, gli aderenti al consolidato che prima dell'opzione riportano a nuovo perdite pregresse, dovranno compensare le stesse con i propri imponibili positivi e successivamente trasferire la differenza, se positiva, alla controllante.

In vigenza dell'opzione per il consolidato, dunque, si verifica il trasferimento alla controllante degli imponibili e delle perdite delle controllate. La controllante ha così la possibilità di determinare un reddito unico consolidato e di avvantaggiarsi del risparmio derivante dall'aggregazione delle perdite prodotte dalle società del gruppo. L'aspetto più interessante della cosa è che l'art. 119 TUIR prevede, al comma 4, che siano escluse dalla formazione del reddito imponibile le somme percepite o versate tra le società in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. Ciò si traduce, in altre parole, nella possibilità di monetizzare i benefici fiscali ottenuti dalla controllante connessi all'acquisizione delle perdite delle controllate con una totale neutralità fiscale delle stesse transazioni. La controllante cioè può "acquistare" le perdite delle controllate senza che l'operazione abbia riflessi ai fini fiscali. È evidente come quest'operazione in concreto possa trasformarsi in una vera e propria operazione di finanziamento alle società del gruppo che trasferiscono le perdite fiscali alla controllante.

Una volta acquisite dalla controllante, le perdite delle società controllate rimangono nell'esclusiva disponibilità della stessa anche al termine del regime, qualora cioè al termine del triennio l'opzione non venga rinnovata. Tuttavia il legislatore della riforma ha previsto che con decreto attuativo possano essere previsti appositi criteri per l'attribuzione delle perdite fiscali alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti venga meno il requisito del controllo.

Un altro interessante aspetto è costituito dalla possibilità di neutralizzare fiscalmente, a seguito dell'opzione per il consolidato, i trasferimenti infragrupo

di beni diversi da quelli che producono ricavi (in sostanza, i trasferimenti di cespiti ammortizzabili). In tal caso, laddove la cessione dia luogo a plusvalenza rilevante ai fini fiscali, detta plusvalenza sarà soggetta a tassazione solo se il realizzo della stessa avviene in seguito a cessione a soggetti estranei al gruppo di consolidamento.

### ***Effetti derivanti dall'interruzione e dalla cessazione del regime del consolidato***

Può accadere che nel corso del triennio venga meno il presupposto del controllo, che come detto è uno dei presupposti all'applicabilità del regime.

Al verificarsi della circostanza la controllante sarà obbligata dalle norme fiscali ad operare nella propria dichiarazione dei redditi le rettifiche di segno opposto a quelle effettuate in regime di consolidamento, dando luogo ad una sostanziale neutralizzazione dei benefici conseguiti negli esercizi antecedenti a quello in cui è venuto meno il controllo.

Le stesse conseguenze fin qui esposte si verificano nell'ipotesi in cui, al termine del primo periodo di validità dell'opzione la stessa non venga rinnovata. In tal caso, la controllante dovrà operare le rettifiche descritte relative ai trasferimenti di cespiti effettuati in regime di neutralità fiscale durante il permanere dell'opzione.

Concludendo, se è innegabile che l'opzione per il consolidamento possa essere indubbiamente foriera di benefici fiscali per la possibilità di compensare le perdite delle controllate, nondimeno essa si appalesa come una strada in un certo senso "rischiosa", poiché i benefici goduti nel periodo di vigenza del regime siano soggetti a revoca sia in caso di perdita dei presupposti, sia in caso di mancato rinnovo, con conseguenti aggravii sulla situazione finanziaria per l'insorgere dei debiti fiscali che il consolidamento stesso ha consentito di aggirare.