



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE

Il Consolidato fiscale nazionale

(artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004)
seconda edizione

nr. **28.** Ambrogio
Piccoli

Commissione
Diritto Tributario Nazionale

i quaderni



S.A.F. FONDAZIONE

dei Dottori Commercialisti di Milano



Il Consolidato fiscale nazionale

(artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004)

seconda edizione

nr. **28.** Ambrogio
Picoli

Commissione
Diritto Tributario Nazionale

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Nicola Mastropasqua, Lorenzo Ornaghi, Carlo Palumbo, Angelo Provasoli, Guido Tabellini.

Comitato Scientifico:

Giancarlo Astegiano, Giuseppe Bernoni, Franco Dalla Sega, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Cesare Minola, Renzo Nisi, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Stefania Totaro.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Luigi Martino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

Commissione Diritto Tributario Nazionale:

Delegato del Consiglio: Giampiero Guarnerio.

Presidente della Commissione: Ambrogio Picolli.

Componenti: Mara Antreoli, Monica Barollo, Cristoforo Barreca, Maria Adelaide Beretta, Laura Bianchini, Paolo Giosuè Bifulco, Sandro Botticelli, Maria Carla Bottini, Paolo Brecciaroli, Angelo Buganè, Rita Calculli, Davide Campolunghi, Alfredo Candigliota, Manuela Ornella Cane, Giovanni Carabelli, Giuseppe Carera, Pietro Carlomagno, Fabio Castellani, Alessandro Cerati, Walter Cerioli, Alberto Ciocca, Nino Clerici, Federico Cocchi, Paolo Giacomo Colombo, Gianpaolo Coppola, Gianfranca Corbeddu, Carlo Corbella, Andrea Fabio Cottica, Elisabetta Maria Crespi, Patrizia D'Adamo, Gianluca Dan, Valeria De Cicco, Ettore De Pace, Gianluca De Vecchi, Filippo Di Carpegna Brivio, Daiana Di Gaspero, Mario Difino, Paolo Dubini, Filippo Maria Ferruta, Claudio Finanze, Mario Fiocca, Nicola Frangi, Gilda Giovanna Fugazza, Riccardo Garegnani, Luigi Gemino, Francesca Gerosa, Enrico Carlo Gigliucci, Thomas Giuliani, Roberto Gonzaga, Antonio Grasso, Michele Grillo, Fabio Grimaldi, Marica Iadarola, Sandro La Ciacera, Franciscantonio Lupoi, Gaspare Luppino, Stefano Maffi, Paolo Mandarino, Antonio Marinelli, Pinuccia Mazza, Daniele Mazzarino, Luigi Merola, Francesco Miceli, Giancarlo Modolo, Paolo Dimitri Pagani, Walter Maria Pangherz, Giovanni Pappalardo, Adolfo Parisi, Flavio Paternò, Mario Matteo Pellegrini, Alessio Pellitta, Christoph Pezzei, Attilio Picolli, Rosalba Pizzulo, Alessandra Politi Monica, Renzo Radicioni, Birgit Rauschendorfer, Paolo Redaelli, Fabiana Stefania Lara Redolfi-Fagara, Mario Reggio, Antonio Ricci, Gianluca Ronzio, Simone Antonio Salano, Sara Sambrotta, Corrado Sanvito, Antonio Scherillo, Rosaria Anna Semilia, Federico Sesana, Massimiliano Sironi, Carlo Tagini, Diego Edoardo Vanasia, Emilio Vasile, Raffaele Villa, Sun Wen.

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

Introduzione.....	5
1. Finalità (art. 117).....	9
2. Soggetti ammessi al consolidamento (art. 117 e art. 2 DM)	11
3. Opzione (art. 117 e artt. 4 e 5 DM)	13
Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	14
Modello Unico Società di Capitali 2009, Frontespizio	16
4. Controllo (art. 120 e artt. 2 e 3 DM).....	17
5. Obblighi delle controllate (art. 121 e artt. 7 e 8 DM)	21
6. Nuove disposizioni sulla deducibilità degli interessi passivi.....	25
7. Effetti dell'opzione (art. 118 e art. 6 DM)	27
Modello Unico Società di Capitali 2009, Quadro RF.....	28
8. L'accertamento e il processo tributario nel consolidato nazionale....	31
9. Variazioni alla somma algebrica degli imponibili e delle perdite delle società partecipanti al consolidamento (art. 122 e artt. 8 e 9 DM).....	35
Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2009	35
Modello Unico Società di capitali 2009, quadro GN	37

10. Effetti della neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo utilizzata durante la vigenza dell'art. 123	39
11. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio (art. 124 e artt. 11, 12 e 13 DM).....	43
Modello Unico Società di Capitali 2009, quadro GC	45
Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	47
Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	49
Modello Unico SC 2009, Frontespizio	50
Modello Unico SC 2009, Quadro NI.....	51
Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2009, Quadro NI	52
12. Rinnovo e mancato rinnovo dell'opzione (art. 125 e art. 14, DM) ...	53
Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	53
13. Responsabilità (art. 127)	57
14. Effetti della svalutazione di partecipazioni (art. 128 e art. 16 DM).....	59
Modello Unico Società di capitali 2009, Quadro RF, Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del TUIR	59
15. Parziale deducibilità forfetaria dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi (art. 6 D. L. 29.11.2008 n. e Circ. 14.04.2009 n. 16/E, par. 4)	61
16. Aspetti contabili	63
Appendice.....	67
A. Principali vantaggi fiscali in sintesi.....	67
B. Adempimenti	67
C. Modelli fiscali.....	68
D. Materiali	68

INTRODUZIONE

L'istituto del consolidato fiscale (o tassazione di gruppo o *fiscal unit*) fu una novità assoluta per il nostro ordinamento giuridico quando esso fu introdotto con la riforma dell'originario DPR 22 dicembre 1986, n. 917 *Testo Unico delle Imposte sui Redditi*, entrata in vigore dall'1.1.2004 in attuazione della Legge delega L. 7 aprile 2003, n. 80. Specificamente l'articolo 4, comma 1, lett. a), della legge delega prevedeva, tra i principi ed i criteri direttivi cui il Governo avrebbe dovuto ispirarsi nel formulare le norme relative al nuovo sistema fiscale, la “**determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile per il gruppo d'impresa su opzione facoltativa delle singole società che vi partecipano ed in misura corrispondente alla somma algebrica degli imponibili di ciascuna rettificati come specificamente previsto**”.

