

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Definizione, Finalità

Regime fiscale che consente a 2 o più società appartenenti ad un gruppo di calcolare l'Ires in modo unitario effettuando la somma algebrica dei redditi complessivi netti, opportunamente rettificati, di ciascuno dei soggetti aderenti.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Normativa e prassi di riferimento

- Artt. da 117 a 129 Dpr n. 917 del 22/12/1986 (Tuir)
- Art. 96 n. 5-bis del Tuir (interessi passivi)
- D. M. 9 giugno 2004

- circolare 53/E del 20 dicembre 2004
- Documento interpretativo n. 2 del doc. OIC n. 25

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

- Carattere facoltativo del regime
- Necessaria esplicita preventiva opzione
- Non necessario che sia redatto il bilancio consolidato (e viceversa)

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Soggetti ammessi al consolidamento

- Enti soggetti all'IRES
società per azioni ed in accomandita per azioni
- società a responsabilità limitata
- società cooperative e di mutua assicurazione
- altri enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

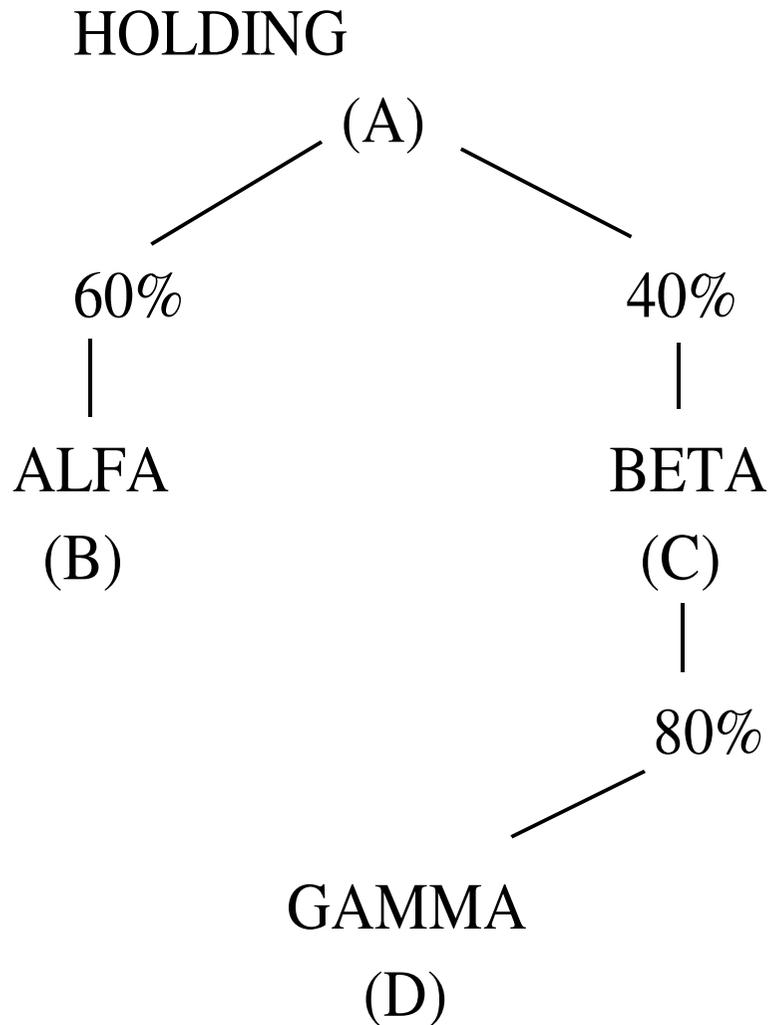
- Residenza nel territorio dello stato;
Unica eccezione: società consolidante residente in paesi con cui sia in vigore un accordo contro le doppie imposizioni, operante in Italia con una stabile organizzazione, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione da includere nel consolidato.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Concetto di controllo - art. 120 Tuir

- partecipazione al capitale sociale e agli utili superiore al 50% sin dall'inizio del periodo di imposta
- maggioranza dei diritti di voto esercitabili in assemblea
 - diretta
 - indiretta, tenendo conto cioè della demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo

Perimetro di consolidamento



Possibili consolidati fiscali:

