



Corporate Tax and Legal firm

## *Informativa sul Consolidato Fiscale Nazionale (CFN)*

### *Sommario*

1.	§ - Premessa	2
2.	§ - Vantaggi e svantaggi del regime del consolidato fiscale nazionale	2
3.	§ - Condizioni per l'efficacia dell'opzione	3
4.	§ - Ambito soggettivo	3
5.	§ - Perimetro di consolidamento	4

## 1. § - Premessa

Il consolidato nazionale, assieme al consolidato mondiale e alla tassazione per trasparenza, rappresenta una delle maggiori novità, relativamente alla tassazione dei gruppi societari, introdotte dalla riforma fiscale del 2004 ed è disciplinato dagli articoli da 117 a 129 del Tuir..

Le norme primarie sono integrate dalle disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale del 9 giugno 2004, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 138 del 15 giugno 2004, mentre il modello di comunicazione è stato approvato con il provvedimento del direttore dell' Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2004, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 194 del 19 agosto 2004.

I principali chiarimenti interpretativi sono contenuti nella circolare del 20 dicembre 2004, n. 53/E e nelle risposte contenute nella circolare del 16 marzo 2005, n. 10/E. Infine, occorre considerare le modifiche all'istituto apportate dal D.Lgs. 247 del 18 novembre 2005 (Decreto correttivo Ires), dalla legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008), dal decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, dal decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98.

Ricordiamo, preliminarmente, che la tassazione di gruppo in base al regime del consolidato nazionale è opzionale: tuttavia, una volta esercitata, l'opzione è vincolante per un triennio e consiste nella determinazione in capo alla società o ente controllante di un unico reddito imponibile di gruppo, corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti aderenti e, conseguentemente, di un'unica imposta sul reddito delle società del gruppo.

\* \* \*

## 2. § - Vantaggi e svantaggi del regime del consolidato fiscale nazionale

L'opzione per il consolidato nazionale comporta, per il gruppo d' imprese aderenti, i seguenti *vantaggi*:

- ✓ di tipo economico, rappresentati da una riduzione del carico fiscale Ires di gruppo rispetto al carico fiscale Ires che graverebbe sulle singole società aderenti al consolidato;
- ✓ di tipo finanziario, rappresentati dalla possibilità di immediato utilizzo in compensazione di posizioni attive verso l'Erario di un soggetto aderente al consolidato con posizioni passive verso l'Erario di un altro soggetto aderente al consolidato.

I *vantaggi di tipo economico* sono riconducibili alle rettifiche di consolidamento, ossia alle variazioni che devono essere apportate alla somma algebrica dei singoli imponibili delle società consolidate, le quali sono relative ai seguenti aspetti:

- ✓ neutralizzazione degli effetti di indeducibilità degli interessi passivi, qualora siano verificate alcune condizioni, relativamente alle partecipazioni possedute in soggetti inclusi nel consolidamento;
- ✓ possibilità di anticipare l'utilizzo di eccedenze ACE non utilizzabili a livello di singola entità aderente al regime del consolidato fiscale singolarmente.

I *vantaggi di tipo finanziario* sono riconducibili alla possibilità di immediata compensazione:

- ✓ delle perdite fiscali conseguite da un soggetto consolidato con i redditi imponibili prodotti da un altro soggetto consolidato;
- ✓ dei crediti e delle eccedenze di imposta di un soggetto consolidato con i debiti di imposta di un altro soggetto consolidato.

Gli *svantaggi* sono essenzialmente rappresentati:

- ✓ dal vincolo triennale di durata dell'opzione che ha natura irrevocabile;
- ✓ dalla necessità di riprendere a tassazione in capo alla singola società consolidata, mediante apposita variazione in aumento, la svalutazione, a suo tempo, dedotta da altra società del gruppo sulla partecipazione nella consolidata medesima, qualora ricorrano gli estremi di cui all'art. 128 TUIR;

- ✓ dalla possibilità di applicare la norma antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi che intercorrono tra soggetti inclusi nella medesima tassazione di gruppo, poichè la lettera *f-bis*) del comma 3 del richiamato art. 37-bis estende a tali operazioni l'ambito oggettivo di applicazione della norma.

I costi e i benefici che derivano dall'opzione per il consolidato possono essere ridistribuiti all'interno del gruppo, sulla base di appositi accordi stipulati tra le società incluse nella tassazione di gruppo (*patti di consolidamento*), senza che gli addebiti degli oneri e gli accrediti dei benefici assumano rilevanza ai fini fiscali.