L'istituto del consolidato fiscale ha preso atto della diffusione di una particolare forma di organizzazione delle imprese che è quella dei gruppi di imprese facenti capo ad un unico soggetto economico.

In precedenza la disciplina fiscale non prendeva in considerazione il gruppo come tale, facendo riferimento esclusivamente al soggetto giuridico al quale il reddito faceva capo. Vi erano, tuttavia, alcune mitigazioni che sinteticamente si richiamano:

- **IVA consolidata** (DM 13 dicembre 1979)
- **Cessione delle eccedenze di imposte sul reddito delle persone giuridiche nell'ambito di società appartenenti allo stesso gruppo** (art. 43-ter, DPR n. 602/1973)
- **Riconoscimento di un credito d'imposta sui dividendi percepiti** (art. 14, DPR n. 917/1986 ante riforma)

Si trattava tuttavia di palliativi che non risolvevano alla radice tutti gli aspetti riferibili alle imprese facenti parte di un gruppo, poiché ciascuna di esse veniva considerata ai fini della imposizione sul reddito come soggetto autonomo prescindendo dalla realtà economica di appartenenza ad un unico gruppo.

Nella considerazione quindi della realtà economica sottostante ai gruppi, nonché del fatto che la mancanza di una tassazione di gruppo

rendeva meno competitivo il nostro Paese rispetto ad altri Paesi dove il consolidato fiscale era già applicato da tempo, il Legislatore nazionale ha finalmente introdotto questo istituto nell'ordinamento giuridico.

Il provvedimento di attuazione è il D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344 *“Riforma dell'imposizione sul reddito delle società a norma dell'art. 4 della Legge Delega 7 aprile 2003, n. 80”*, in vigore dall'1.1.2004, che ha disciplinato i requisiti del controllo, l'irrevocabilità dell'esercizio dell'opzione, la possibilità di avvalersi di un regime di neutralità fiscale per i trasferimenti di beni diversi da quelli che producono ricavi, il riallineamento dei valori fiscali in caso di precedenti svalutazioni di partecipazioni, il regime fiscale delle perdite anteriori alla tassazione di gruppo, la totale esclusione dalla formazione del reddito imponibile per i dividendi distribuiti dalle società consolidate, la necessità dell'identità del periodo d'imposta, la solidarietà fra le società partecipanti al consolidamento per l'adempimento degli obblighi tributari, prevedendo altresì specifiche rettifiche nella determinazione del reddito fiscale consolidato coerenti con la disciplina del TUIR allora in vigore.

La disciplina originaria del consolidato fiscale è stata profondamente modificata dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244 (*Finanziaria 2008*), che ha adeguato la disciplina del consolidato fiscale ai nuovi contenuti del TUIR risultanti dalle modifiche apportate. Nel corso dei primi anni di attuazione sono stati inoltre chiariti numerosi aspetti di dubbia interpretazione. Data la rilevanza dell'istituto, le Circolari che vengono emesse dall'Agenzia delle Entrate su aspetti della tassazione delle imprese trattano anche specificamente le implicazioni che attengono all'applicazione delle norme sul Consolidato fiscale. Ciò si è verificato di recente, per esempio, per i chiarimenti forniti in tema di [operazioni straordinarie, di deducibilità degli interessi passivi](#), per la deduzione del 10% IRAP dall'imponibile IRES e per l'adesione al processo verbale di constatazione.

Il consolidato fiscale, a seconda dell'area di consolidamento interessata, può essere:

- [Nazionale](#) (artt. 117 – 129 TUIR)
- [Mondiale](#) (artt. 130 – 142 TUIR).

In questo *Quaderno* verranno trattati gli aspetti più rilevanti dal punto di vista applicativo del consolidato fiscale nazionale, essendo il consolidato fiscale mondiale circoscritto a situazioni poco frequenti e sottoposto a vincoli ed adempimenti che lo rendono poco praticabile e, quindi, raramente riscontrabile nella pratica. Questa seconda edizione del *Quaderno* tiene quindi conto delle modifiche normative intervenute e dei

chiarimenti forniti sino al luglio 2009.

Il *Quaderno* riporta i riferimenti normativi a ciascun aspetto specifico trattato e, laddove pertinente, allo specifico Quadro e Rigo del Modello fiscale rilevante. Esso è corredato di un'appendice che richiama la normativa trattata con riferimento ad aspetti specifici comuni nonché l'elenco della normativa e della prassi interpretativa (che l'a. confida sia esaustiva per i casi più frequenti) che si è espressa al riguardo⁽¹⁾.

⁽¹⁾ L'Autore ringrazia la dott.ssa Valentina Sermarini per la collaborazione alla redazione del testo.