Consolidato A+B SI

A può consolidare B – part. > 60%

Consolidato C+D SI

C può consolidare D – part. > 80%

Consolidato A+C NO

A non può cons.C – part. <50%

Possibili 2 consolidati fiscali:

A+B e/o C+D

(ciascuna società del gruppo partecipa ad un solo consolidato)

Effetto demoltiplicatore

Alfa 90% Beta 70% Gamma

% di possesso da parte di Alfa
delle azioni di Gamma
 $90\% \times 70\% = 56\%$

Alfa 80% Beta 60% Gamma

% di possesso da parte di Alfa
delle azioni di Gamma
 $80\% \times 60\% = 48\%$

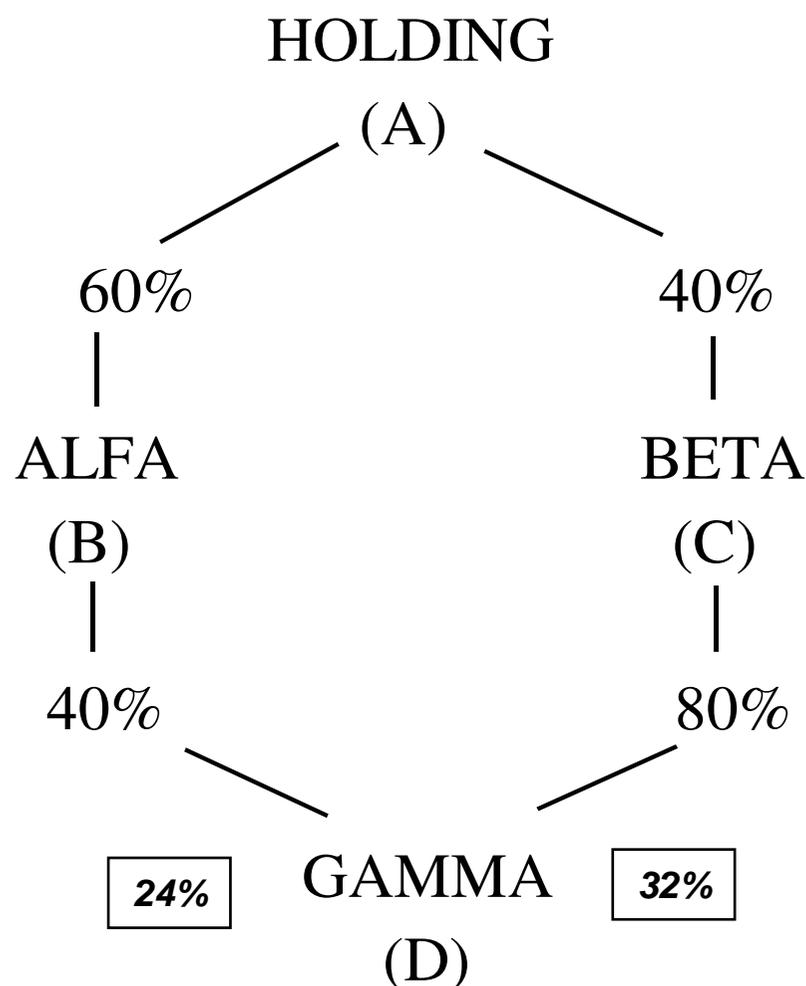
Gamma può essere consolidata
da Alfa

Possibili consolidati:
A/B oppure A/G oppure A/B/G

Gamma non può essere
consolidata da Alfa

Possibili consolidati:
A/B oppure B/G

Effetto demoltiplicatore



Possibili consolidati fiscali:

A/B e C/D

(come caso precedente).