I *patti di consolidamento* possono essere stipulati dalle società incluse nella tassazione di gruppo secondo una delle seguenti strutture:

- ✓ una serie di accordi bilaterali separati tra la consolidante e ciascuna consolidata;
- ✓ un accordo quadro stilato dalla consolidante al quale aderiscono le singole consolidate;
- ✓ un mix delle due precedenti soluzioni, ossia un accordo quadro stilato dalla consolidante che contiene le pattuizioni base, identiche per tutte le consolidate, integrato con una serie di accordi bilaterali *ad personam* tra consolidante e ciascuna singola consolidata.

\* \* \*

### 3. § - Condizioni per l'efficacia dell'opzione

L'efficacia dell'opzione è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni:

- a) identità dell'esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della società controllante, intesa come identità della sua data di chiusura;
- b) esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e della società controllante;
- c) elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società controllante per la notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'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 inserito nella dichiarazione dei redditi del consolidante;
- d) esercizio dell'opzione all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere del quale si intende esercitare l'opzione.

\* \* \*

### 4. § - Ambito soggettivo

I soggetti che possono optare per la tassazione di gruppo, secondo la disciplina propria del consolidato nazionale, sono:

- ✓ le società residenti di capitali, lucrative (spa, sapa e srl), mutualistiche (società cooperative e di mutua assicurazione) e consortili;
- ✓ gli enti residenti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività l'esercizio di attività commerciali;
- ✓ le società e gli enti non residenti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica.

In qualità di consolidante possono optare tutti i soggetti di cui alle predette lett. a), b) e d)<sup>1</sup> dell'art. 73, comma 1 TUIR mentre in qualità di consolidata possono optare solo i soggetti di cui alla lett. a) del predetto articolo, con esclusione delle società cooperative e delle società di mutua assicurazione.

In altri termini, possono optare nella posizione di consolidate solo le società residenti costituite nella forma di società per azioni, società in accomandita per azioni o società a responsabilità limitata.

Oltre alle società di persone, le persone fisiche e gli enti non commerciali residenti, ivi compreso il caso in cui tali soggetti esercitino un'attività di impresa, risultano esclusi a priori dalla possibilità di optare per la tassazione di gruppo quei soggetti che, seppure riconducibili ad una delle categorie soggettive individuate dalle lett. a), b) o d) dell'art. 73, comma 1 TUIR:

- ✓ fruiscano di riduzione dell'aliquota Ires ordinariamente prevista;
- ✓ siano assoggettati a una procedura concorsuale;
- ✓ abbiano optato, in qualità di partecipata, per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 TUIR;
- ✓ abbiano optato per lo speciale regime della *tonnage tax*, di cui agli artt. da 155 a 161 TUIR.

\* \* \*

#### 5. § - Perimetro di consolidamento

Ai fini dell'efficacia dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale è necessario che la partecipazione posseduta dalla consolidante nella società consolidata abbia tutte le seguenti caratteristiche [le quali debbono permanere ininterrottamente fin dall'inizio del primo esercizio di efficacia dell'opzione]:

- ✓ attribuzione di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria della società consolidata in misura superiore al 50 per cento dei voti complessivi (controllo di diritto);
- ✓ partecipazione al capitale sociale della società consolidata in misura superiore al 50 per cento;
- ✓ partecipazione agli utili della società consolidata in misura superiore al 50 per cento.

Verificata la sussistenza del *controllo di diritto*, ossia del numero di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria della società che s'intende consolidare, la possibilità di procedere al loro consolidamento fiscale in capo al soggetto controllante resta comunque subordinata alla sussistenza del duplice requisito della partecipazione al capitale sociale e agli utili in misura superiore al 50 per cento.

Va però ricordato che, ai fini del calcolo della partecipazione al capitale sociale e agli utili della società che esercita l'opzione nella posizione di consolidata, è necessario tenere conto degli effetti demoltiplicativi della catena di controllo.

\* \* \* \* \*

I professionisti di CTL Advisory sono a disposizione per approfondimenti in merito a quanto sopra esposto. Le notizie inviate nella presente comunicazione si considerano a titolo meramente informativo e non devono essere utilizzate per fini decisionali. CTL Advisory non si assume alcuna responsabilità in merito ad azioni o

---

<sup>1</sup> I soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) (società ed enti di qualsiasi tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti che esercitano un'attività d'impresa in Italia tramite una stabile organizzazione), possono esercitare l'opzione solo in qualità di *controllanti* e a condizione:

a) di essere residenti in paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;

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



*Corporate Tax and Legal firm*

decisioni intraprese a seguito della presente informativa né si assume alcuna responsabilità per aver fornito informazioni parziali.

**Per approfondimenti ulteriori sui temi trattati:**

**T:** +39 02.8424 0711 ▪ **F:** +39 02.88424 0715 ▪ **Int. Desk:** +39 06.92956455

**E:** [info@ctladvisory.com](mailto:info@ctladvisory.com)