

REDDITO IMPRESA E IRAP

Perdite pregresse prededucibili con gli accordi di consolidamento

di **Alessandro Bonuzzi**

Attraverso gli **accordi di consolidamento**, ai soli fini interni, è possibile prevedere l'**utilizzo prioritario** delle **perdite pregresse**, maturate in regime di consolidato e ancora disponibili, rispetto alle perdite di periodo, **derogando** così al metodo ordinario previsto dalla disciplina fiscale.

È quanto emerge dalla [risoluzione 121/E](#) di ieri con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni apprezzabili chiarimenti sulla valenza degli accordi di consolidamento in relazione all'ordine da seguire nello scomputo delle perdite dal reddito della *fiscal unit*.

È noto che in base alle norme del Tuir recanti le regole in materia di consolidato fiscale, **per ogni singolo periodo d'imposta**, la società consolidante deve,

- **prima** di tutto, sommare, algebricamente e per intero, i **risultati imponibili di periodo** – positivi o negativi – riportati dalla consolidante stessa e dalle consolidate nelle proprie dichiarazioni dei redditi,
- potendo, solo **successivamente**, scomputare dal reddito complessivo globale le **perdite pregresse** maturate in regime di consolidato.

Le perdite maturate dalle società consolidate, infatti, un volta trasferite alla *fiscal unit*, subiscono una “**spersonalizzazione**” potendo essere utilizzate solo a livello consolidato e non più dalla singola partecipante che le ha prodotte. Ne consegue che, nell'ambito della tassazione di gruppo, le perdite di periodo attribuite dalle consolidate vanno utilizzate **prioritariamente** rispetto a quelle pregresse “acquisite” dal consolidato.

Peraltro, la risoluzione in commento precisa che tale meccanismo trova applicazione anche nella **fase accertativa**, ai fini dello scomputo in diminuzione delle perdite dal maggior imponibile contestato dal Fisco.

In passato la [circolare AdE 53/E/2004](#) ha precisato che, in caso di **interruzione anticipata** o di **mancato rinnovo** del consolidato, le parti possono **liberamente** decidere i **criteri di ripartizione** delle **perdite residue**; a tal fine devono però essere rispettate le seguenti **condizioni**:

- le perdite possono essere imputate esclusivamente alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti l'opzione perde efficacia;
- l'importo massimo imputabile alla società uscente non può eccedere l'importo delle sue perdite trasferite al consolidato al netto degli utilizzi effettuati nella

determinazione del reddito del gruppo;

- le perdite attribuite devono essere della stessa qualità delle perdite originariamente trasferite.

L'Agenzia, nella risoluzione in commento, mantiene questa **linea soft** anche in relazione alla determinazione dei criteri di utilizzo delle perdite in vigenza del regime.

A parere del Fisco, infatti, le società aderenti alla *fiscal unit* possono senz'altro regolare, attraverso gli accordi di consolidamento, le peculiari modalità operative del regime. L'Amministrazione finanziaria **non può entrare nel merito** degli accordi in quanto trattasi di contratti che hanno natura **esclusivamente privatistica** e disciplinano i rapporti intersoggettivi derivanti dall'applicazione del regime del consolidato fiscale.

Pertanto, è **legittimo** l'accordo di consolidamento, avente valenza interna, che preveda l'utilizzo **prioritario** delle perdite pregresse, non ancora utilizzate e trasferite al consolidato da parte di una società partecipante, **rispetto** alle perdite di periodo prodotte da altra società aderente.

Come effetto si determinerà una **titolarità** delle perdite residue all'atto della riattribuzione, a seguito di interruzione anticipata o mancato rinnovo del consolidato, **diversa** da quella risultante dall'applicazione dell'ordinario metodo di determinazione del reddito.

La risoluzione avverte che di questo deve essere data **evidenza** attraverso la predisposizione, al momento dell'opzione o del rinnovo del consolidato, di un'**adeguata documentazione** da cui si possa comprendere l'ordine di utilizzo delle perdite all'interno della *fiscal unit*.