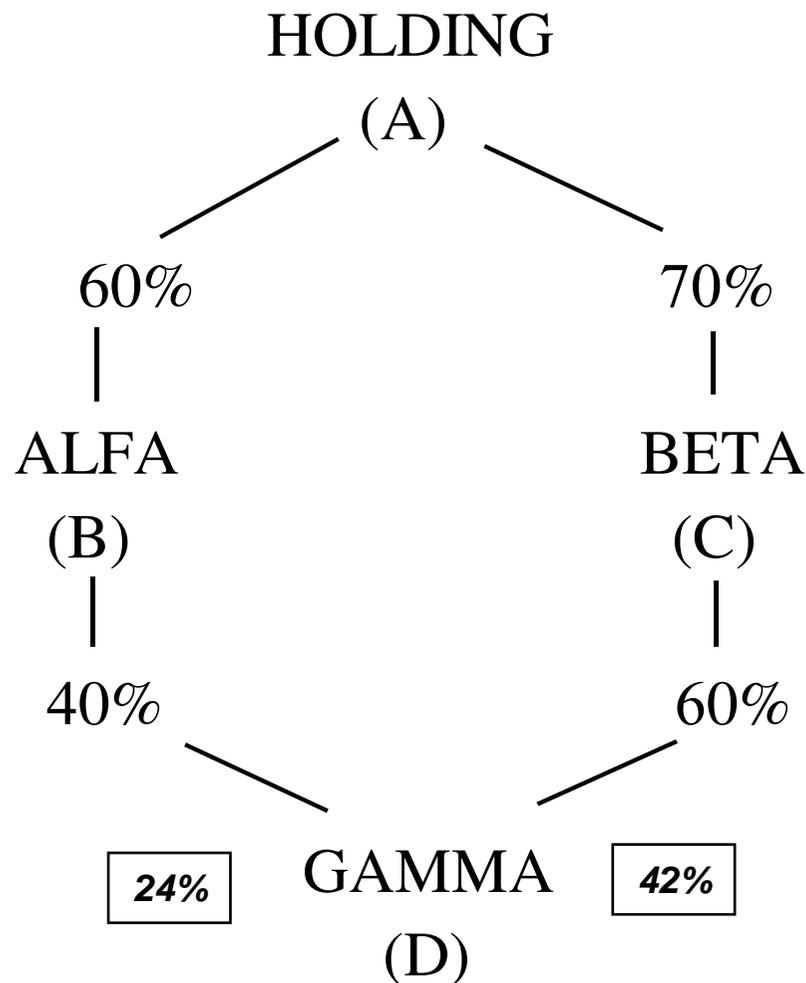
A può consolidare B (part. 60%)

C può consolidare D (part. 80%)

A non può consolidare D
in quanto “scendendo” lungo la prima
catena di controllo la percentuale
di possesso è inferiore al 50%
($60\% \times 40\% = 24\%$)

L'altra “catena” non vale in quanto
C non è controllata

Effetto demoltiplicatore



Possibili consolidati fiscali:

A/B ; A/C ; C/D ; A/B/C ; A/B/C/D

A può consolidare B e/o C (part. > 50%)

A può consolidare D (part. 24+42=66%)

C può consolidare D (part. 60%)

B non può consolidare D (part. 40%)

A può consolidare D considerando le due catene di controllo (part. 24+42)

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Condizioni per l'efficacia dell'opzione - art. 119

- Identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello dell'ente controllante

per identità dell'esercizio sociale, si intende identità di chiusura del periodo d'imposta: pertanto le società di nuova costituzione possono optare per il consolidato, in presenza dei requisiti necessari, fin dal primo esercizio

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Condizioni per l'efficacia dell'opzione - art. 119

- Elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante per la notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi di imposta per i quali è esercitata l'opzione.

L'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 consolidata

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Condizioni per l'efficacia dell'opzione - art. 119

- Comunicazione dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione all'Amministrazione finanziaria;
- Identità del trattamento tributario

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Principali benefici e svantaggi del consolidamento

Benefici:

- compensazione degli utili utili e delle perdite fiscali delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo
- Compensazione dei crediti e debiti d'imposta tra le diverse società incluse nel perimetro di consolidamento
- Possibile utilizzo in ambito consolidato delle eccedenze di Rol (reddito operativo lordo), per la deduzione di interessi passivi (art. 96, co. 7, Tuir)

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Effetti sfavorevoli:

- il vincolo triennale, relativamente lungo, dell'efficacia dell'opzione e degli eventuali rinnovi;
- il regime della responsabilità:
responsabilità solidale di tutte le società partecipanti al consolidato per l'omesso versamento delle imposte risultanti dall'unica dichiarazione di gruppo;
responsabilità solidale tra il soggetto consolidante e ciascuna società consolidata per le maggiori somme dovute a seguito di accertamenti di imposte sul reddito delle singole consolidate

