

Corso teorico – pratico di contabilità generale e bilancio

di Enrico Larocca

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Matera

Il consolidato fiscale nazionale: aspetti operativi e contabili

Sintesi

Quadro di riferimento

L'art. 117 del TUIR disciplina la tassazione di gruppo, per mezzo dello strumento definito "consolidato fiscale". Si tratta di un meccanismo facoltativo che consente di procedere alla determinazione unitaria dell'IRES. Al contrario, il calcolo dell'IRAP non è influenzato dalla opzione per il consolidato fiscale. L'idea di fondo del meccanismo è abbastanza semplice: sostituire alla tassazione individuale delle singole società componenti il gruppo, una tassazione di tipo unitario, attraverso l'accentramento tributario degli imponibili positivi e negativi di gruppo. L'accentramento, come vedremo, non determina una redditualizzazione accentrata delle imposte, fatto contrario ai principi contabili, quanto piuttosto dei rapporti di credito e di debito tra le società che procedono al consolidamento fiscale.

Caratteristiche generali

Come si è detto nel quadro di sintesi, il consolidato fiscale nazionale, introduce nel nostro ordinamento tributario il concetto di "tassazione di gruppo" che consiste nell'accentrare la tassazione ai fini IRES – mentre ai fini IRAP resterebbe tutto immutato – presso la controllante del gruppo. Ciò impone una gestione del trasferimento degli imponibili positivi e negativi e delle partite fiscali di credito e di debito sorte in capo alle società controllate, verso la capogruppo. A tal fine l'art. 117 del TUIR, disciplinando la tassazione di gruppo, così recita:

1. La società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientranti fra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, con i requisiti di cui all'articolo 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.

2. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), possono esercitare l'opzione di cui al comma 1, solo in qualità di control-

Il commercialista telematico

lanti ed a condizione:

a) di essere residenti in Paesi con i quali e' in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;

b) di esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa, come definita dall'articolo 55, mediante una stabile organizzazione, come definita dall'articolo 162, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata.

3. Permanendo il requisito del controllo di cui al comma 1, l'opzione ha durata per tre esercizi sociali ed e' irrevocabile. Nel caso venga meno tale requisito si determinano le conseguenze di cui all'articolo 124.

In via primaria, la tassazione di gruppo, riguarda soggetti ricadenti nell'art. 73 del TUIR, lettere a) e b) tra i quali sussiste un rapporto di controllo di cui all'art. 2359 del c.c.

Soggetti che possono optare per il consolidato fiscale nazionale

Soggetti di cui alla lettera a) dell'art. 73: le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato Imposte liquidate in dichiarazione

Soggetti di cui alla lettera b) dell'art. 73: gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

Nel consolidato fiscale nazionale, dunque, la tassazione ai fini IRES, prevede **la liquidazione accentrata dell'IRES, in capo alla consolidante, con applicazione dell'aliquota d'imposta, alla somma algebrica degli imponibili positivi e negativi delle società costituite in gruppo**. Alla luce di quanto detto, sono configurabili due possibili situazioni:

- a) le società controllate dovranno riconoscere alla controllante una somma corrispondente all'IRES trasferita alla consolidante, relativamente ai casi di trasferimento di imponibili fiscali positivi;
- b) la società controllante dovrà riconoscere alle società consolidate una somma corrispondente al risparmio fiscale IRES conseguente al trasferimento alla consolidante delle perdite fiscali.

La tassazione di gruppo, presuppone che siano stipulati degli accordi tra la consolidante e le consolidate, per regolare il trasferimento degli imponibili fiscali, delle imposte, delle eccedenze tributarie e dei crediti verso l'Erario scomputabili dall'IRES. E il subentro della consolidante, riguarderà sia la fiscalità corrente che differita, dovendosi comunque osservare, in termini bilanciistici, il principio della competenza economica, anche per quel che concerne il quadro tributario.

Il contratto di infragruppo per la regolazione dei rapporti da consolidato fiscale.

Il commercialista telematico

Aspetti contabili relativi al consolidato fiscale

La prima questione da affrontare, in relazione consolidato fiscale, è la questione relativa alla determinazione delle imposte correnti, distinguendo, in prima istanza, tra la rilevazione delle imposte correnti in capo alla consolidante e rilevazione delle imposte correnti in capo alle consolidate. In seconda istanza, poi, occorrerà affrontare la tematica della rilevazione delle imposte differite in capo alla consolidante e in capo alle consolidate. Per le imposte correnti, ribadito che il consolidato fiscale nazionale non ha rilevanza ai fini IRAP e che tale imposta andrà rilevata in seno al bilancio di ciascuna delle società costituite in gruppo, secondo i rispettivi imponibili fiscali ai fini IRAP e la relativa aliquota di competenza, sia in termini correnti che di imposte differite, va subito detto che gli effetti della liquidazione accentrata dell'IRES, presso la consolidante, non sono influenzati solo dalle norme del TUIR, ma anche dagli accordi sottoscritti dalle società del gruppo, disciplinanti il trasferimento delle partite fiscali verso la capogruppo. Per quanto riguarda la capogruppo consolidante occorre distinguere tra IRES propria e IRES trasferita dalle consolidate.

A partita doppia, la rilevazione dell'IRES di competenza della consolidante, per 1.000.000 di Euro, si avrà :

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
IRES	CE - 22)	1.000.000	
Debiti per consolidato fiscale	P - D 12)		1.000.000,00

Per quanto riguarda L'IRES trasferita dalle società consolidate, occorre tener conto del documento dell'OIC n. 2 che nell'interpretare il Principio Contabile n. 25, ha stabilito quanto indicato nella tabella sottostante.