1. FINALITÀ (ART. 117)

Il consolidato fiscale nazionale consente la determinazione di **un unico reddito complessivo IRES**, per tutte le società partecipanti al consolidato, indipendentemente dalla distribuzione di dividendi, senza che sia necessario redigere un bilancio consolidato. Tale reddito complessivo risulta dalla **somma algebrica** degli imponibili e delle perdite fiscali di ciascuna società partecipante (inclusa la capogruppo) risultanti dalle rispettive **dichiarazioni dei redditi**. Esse devono, quindi, comunque essere preparate e presentate da ciascuna società partecipante al fine del trasferimento dei dati rilevanti alla società controllante che redigerà, oltre alla propria dichiarazione dei redditi, anche la dichiarazione dei redditi consolidati di gruppo (Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale).

Il consolidamento fiscale non ha rilevanza ai fini **IRAP**.

Gli imponibili o le perdite fiscali delle società partecipanti al consolidato fiscale sono presi in considerazione nella determinazione del reddito complessivo per intero, anche nei casi in cui la partecipazione di controllo **non sia totalitaria**.

2. SOGGETTI AMMESSI AL CONSOLIDAMENTO (ART. 117 E ART. 2 DM)

I soggetti ammessi al consolidamento sono le società controllate e gli enti aventi la forma di cui all'art. 73, c. 1, lettere *a)* e *b)*:

a. SPA, SAPA, SRL, società cooperative e di mutua assicurazione, residenti nel territorio dello Stato (art. 73, comma 1, lett. a)

b. enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (vedi art. 55), residenti nel territorio dello Stato (art. 73, comma 1, lett. b)

c. stabili organizzazioni, che esercitano attività commerciale, di società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti in Italia e residenti in uno Stato con il quale è stato stipulato un trattato contro le doppie imposizioni⁽²⁾ solo, però, in qualità di controllanti.

Si rileva che, per quanto riguarda i soggetti di cui al punto c, è altresì necessaria la sussistenza di un rapporto di effettiva connessione tra detta stabile organizzazione e le partecipazioni possedute dalla controllante non residente in ciascuna delle controllate residenti rispetto alle quali si intende optare per la tassazione di gruppo.

Possono partecipare al regime della tassazione di gruppo in qualità di consolidate solamente società di capitali residenti.

Tuttavia, la Ris. 30.10.2008, n. 409 ha precisato che ai sensi dell'art. 73, c. 5-*bis*, TUIR, anche una società di diritto straniero che non abbia la sede legale o la sede dell'amministrazione principale in Italia, si considera residente nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, se possiede partecipazioni di controllo ex. art. 2359, c. 1, c.c. e, contemporaneamente, si verifica una delle seguenti situazioni:

⁽²⁾ La Circolare 20.12.2004, n. 53/E specifica che sono considerati integrare il requisito in esame i Paesi di cui al Dm 4.9.1996, n. 220, ovvero i Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare le doppie imposizioni che preveda anche un adeguato scambio di informazioni.

- la società estera è controllata, anche indirettamente, da un soggetto italiano, ovvero,
 - la società estera è amministrata da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in maggioranza da amministratori residenti nel territorio dello Stato.

In tali circostanze, l'Agenzia delle Entrate precisa che la società estera, essendo trattata come residente nel territorio dello Stato, ha la possibilità di esercitare l'opzione per il consolidato fiscale nazionale.

Si segnala infine che anche le **società costituite** in una delle forme previste **prima del termine per l'esercizio dell'opzione** di consolidamento, semprechè sia esercitata tale opzione, possono essere **incluse nel consolidamento** fiscale in qualità di controllate a partire dallo stesso esercizio di costituzione.

La stessa possibilità, sia in qualità di controllanti che di controllate e sempre che sia rispettato il termine per l'esercizio dell'opzione, vale per i soggetti che trasferiscono **dall'estero in Italia** la loro residenza ai fini fiscali⁽³⁾ e per le società che assumono una delle forme previste per il consolidamento a seguito di **trasformazione** (art. 2, DM)⁽⁴⁾.

⁽³⁾ Vedi Risoluzioni 12.8.2005, n. 123/E e 01.02.2009, n. 17/E.

⁽⁴⁾ Vedi anche art. 13, comma 11, DM, e Circolare 20.12.2004, n. 53/E per l'individuazione di un'ulteriore possibile caso di società od ente controllante (caso di nuovo sub-consolidamento da parte di ex controllata consolidata).

3. OPZIONE (ART. 117 E ARTT. 4 E 5 DM)

Il consolidamento fiscale presuppone l'esercizio **facoltativo** di un'opzione da parte delle società interessate al consolidamento facenti parte di un gruppo. Si rileva che non è richiesto che tutte le società controllate residenti partecipino al consolidamento nazionale, ciò che invece è richiesto per il consolidato mondiale. Dal consolidato nazionale, quindi, **possono essere escluse società controllate** per le quali non vi sia interesse al relativo consolidamento.

È peraltro possibile che **altre società controllate** si aggregino al regime della tassazione di gruppo in un secondo momento, allargando così il perimetro del consolidamento fiscale (DM art. 2, comma 3 e art. 15), sempre per un periodo di tre esercizi sociali, cosicché il periodo di consolidamento di tali società può risultare sfalsato rispetto a quello delle altre⁽⁵⁾. In tale ipotesi sarà necessario presentare una nuova comunicazione di cui al successivo punto e) per la società che entra a far parte della tassazione di gruppo.

L'opzione ha la durata di **tre esercizi sociali** ed è **irrevocabile**⁽⁶⁾. Tale previsione si giustifica alla luce di motivazioni “di cautela fiscale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione alla tassazione di gruppo per quei soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente transitano all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla predetta procedura”⁽⁷⁾.

L'opzione può essere esercitata alle seguenti **condizioni** (art. 119):

⁽⁵⁾ Vedi Circ. 13.03.2009, n. 8 par. 4.3 nella cui parte iniziale dell'interpello tratta di una società neo-costituita per la quale il triennio è sfalsato rispetto a quello della tassazione di gruppo originaria.