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

1 - compensazione degli utili utili e delle perdite fiscali delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo

perdite prodotte nel periodo antecedente al consolidamento: possono essere utilizzate solo dalle società che le hanno prodotte;

durante il periodo in cui ha efficacia il regime vengono utilizzate dalle partecipate per abbattere il proprio reddito prima del trasferimento al consolidato

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

compensazione degli utili utili e delle perdite (segue)

perdite prodotte durante il periodo di validità del consolidato: confluiscono nella sommatoria dei risultati determinanti il reddito di gruppo.

Se sono di ammontare superiore alla somma degli imponibili, il riporto a nuovo compete esclusivamente alla società consolidante la quale la utilizzerà in compensazione degli imponibili consolidati dei futuri esercizi con le stesse regole previste per le società di capitali che determinano il proprio imponibile Ires in modo autonomo.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

compensazione degli utili utili e delle perdite (segue)

ESEMPIO 1

Primo esercizio di consolidamento: periodo n

Imponibile fiscale soc. A nel periodo n : 1.000

Perdite precedenti soc. A = 600

La società A trasferisce al consolidato un reddito imponibile di 400

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

compensazione degli utili utili e delle perdite (segue)

ESEMPIO 2

Primo esercizio di consolidamento: periodo n

Imponibile fiscale soc. A nel periodo n : 500

Perdite precedenti soc. A = 800

La società trasferisce al consolidato un reddito di 100;
le residue perdite a nuovo (300) non possono essere
trasferite al consolidato e potranno essere utilizzate
nei periodi successivi

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

compensazione degli utili utili e delle perdite (segue)

Tanto nella compensazione delle singole società (per le perdite antecedenti il consolidato) quanto in quella di gruppo (per le perdite formatesi durante il periodo di validità del consolidato e trasferite interamente) valgono le regole e i limiti previsti dall'art. 84 del Tuir:

- compensazione piena delle perdite conseguite nei primi tre esercizi;
- compensazione fino all'80% del reddito di periodo le altre

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

	risultato fiscale Esercizio n	perdite pregresse disponibili	perdite utilizzabili	perdite residue	reddito / perdita trasferita
	a	b	c	(b-c)	(a-c)
Alfa	12.000	10.000	9.600 (80% di a)	400	2.400
Beta	- 8.000	5.000	0	5.000	- 8.000
Gamma	15.000	0	0	0	15.000
Reddito fiscale consolidato					9.400

- per effetto dei limiti al riporto perdite di cui all'art. 84 del Tuir Alfa, costituita da più di tre esercizi, deve comunque trasferire al consolidato il 20% del reddito prodotto pur disponendo di perdite pregresse residue che potranno essere da essa utilizzate in futuro prima del trasferimento.
- la perdita di Beta viene trasferita per intero, trovando quindi integrale compensazione con i redditi prodotti, nello stesso periodo, dalle altre società del gruppo (non si tratta di perdite “pregresse”).

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

2 - Possibilità di compensare crediti e debiti d'imposta tra le diverse società incluse nel perimetro di consolidamento

- Eccedenze di imposta formatesi prima dell'esercizio dell'opzione:
- possono essere utilizzate dalla società in capo alla quale si sono determinate o trasferite al consolidato nei limiti dell'Ires dovuta dal gruppo.
- Il trasferimento è una facoltà: ciascun partecipante al consolidato, infatti, può trattenere tutte le proprie eccedenze d'imposta (sia Ires che diverse) e utilizzarle autonomamente oppure cederle per essere compensate con l'Ires del gruppo.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Ecceденze di imposta formatesi durante il periodo di consolidamento:

- il trasferimento al gruppo non è una facoltà ma un obbligo:

le ecceденze Ires formatesi in capo a ciascuna società devono obbligatoriamente e per il loro intero ammontare essere trasferite al consolidato senza alcun limite;

le ecceденze d'imposta diverse dall'Ires (Iva, Irap etc.) ed i crediti utilizzabili in compensazione possono essere ceduti alla consolidante, entro determinati limiti, per la compensazione «orizzontale» con l'imposta di gruppo e nei limiti dell'importo dovuto dalla consolidante