Postulati derivanti dall'interpretazione n. 2 dell'OIC del P.C. 25 nell'ottica del consolidato fiscale nazionale

- 1) non appare corretto rilevare nel Conto economico le imposte trasferite dalle consolidate alla consolidante, poiché ciò viola i principi di inerenza, di competenza e di capacità contributiva della società consolidante;
- 2) è corretto gestire contabilmente i trasferimenti di partite fiscali infragruppo, attraverso l'accertamento di crediti e debiti tra le società costituite in gruppo.

La cessione di imponibili fiscali positivi o negativi alla capo-gruppo

La cessione di imponibili fiscali alla consolidante, sarà rilevata come credito della consolidante verso la consolidata, avente come contropartita accreditata il debito per consolidato fiscale. Il credito sarà pari all'IRES trasferita dalla consolidata alla consolidante.

Ad esempio, posto che sia stato trasferito un imponibile fiscale di 100.000 Euro, sul quale grava un IRES di 33.000 Euro, a partita doppia la consolidante rileverà:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Crediti verso consolidate	A C II - 2)	33.000,00	
Debiti per consolidato fiscale	P - D 12)		33.000,00

V'è da dire, che il contratto di consolidato fiscale, potrebbe introdurre delle complicazioni gestionali, se nonostante il trasferimento di imponibili fiscali positivi, si dovesse configurare una situazione di perdita fiscale di gruppo. In questi casi, l'**accordo di consolidato** potrebbe prevedere l'assenza di un obbligo di versamento verso la consolidante o il riproporzionamento del versamento tributario allo specifico imponibile di competenza della consolidata.

Il commercialista telematico

Se così fosse, ci troveremmo di fronte ad un accordo che non si concilia con l'interpretazione fornita dall'Organismo Italiano di Contabilità.

La cessione di perdite fiscali alla capogruppo, al contrario, determinerebbe, salvo diverso accordo tra le società che partecipano al consolidato fiscale, un vantaggio che si tradurrebbe in un minor debito per consolidato fiscale, contrapposto ad un debito verso la controllata.

Ad esempio, nel caso in cui, vi sia il riconoscimento immediato del vantaggio fiscale alla controllata, derivante dal trasferimento di una perdita fiscale di 100.000 Euro verso la controllante consolidataria, a partita doppia, tenendo conto dell'aliquota IRES vigente, si avrebbe:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti per consolidato fiscale	P - D 12)	33.000,00	
Debiti verso consolidate	P - D 9)		33.000,00

Se, invece, tenuto conto che **la definitività del vantaggio fiscale**, postula il superamento del termine di prescrizione dell'accertamento tributario nei confronti delle consolidate, in mancanza del quale la situazione fiscale **ex-ante** potrebbe risultare sovvertita, appare utile appostare in contropartita della riduzione del debito per consolidato fiscale, un fondo spese future per consolidato fiscale, che divenuta definitiva la compensazione per perdita trasferita verso la consolidante, sia portato a proventi da consolidato fiscale. Se così fosse, a partita doppia si avrà:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti per consolidato fiscale	P - D 12)	33.000,00	
Fondo imposte per consolidato fiscale	P - B 2)		33.000,00

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Fondo imposte per consolidato fiscale	P - B 2)	33.000,00	
Proventi per consolidato fiscale	CE - C 16 d)		33.000,00

Il commercialista telematico

Una volta quantificato il debito per consolidato fiscale, occorrerà rilevare il giroconto a debiti verso erario e quindi il versamento delle imposte di gruppo.

Le scritture a partita doppia saranno:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti per consolidato fiscale	P - D 12)	33.000,00	
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12		33.000,00

e successivamente il versamento con la scrittura:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Debiti verso Erario per IRES	P - D 12)	33.000,00	
Banca c/c	A - C IV 1)		33.000,00

Il commercialista telematico

La cessione di imponibili fiscali positivi o negativi dalle controllate.

Le rilevazioni contabili delle società consolidate, dovranno tener conto, del carattere reciproco degli eventi da contabilizzare. Cosicché nel caso di trasferimento di imponibili positivi, per 100.000 Euro, tassati con l'aliquota ordinaria IRES, a partita doppia si avrà:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
IRES	CE - 22)	33.000,00	
Debiti verso consolidante	P - D 11)		33.000,00

Nel caso di cessione di perdite fiscali, con riconoscimento immediato dei vantaggi fiscali alla controllata, considerata una perdita fiscale di 100.000 Euro, si avrà:

Sottoconti	BilCEE	Dare	Avere
Crediti verso consolidante	A - C II 4)	33.000,00	
Proventi per consolidato fiscale	CE - C 16 d)		33.000,00

La gestione della fiscalità differita nella tassazione di gruppo

Le osservazioni sul punto della fiscalità differita nella tassazione di gruppo, postulano l'avvio di un ragionamento sulla fiscalità temporanea attiva e passiva con riferimento al gruppo. Cosicché la redditualizzazione in capo a ciascuna società costituita in gruppo, in relazione all'imponibile positivo e negativo rispettivamente prodotto, produrrà in relazione alle imposte differite trasferimenti con le medesime osservazioni già fatte in precedenza in relazione alla fiscalità corrente, con la notazione che specie in tema di imposte anticipate, l'appostazione in bilancio, dovrà tener conto delle prospettive di recupero, viste sempre nell'ottica della fiscalità di gruppo e non della singola società. E' evidente, che una simile situazione, renderà assai complessa la quantificazione e la gestione nel tempo della fiscalità differita.

<http://www.commercialistatelematico.com/>

Il commercialista telematico

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2007 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.