⁽⁶⁾ Per inciso, la disciplina originariamente prevedeva ex art. 4, comma 1, lett. m) DL n. 344/2003, la possibilità di revoca dell'opzione nel caso di adozione dei principi contabili internazionali, revoca non più consentita.

⁽⁷⁾ Vedi relazione di accompagnamento al Decreto.

- a. alternativamente, con riferimento a società partecipante, in qualità di **controllante o di controllata** (comma 1)
 - b. sussistenza di identità della data di chiusura dell'**esercizio sociale** per tutte le partecipanti (lett. a)⁽⁸⁾
 - c. **esercizio congiunto** dell'opzione da parte di ciascuna controllata con la controllante (lett. b)
 - d. elezione di **domicilio** presso la controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione (lett. c)
 - e. **comunicazione** dell'esercizio congiunto dell'opzione all'Agenzia delle entrate, entro il giorno 16 del sesto mese del primo esercizio di consolidamento (lett. d) (art. 5, DM).
- Non possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo:
- a. società che hanno optato, in qualità di partecipata, per il regime della **trasparenza**⁽⁹⁾ (art. 115)
 - b. società che fruiscono di **riduzione dell'aliquota** ordinaria prevista per l'IRES (art. 126, comma 1)
 - c. società in **fallimento, liquidazione coatta amministrativa, grandi imprese in crisi** (art. 126, comma 2).

Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004)

Tale Modello deve essere utilizzato dalla **consolidante** per **comunicare all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione** per la tassazione di gruppo. Esso deve inoltre essere utilizzato nei casi di **rinnovo o mancato rinnovo** dell'opzione al termine del triennio, nonché nei casi di **nuova società** partecipante alla tassazione di gruppo (vedi sopra par. 3) e di **interruzione** della tassazione di gruppo (vedi sotto par. 11).

⁽⁸⁾ V. Circ. 13.03.2009, n. 8, par. 4.3.

⁽⁹⁾ Potranno però aderire al consolidato fiscale le società che hanno optato per l'adesione al regime di tassazione per trasparenza in qualità di soci partecipanti.

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

DECRETO DEL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE 9 GIUGNO 2004

TIPO DI COMUNICAZIONE	Opzione <input type="text"/>	Rinnovo <input type="text"/>	Mancato rinnovo <input type="text"/>	Interruzione <input type="text"/>	Mod. n. <input type="text"/>
------------------------------	------------------------------	------------------------------	--------------------------------------	-----------------------------------	------------------------------

Il modello è preordinato anche all'indicazione del trattamento che verrà riservato alle **perdite fiscali** del gruppo ed alla attribuzione dei versamenti in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo o di mancato rinnovo dell'opzione.

All'**esercizio** od al **rinnovo** dell'opzione nella sezione *Dati relativi alla società consolidata*, casella **Attribuzione perdite**, è quindi richiesta l'indicazione delle modalità di attribuzione delle perdite a ciascuna consolidata, come segue:

1. attribuzione alla società o ente consolidante
2. attribuzione proporzionale alle società che hanno prodotto le perdite
3. attribuzione alle società che hanno prodotto le perdite secondo modalità diverse dalle precedenti.

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA											
Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale									
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Accanto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione			Attribuzione versamenti			
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	giorno	mese	anno	Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite il rimanente	
	1	2	3	4	5			6	7	8	9,00
	,00	,00		,00	,00			,00			,00
											,00

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale									
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Accanto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione			Attribuzione versamenti			
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	giorno	mese	anno	Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite il rimanente	
	1	2	3	4	5			6	7	8	9,00
	,00	,00		,00	,00			,00			,00
											,00

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale									
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Accanto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione			Attribuzione versamenti			
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	giorno	mese	anno	Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite il rimanente	
	1	2	3	4	5			6	7	8	9,00
	,00	,00		,00	,00			,00			,00
											,00

Tali modalità di attribuzione delle perdite dovranno corrispondere, per coerenza, alla relativa clausola che sarà prevista nell'*accordo di consolidamento* (vedi sotto par. 5) da stipulare tra le società partecipanti alla tassazione di gruppo (art. 13 comma 5 DM).

Ciascuna società partecipante al regime della tassazione di gruppo dovrà segnalare la partecipazione alla tassazione di gruppo nella propria

Dichiarazione dei redditi.

Modello Unico Società di Capitali 2009, Frontespizio

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quotidi VO	Quotidi AC	Stati di salvo	Parametri	Indicatori	Addebiti IRPEF	Consolidato	Trasparenza	Fusi	Comunicazione nei termini	Dichiarazione integrativa lavoro	Dichiarazione integrativa lavoro	Eventi eccezionali
	DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ O ENTE														
Partita IVA															
Comune															
Provincia															
Codice Comune															
Sede legale															
Frazione, via e numero civico															
C.a.p.															
Stato estero di residenza															
Codice paese estero															
Codice di identificazione fiscale estero															
Comune															
Provincia															
Codice Comune															
Domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale)															
Frazione, via e numero civico															
C.a.p.															
Data di approvazione del bilancio o rendiconto															
Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto															
Periodo d'imposta															
Stato															
Natura giuridica															
Situazione															
Indirizzo, in caso di fusione, il codice fiscale del soggetto incorporante o risultante dalla fusione e, in caso di scissione, quello del beneficiario designato															
Indirizzo di posta elettronica															
Telefono prefisso numero															
Fax prefisso numero															

4. CONTROLLO (ART. 120 E ARTT. 2 E 3 DM)

Per poter esercitare l'opzione di cui all'art. 117 TUIR, è richiesto che la controllante:

- eserciti sulle controllate consolidate fiscalmente un controllo assembleare con i caratteri descritti all'articolo 2359, comma 1, n. 1, c.c. (controllo di diritto)
- possenga una partecipazione al capitale sociale o un diritto all'utile di bilancio delle società controllate consolidate fiscalmente superiore al 50%, tenendo conto anche delle percentuali possedute indirettamente, con l'applicazione della c.d. demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo e non considerando le azioni senza diritto di voto (lett. a) e b)).