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

3 - Possibile utilizzo in ambito consolidato delle eccedenze di Rol (reddito operativo lordo), per la deduzione di interessi passivi (art. 96, co. 7, Tuir)

Premessa:

Art. 96 Tuir: gli interessi passivi e gli oneri assimilati, eccedenti quelli attivi, sono deducibili in ciascun periodo per un ammontare non superiore al 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica, cosiddetto Rol.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

3 - (segue)

Il co. 7, art. 96, Tuir dispone che il reddito complessivo di gruppo può essere diminuito di un importo pari agli interessi passivi non dedotti da parte di una società

se e nei limiti in cui

altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

	interessi passivi a	Interessi attivi b	Differenza c=a-b	30% del Rol d	eccedenza int. Passivi e=c-d	eccedenza di Rol d-c
Alfa (cons.)	10.000	3.500	6.500	3.000	3.500	
Beta	11.000	2.500	8.500	25.000		12.500
Gamma	20.000	0	20.000	13.700	6.300	
Totale					9.800	12.500

Nella determinazione “autonoma” del proprio reddito imponibile Alfa e Gamma non possono dedurre l'eccedenza degli interessi passivi rispetto al Rol (colonna e), e devono operare una corrispondente variazione in aumento del reddito imponibile.

Attraverso l'opzione per il consolidato fiscale l'eccedenza di interessi di Alfa e Gamma può essere dedotta dal reddito consolidato avendo l'altra società (Beta) una eccedenza di Rol trasferibile al gruppo.

Alfa potrà quindi effettuare, nella dichiarazione del consolidato, una rettifica in diminuzione pari a 9.800

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Contratto di consolidamento

Le società aderenti hanno la facoltà di stabilire alcune regole da applicare alle compensazioni economiche dei trasferimenti effettuati al consolidato fiscale.

Non è formalmente obbligatorio ai fini dell'efficacia dell'opzione ma è indispensabile la sua redazione per disciplinare entità, tempi e modi di pagamento eventuali remunerazioni dei benefici apportati e dei trasferimenti dei fondi per il pagamento delle imposte

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Contratto di consolidamento

Pertanto le società che vorranno optare per la tassazione di gruppo, tramite una contrattazione privata procederanno alla definizione degli aspetti che il legislatore ha lasciato all'autonomia delle parti.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Contratto di consolidamento

Vanno in particolare regolamentati:

- Rapporti finanziari relativi a crediti e debiti Ires:
tempi e modalità di erogazione delle somme necessarie per il pagamento dell'Ires a saldo e in acconto di competenza di ciascuna società partecipante;
tempi e modalità di rimborso di crediti trasferiti al consolidato

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Contratto di consolidamento

- Rapporti economici e finanziari conseguenti a trasferimenti di perdite, eccedenze di interessi passivi deducibili, eccedenze di rol, e altre fattispecie: previsione del compenso, tempi e modalità di pagamento;
tempi e modalità di pagamento delle suddette remunerazioni;
- rapporti economici e finanziari al termine del consolidato

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Contratto di consolidamento

- Limite all'autonomia contrattuale nell'art. 2497 del Codice civile dedicato all'attività di direzione e coordinamento.

La consolidante non può far prevalere la sua forza contrattuale in tali accordi di consolidamento, poiché potrebbe in qualche modo danneggiare i soci di minoranza, nonché far perdere valore alle società e danneggiare il loro patrimonio

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Modalità e tempi di remunerazione dei benefici fiscali:

- La remunerazione dei benefici fiscali derivanti dai trasferimenti delle partecipate è dunque decisa nel contratto di consolidamento.

remunerazione immediata: quando avviene nel momento della sua compensazione con i redditi imponibili delle altre società del gruppo;

- remunerazione posticipata: avviene al momento in cui la medesima società che ha apportato la perdita fiscale realizza un reddito imponibile capiente

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Da prevedere nel contratto di consolidamento:

- Quantificazione della remunerazione
- Criterio e ordine di utilizzo di perdite e altri benefici apportati