Il requisito del controllo di cui sopra deve sussistere sin dall'inizio di ciascun esercizio per il quale si esercita l'opzione (comma 2) e sino alla chiusura dello stesso.

L'Agenzia delle Entrate⁽¹⁰⁾ ha precisato che le clausole del contratto di pegno che attribuiscono al creditore pignoratizio (ad esempio banca) il diritto di voto nelle assemblee straordinarie non rappresentano una causa ostativa all'esercizio dell'opzione (o, se l'opzione è già stata esercitata, al mantenimento dei relativi effetti); al contrario, non possono essere computate nella percentuale del capitale sociale rilevante ai fini del controllo le azioni con riferimento alle quali vi sia qualsiasi vincolo per il possessore all'esercizio del diritto di voto nelle assemblee ordinarie in quanto possono essere comprese nel computo solo quelle azioni da cui derivi un diritto di voto pieno e incondizionato.

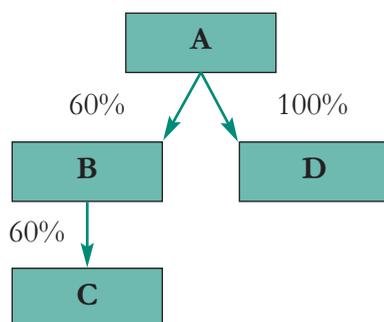
Le clausole che attribuiscono al creditore pignoratizio il diritto di riscuotere i dividendi non impediscono di computare le azioni costituite in pegno tra quelle rilevanti ai fini della sussistenza del requisito del controllo, in quanto il titolare del diritto agli utili rimane sempre, in via

⁽¹⁰⁾ Vedi Risoluzione 27.8.2009, n. 240.

astratta, il possessore delle azioni, il cui debito verso il creditore pignoratizio viene man mano ridotto per effetto del “riversamento” degli utili a quest’ultimo.

Si rileva che il “perimetro di consolidamento” derivante dall’applicazione dei criteri di cui sopra risulta essere diverso sia da quello previsto per la redazione del **bilancio consolidato** (artt. 25 ss. D. Lgs 9 aprile 1991, n. 127), sia da quello applicabile alla disciplina dell’IVA di gruppo.

Per inciso, il concetto di **demoltiplicazione** è estraneo al bilancio consolidato. Infatti, il **controllo** in ambito contabile possiede una qualità transitiva nel senso che, laddove sussiste controllo, questo è integrale, essendo espressione di una **influenza** in ogni caso **dominante**. Esso permane quindi integralmente su tutta la catena societaria di controllo.



- Bilancio consolidato: $A + B + C + D$
- Consolidato fiscale: $A + B + D$ oppure $B + C$.

Si ricorda che non è richiesto che tutte le società che idealmente possono partecipare al consolidato fiscale nazionale debbano esercitare l’opzione.

Si precisa che il rapporto di controllo può sussistere anche attraverso soggetti privi dei requisiti per accedere alla tassazione di gruppo. Di conseguenza, una società residente che possiede il controllo di una società non residente che a sua volta controlla una società residente può optare per il consolidamento fiscale nazionale per le due società residenti, escludendo quella intermedia non residente, essendo precluso ai soggetti esteri l’esercizio dell’opzione in veste di controllati⁽¹¹⁾. Si segnala,

⁽¹¹⁾ Vedi Circ. 20.12.2004, n. 53/E, par. 3, esempio 3.10.

comunque, il caso della società di diritto straniero che non abbia la sede legale o la sede dell'amministrazione principale in Italia che è trattata come residente in Italia e che, pure, può partecipare alla tassazione di gruppo nell'ambito del consolidato fiscale nazionale (vedi sopra par. 2).

5. OBBLIGHI DELLE CONTROLLATE (ART. 121 E ARTT. 7 E 8 DM)

L'applicazione del consolidato fiscale comporta un intenso **scambio di informazioni** e di **denaro** che viene regolato da un "*accordo di consolidamento fiscale*" stipulato fra tutte le società partecipanti al consolidamento. Tale accordo regola specificamente **i tempi** e **le modalità** dello scambio delle informazioni necessarie per addivenire al consolidamento, i tempi e le modalità per il **trasferimento del denaro** fra le società del gruppo conseguenti alla tassazione di gruppo, le modalità di **determinazione delle compensazioni** da riconoscere alle società che hanno sostenuto **perdite fiscali** e le hanno trasferite nell'ambito della tassazione di gruppo e che hanno trasferito **eccedenze di reddito operativo lordo (ROL)** per la deducibilità degli interessi passivi ex art. 96, TUIR, la domiciliazione delle società partecipanti presso la consolidante, nonché le **conseguenze dell'interruzione** della tassazione di gruppo prima della conclusione del triennio di consolidamento o per mancato rinnovo. Vengono altresì regolate le modalità di **assistenza reciproca** nelle ipotesi di indagini da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli organi di controllo. Tali clausole specifiche fanno riferimento alle modalità con le quali si esplica la tassazione di gruppo come nel prosieguo illustrate.

Tali accordi o regolamenti hanno una **natura contrattuale** e la loro stipulazione viene autorizzata dai **consigli di amministrazione** di ciascuna società partecipante sulla base di specifica delibera che precede quella di esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo.

La disciplina fiscale prevede (art. 7, DM):

a. La presentazione della **dichiarazione dei redditi** da parte di ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo (compreso la controllante) **senza liquidazione dell'imposta**, utilizzando in diminuzione dal proprio reddito complessivo le proprie perdite fiscali sostenute negli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo (lett. a); le **perdite fiscali anteriori**, infatti, non sono compensabili nell'ambito del consolidato fiscale nazionale

b. Il regime delle cessioni delle **eccedenze di imposta** nell'ambito dei gruppi di cui all'art. 43-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 602 che

rimane applicabile anche per le società che partecipano alla **tassazione di gruppo** (lett. b)

c. L'indicazione dei redditi prodotti all'estero e la relativa imposta ivi pagata.

Non sono più richiesti:

- la segnalazione dei dati relativi a beni ceduti ed acquistati nell'ambito delle società partecipanti al consolidato in **neutralità fiscale** con indicazione della **differenza** fra valore contabile e valore fiscale (ex art. 123), né

- i dati relativi ai **dividendi** percepiti per i quali effettuare la rettifica in sede di dichiarazione dei redditi del gruppo (art. 8 DM), né

- i dati relativi alla **rideterminazione del pro-rata patrimoniale** per la rettifica in sede di dichiarazione dei redditi del gruppo (art. 122 e art. 8 DM)

poiché le norme di cui sopra sono state abrogate dalla L. 24.12.2009, n. 244 (*Finanziaria 2008*).

Le società controllate devono inoltre trasmettere alla consolidante copia della propria **dichiarazione dei redditi** (art. 8 DM). Trasmettendo alla controllante la propria dichiarazione dei redditi, ciascuna società, oltre a comunicare il proprio reddito imponibile o perdita fiscale comunica anche tutti gli altri dati rilevanti ai fini del consolidamento quali ritenute subite, detrazioni e crediti d'imposta spettanti, acconti autonomamente versati (art. 121, c. 1, lett. a).

Si rileva che il **credito d'imposta spettante per le imposte pagate all'estero** non deve formare oggetto di autonoma determinazione da parte di ciascuna società consolidata. L'articolo 118, 1-*bis*, lett. a, e l'art. 9, DM, chiariscono infatti che il riferimento al "reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione", contenuto nell'articolo 165, deve essere interpretato quale **riferimento al reddito complessivo globale**. Ne consegue che è compito della **società consolidante** quantificare l'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero, utilizzando a tal fine le informazioni necessarie che tutte le società partecipanti al consolidato di gruppo sono tenute a fornire.

Gli obblighi di comunicazione da parte di tutte le società partecipanti alla tassazione di gruppo, compresa la consolidante, si manifestano nella dichiarazione consolidata Modello CNM nel Quadro NX che si compone delle seguenti Sezioni:

Sezione I: Oneri detraibili

Sezione II: Crediti d'Imposta sui Fondi Comuni di Investimento

Sezione III: Crediti d'Imposta per i Redditi prodotti all'Estero

6. NUOVE DISPOSIZIONI SULLA DEDUCIBILITÀ DEGLI INTERESSI PASSIVI

La nuova disciplina che regola la deducibilità degli **interessi passivi** (art. 96, TUIR, risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, c. 33, lett. i, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal periodo d'imposta successivo al quello in corso al 31.12.2007, vedi c. 34) prevede che in caso di partecipazione al consolidato fiscale nazionale l'eventuale **eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati** indeducibili poiché eccedenti il 30% del Risultato Operativo Lordo (ROL), generatisi in capo a un soggetto partecipante, può essere portata in deduzione del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti apportino al consolidato un **ROL non integralmente utilizzato in proprio**. Il c. 1 dell'art. 96 TUIR prevede che l'eccedenza di ROL possa essere utilizzata, senza limiti di tempo, solo a partire **dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007** (dal periodo d'imposta al 31.12.2010 per le società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare). Tuttavia, nell'ambito del consolidato fiscale le istruzioni del Modello CNM 2009 (e quindi anche per il 2008 per il quale le eccedenze di ROL sarebbero inutilizzabili) prevedono che le eccedenze di ROL delle società partecipanti al consolidato fiscale possono essere trasferite al consolidato stesso sino a concorrenza delle eccedenze di interessi passivi indeducibili di altre società partecipanti. In prospettiva le **eccedenze precedenti alla tassazione di gruppo** possono essere utilizzate solo dal soggetto che le ha generate, come previsto anche per le perdite fiscali (art. 96, c. 7 e 8 e Circ. 21.4.2009, n. 19/E, par. 2.6). La trasferibilità diretta alla tassazione di gruppo è vietata anche con riferimento alle eccedenze di interessi **passivi netti indeducibili dei periodi anteriori** a quello di opzione del consolidato fiscale.

Il comma 8 del nuovo art. 96 TUIR contiene una disposizione che ha la finalità di non discriminare l'acquisizione di **imprese estere**, potenzialmente consolidabili, rispetto all'acquisizione di imprese italiane. A tal fine tale disposizione prevede che ai soli fini dell'utilizzo di **eccedenze di ROL**, tra i soggetti virtualmente partecipanti al consolidato

fiscale possono essere incluse, a determinate condizioni, anche le società controllate estere. Le modalità di utilizzo delle eccedenze di ROL e del trasferimento delle eccedenze di interessi passivi netti indeducibili nell'ambito del consolidato fiscale devono essere adeguatamente disciplinate nell'*accordo di consolidamento fiscale*.