Art. 188 Tuir: prevede l'irrilevanza fiscale di tali compensi nei limiti del risparmio di imposta derivante dal trasferimento.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Informazioni in bilancio

Informazioni in nota integrativa:

- società interessate al consolidamento;
- principali condizioni previste dal contratto di consolidamento;
- periodo di vigenza del contratto;
- effetti sul bilancio delle componenti economiche e patrimoniali derivanti dall'adesione al consolidato;
- quota delle imposte anticipate rilevate in bilancio che si presume di recuperare solo in virtù dell'adesione al consolidato e relativa aliquota utilizzata

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Informazioni in bilancio

Informazioni nella relazione sulla gestione:

- adesione al regime;
- Motivazioni, vantaggi, rischi e garanzie derivanti dall'adesione al consolidato
- effetti economici e finanziari conseguenti al consolidamento fiscale

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Esercizio dell'opzione: durata, rinnovo e cessazione

- L'esercizio congiunto dell'opzione per la tassazione di gruppo è comunicato all'Agenzia delle Entrate tramite specifico modello (dal 2015 nel modello Unico);

L'opzione viene comunicata solo dalla consolidante per conto di tutte le società partecipanti.

Fino al 2014: andava trasmesso uno specifico modello in via telematica;

Dal 2015 l'opzione viene esercitata compilando un analogo quadro incluso nella dichiarazione dei redditi.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Termine per l'esercizio dell'opzione:

Fino al 2014: il modello per la comunicazione dell'opzione doveva essere presentato entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente il primo periodo di consolidamento

(in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, entro il 16 giugno del primo anno di consolidamento)

Dal 2015: esercizio dell'opzione nella dichiarazione dei redditi presentata nel primo periodo di consolidamento (quindi, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, entro il 30 settembre del primo anno).

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

L'opzione ha durata triennale così come gli eventuali successivi rinnovi

Attenzione: al termine del triennio deve essere nuovamente presentato il modello per comunicare la volontà di prorogare il regime di consolidamento per un ulteriore triennio.

è escluso qualsiasi "comportamento concludente".

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Il modello va altresì presentato in caso di:

- Rinnovo dell'opzione: dal 2015 con la dichiarazione dei redditi presentata nel primo anno del “nuovo” triennio (quella relativa all'ultimo periodo del precedente triennio);
- Interruzione tassazione di gruppo, comunicazione attribuzione perdite in caso di mancato rinnovo e altri eventi del consolidato: entro 30 giorni dal verificarsi dell'evento che l'ha determinata. In questo caso si continua a presentare il vecchio modello per le comunicazioni (circolare 31/2014).

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Modello per la comunicazione dell'opzione

- quadro OP modello unico (rinnovo e proroga);
- specifico modello approvato con d.m. 9 giugno 2004 (casi particolari - circ. Ag. Entrate n. 31 del 2014)

Presentazione:

effettuata dalla sola società consolidante per tutti;

Contenuto:

- tipo di comunicazione: opzione / rinnovo / mancato rinnovo / interruzione;
- dati della società o ente consolidante;
- dati relativi alle società consolidate;

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Modello per la comunicazione dell'opzione

Contenuto (segue):

- indicazione, per ogni consolidata, del particolare criterio utilizzato per l'eventuale riattribuzione delle perdite fiscali residue nelle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione;
- ammontare delle perdite e dei versamenti già effettuati che vengono riattribuiti a ciascuna consolidata nel caso precedente;
- firma del rappresentante legale della società consolidante

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Cenni su disposizioni agevolative abrogate

- detassazione integrale dei dividendi
- irrilevanza di talune plusvalenze
- rideterminazione pro rata patrimoniale

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Interruzione della tassazione di gruppo (art. 124)

Avviene quando, prima della scadenza del vincolo triennale dell'opzione, viene meno uno o più requisiti richiesti per l'accesso al regime del consolidato fiscale.