Il nuovo comma 5-*bis* dell'art 96, TUIR prevede una **disciplina speciale** per le banche, gli altri soggetti finanziari indicati nell'art. 1 del D. Lgs. 27 gennaio 1992, n. 87, le imprese di assicurazione e le società capogruppo di gruppi bancari e assicurativi. Per tali soggetti gli interessi passivi e gli oneri assimilati che originano da rapporti aventi causa finanziaria sono **deducibili forfetariamente** ai fini IRES nei limiti del 96% del loro ammontare, a nulla rilevando l'ammontare degli interessi attivi o il ROL dell'impresa.

Di conseguenza la norma prevede due distinti regimi⁽¹²⁾:

a. il **regime ordinario** (primi 4 commi dell'art. 96 TUIR) per il quale l'ammontare degli interessi passivi e oneri assimilati derivanti da rapporti aventi cause finanziarie possono essere dedotti a fini IRES integralmente fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati e, per l'eccedenza, nei limiti del 30% del Risultato Operativo Lordo (ROL), come sopra illustrato e con le specificità pure illustrate.

b. il **regime speciale** (comma 5-*bis* dell'art. 96 TUIR) per i soggetti finanziari sopra individuati per i quali la deducibilità degli interessi passivi è per il 96% degli stessi senza alcun riferimento agli interessi attivi o alla misura del ROL.

Quest'ultima disciplina si applica quindi ai soggetti finanziari con **l'eccezione** delle società che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione delle partecipazioni in società esercenti attività diverse da quella creditizia o finanziarie ossia le c.d. **holding industriali** che rientrano nel campo di applicazione del **regime ordinario** di deducibilità degli interessi passivi.

Per inciso si ricorda che una holding è industriale quando il valore contabile delle partecipazioni in società esercenti attività industriali risultante dal bilancio d'esercizio **eccede il 50%** del totale dell'attivo patrimoniale.

Di conseguenza nell'ambito di una tassazione di gruppo può verificarsi che si manifestino **entrambi i regimi di deducibilità** degli interessi passivi, ciascuno applicabile alle singole società partecipanti in relazione alle attività da esse effettivamente esercitate.

⁽¹²⁾ Vedi Circolare 22/7/2009, n. 37/E.

7. EFFETTI DELL'OPZIONE (ART. 118 E ART. 6 DM)

L'effetto principale dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo è rappresentato dalla determinazione di un **unico reddito imponibile** pari alla **somma algebrica rettificata** dell'intero importo di ciascun **reddito imponibile** e di ciascuna **perdita fiscale** delle società partecipanti (comma 1) indipendentemente dalla quota di controllo posseduta dalla consolidante.

Tale effetto si esplica in particolare nei confronti della società **controllante** alla quale fanno capo una serie di effetti specifici ed adempimenti. Infatti, la società controllante:

- a.** riporta a nuovo l'eventuale **perdita** risultante dal consolidamento dei risultati fiscali individuali (comma 1)
- b.** liquida l'**imposta dovuta** sul reddito imponibile complessivo al netto dei crediti trasferiti (comma 1)
- c.** liquida l'**eccedenza rimborsabile o riportabile** a nuovo per l'intero gruppo di società (comma 1)
- d.** provvede ai versamenti **a saldo e in acconto** sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto come indicata nella dichiarazione dei redditi del consolidato (comma 3)
- e.** calcola, per il **primo esercizio** del periodo triennale, l'acconto dell'IRES sulla **somma algebrica** dei singoli redditi delle società partecipanti al consolidamento, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate da ciascun partecipante per il periodo di imposta precedente all'inizio del consolidamento (comma 3)⁽¹³⁾.

⁽¹³⁾ Nel primo periodo di tassazione di gruppo, nel caso in cui gli acconti siano stati calcolati col "metodo storico" e nell'ipotesi in cui essi siano stati versati separatamente, non trovano applicazione le norme riguardanti la responsabilità solidale per omesso versamento previste all'art. 127, commi 3 e 4.

In particolare, si rileva che:

- le **perdite fiscali relative agli esercizi anteriori** all'esercizio dell'opzione di consolidamento possono essere utilizzate solo dalle **società che le hanno generate** (comma 2)⁽¹⁴⁾

- le **eccedenze di imposta riportate a nuovo** relative agli **esercizi anteriori** all'esercizio dell'opzione di consolidamento **possono** essere utilizzate alternativamente dalla **controllante** (alla quale esse possono quindi essere trasferite) o dalle **società cui esse competono** (comma 2).

Le **somme percepite o versate in contropartita dei vantaggi fiscali** derivanti dal consolidamento **non sono rilevanti ai fini fiscali** (artt. 118, comma 4).

Lo **stesso trattamento** si applica anche alle somme percepite e versate per compensare gli svantaggi fiscali che derivano dalla **interruzione** della tassazione di gruppo, sia in caso di interruzione prima del triennio ex art. 124, comma 6, sia in caso di **mancato rinnovo** dell'opzione ex art. 125, comma 3.

La norma in esame ha lo scopo di rendere del tutto **neutrali**, ai fini IRES, gli effetti degli accordi intervenuti tra le società che aderiscono al consolidato con riferimento alle **somme versate e percepite in contropartita dei vantaggi e degli svantaggi** conseguenti all'operatività del regime di tassazione consolidata. La disposizione in commento non fissa alcun limite quantitativo entro il quale la norma in esame debba trovare applicazione.

Tuttavia, si ritiene che l'irrilevanza reddituale debba riferirsi alle somme corrisposte o ricevute in contropartita purché nel limite massimo dell'imposta teorica cui le stesse somme sono commisurate.