Le cause principali di interruzione sono elencate nella Tabella 7.1 della circolare 53/E del 20 dicembre 2004; nella Tabella 7.2 sono indicate quelle che non la interrompono. Le principali sono:

- perdita del requisito del controllo
- procedure concorsuali
- perdita requisiti soggettivi
- talune operazioni straordinarie

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Principali effetti dell'interruzione prima del compimento del triennio

- integrazione entro 30 giorni dell'acconto versato dalla controllante sulla base del reddito ricalcolato in relazione al nuovo perimetro di consolidamento;
- Versamento da parte delle società fuoriuscite dal regime dell'acconto sul reddito che era stato comunicato alla controllante (art. 121);
- In caso di versamenti eseguiti superiori, l'eccedenza puo' essere attribuita alle ex controllate;
- Riattribuzione perdite conferite dalle ex consolidate secondo quanto previsto dal contratto

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Determinazione della base imponibile

- L'esercizio dell'opzione per la tassazione consolidata comporta la determinazione di un unico reddito imponibile per l'intero gruppo di imprese, pari alla somma algebrica dei singoli redditi imponibili di ciascuna società partecipante al consolidamento.
- Gli imponibili sono considerati per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione posseduta dalla consolidante (c.d. "consolidamento integrale") (art. 118 co. 1 del TUIR)

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Obblighi delle società consolidate:

- Determinazione del proprio reddito imponibile fiscale (o perdita fiscale):
ciascuna delle società che partecipa al consolidato fiscale determina autonomamente la propria base imponibile partendo dal risultato del proprio bilancio e operando le consuete variazioni in aumento e in diminuzione richieste dalla normativa fiscale.

segue

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Obblighi delle società consolidate (segue):

- Trasferimento del reddito imponibile (o perdita fiscale) alla consolidante:
ciascuna società consolidata comunica alla consolidante il proprio reddito, le ritenute d'acconto, i crediti di imposta ed ogni altro elemento che viene “trasferito” al consolidato;
- compilazione e trasmissione della propria dichiarazione dei redditi:
ogni società consolidata compila e trasmette autonomamente la propria dichiarazione modello Unico esponendo il reddito trasferito e gli altri dati comunicati alla controllante nel quadro GN.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Obblighi della società consolidante:

- Determinazione del proprio reddito imponibile (o perdita fiscale) e presentazione della propria dichiarazione dei redditi: come le controllate;
- Consolidamento dei redditi di tutte le società:
Il reddito complessivo globale è ottenuto sommando algebricamente al proprio reddito quelli di ciascuna consolidata;
Il consolidamento avviene per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante.

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Obblighi della società consolidante (segue):

- Effettuazione rettifiche di consolidamento al reddito imponibile consolidato:
la società consolidante apporta le cd. «rettifiche di consolidamento» e le eventuali altre variazioni richieste dalla normativa fiscale
- Determinazione dell'imponibile fiscale di gruppo e dell'imposta Ires complessivamente dovuta;
- versamenti a saldo e in acconto;
- presentazione modello consolidato fiscale nazionale e mondiale

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Principali scritture contabili

Scritture inerenti la rilevazione e il pagamento delle imposte

Si fa riferimento al documento interpretativo n. 2/2006 dell'Oic integrativo del principio contabile n. 25.

Il procedimento può essere così sintetizzato:

- tutte le società partecipanti rilevano, nel proprio bilancio, le imposte che risulterebbero dovute in assenza di consolidamento;

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Scritture contabili imposte, procedimento (segue)

- le società consolidate, in contropartita delle imposte da loro “teoricamente” dovute per l’esercizio, rilevano un debito verso la società controllante (anzichè, come avviene in assenza di consolidamento, verso l'erario);
- la società consolidante rileva il debito per le imposte sui redditi trasferiti dalle società consolidate appostando in contropartita un corrispondente credito verso le consolidate medesime;
- vengono rilevati crediti/debiti tra consolidante e consolidata per crediti e ritenute trasferite;

CONSOLIDATO FISCALE DOMESTICO

Scritture contabili imposte, procedimento (segue)

- vengono eseguite le registrazioni relative alle rettifiche di consolidamento, alle compensazioni da riconoscere per perdite, eccedenze di interessi e di rol e per altri benefici trasferiti da ciascuna società partecipante al consolidato.

Il tutto deve avvenire in conformità alle regole stabilite dai contratti di consolidamento.