Modello Unico Società di Capitali 2009, Quadro RF

Per le **somme versate in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti** per effetto dell'esercizio dell'opzione è necessario indicare una

⁽¹⁴⁾ La Risoluzione 6/7/2009, n. 174 ha rilevato che è consentito alla società consolidante che abbia perdite precedenti all'inizio della tassazione di gruppo di utilizzare in proprio tali perdite a fronte di redditi derivanti dalla redditività di una società incorporata, nel rispetto dei limiti dei vincoli di cui all'art. 172, comma 7, TUIR. La Risoluzione rileva infatti che la tassazione di gruppo non fa venire meno le norme previste per l'utilizzo delle perdite fiscali nell'ambito della fusione tra società.

corrispondente variazione in **aumento** da indicare nel rigo RF32, cod. 99.



PERIODO D'IMPOSTA 2008

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

**R REDDITI
QUADRO RF**

Determinazione del reddito di impresa

Mod. N.

--	--	--

Per le **somme percepite in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti** per effetto dell'opzione occorre operare una variazione in diminuzione da indicare nel rigo RF54, cod. 99.

RF48 Utili distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato																			,00
RF49 Ammontare dei crediti di imposta se imputati al conto economico																			,00
RF50 Reddito esente e detassato																			,00
RF51 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)																			,00
RF52 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata																			,00
RF53 Prima applicazione IAS/IFRS																			,00
Rimanenze																			,00
RF54 Altre variazioni in diminuzione																			,00
RF55 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIZIONE																			,00
RF56 SOMMA ALGEBRICA (A o B) + C + D - E																			,00
RF57 Redditi da partecipazione																			,00
RF58 Perdite da partecipazione																			,00
RF59 REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita)																			,00
RF60 Erogazioni liberali																			,00
RF61 REDDITO																			,00
RF62 PERDITA																			,00

8. L'ACCERTAMENTO E IL PROCESSO TRIBUTARIO NEL CONSOLIDATO NAZIONALE⁽¹⁵⁾

Il generico obbligo di collaborazione fra le società controllate partecipanti al consolidamento e la consolidante si manifesta in modo particolare nel procedimento di accertamento. Tale obbligo permane anche successivamente al periodo di validità dell'opzione. Questo per consentire alla consolidante di adempiere ai propri doveri nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria, senza che alla *fiscal unit* sia riconosciuta la titolarità di un autonomo soggetto d'imposta. Ciascuna società partecipante, infatti, mantiene la propria titolarità dell'obbligazione tributaria con conseguenti obblighi.

L'attività di accertamento si esplicherà, quindi, separatamente nei confronti della società partecipante interessata rispetto a quella per la società consolidante, tenendo presente che ciò vale solo per la IRES, mentre per l'IRAP, l'IVA, ritenute e imposte sostitutive il procedimento di accertamento seguirà le procedure ordinarie.

Il procedimento di **accertamento** sulla tassazione di gruppo ai fini IRES si articola su due **distinti livelli**, con riferimento ai quali è prevista l'emissione di distinti atti.

Il **primo livello** comprende le **società consolidate** e gli **atti** che hanno ad oggetto la rettifica della dichiarazione presentata da ciascuna società consolidata, ivi compresa la consolidante in qualità di consolidata, per la determinazione del loro reddito complessivo netto (utile o perdita) e dell'IRES teorica, essendo questa dovuta dalla consolidante ma comunque di interesse della consolidata poiché il suo ammontare rappresenta la misura massima di responsabilità della consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito⁽¹⁶⁾. Di conseguenza

⁽¹⁵⁾ Vedi Circolare 31.10.2007, n. 60, *Consolidato nazionale artt. 117-129 del TUIR – Istruzioni operative sul procedimento di accertamento*.

⁽¹⁶⁾ Vedi art. 127, comma 2, TUIR.

alla rettifica operata ai fini IRES per una società consolidata (UNICO SC) corrisponderà una equivalente rettifica nel modello CNM per la liquidazione dell'imposta stessa, salvo che il modello CNM sia rettificato autonomamente per violazioni riferibili al modello stesso.

In particolare l'invito al contraddittorio deve essere notificato dall'Ufficio competente sia alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante, sia alla consolidante come tale. A seguito del ricevimento dell'atto impositivo la consolidata può alternativamente:

- non impugnare l'atto e prestare acquiescenza; pur essendo un punto dibattuto, si ritiene che la consolidante non possa “sostituirsi” alla consolidata impugnando l'atto impositivo, stante il principio di **autonomia soggettività** di imposta di ogni società partecipante al consolidato
- impugnare l'atto innanzi alla competente Commissione tributaria provinciale; in tal caso la consolidante potrà/dovrà intervenire volontariamente (o essere chiamata in causa) nel giudizio promosso dalla consolidata, in virtù del disposto del comma 3 dell'art. 14 del D. Lgs. 546/1992.

Il **secondo livello** riguarda esclusivamente la **società consolidante** e gli **atti** che hanno ad oggetto la conseguente rettifica del Modello CNM (Consolidato Nazionale Mondiale) nella parte del reddito complessivo (o perdita) globale e della liquidazione dell'IRES. A seguito del ricevimento dell'atto impositivo la consolidante può:

- non impugnare l'atto lasciando che lo stesso diventi definitivo; si ritiene che la consolidata non possa impugnare l'avviso di accertamento, tuttavia potrebbero sorgere complessi contenziosi civilistici tra la consolidante e la consolidata che, avendo impugnato magari vittoriosamente il proprio atto di primo livello, resterebbe in tale ipotesi obbligata solidalmente per l'imposta richiesta alla consolidante che non avesse impugnato
- impugnare l'avviso; laddove la consolidata abbia già impugnato l'atto di primo livello, si ritiene che la consolidante non possa impugnare l'avviso di accertamento di secondo livello, se non per **vizi propri**.

Nessun problema pone la definizione mediante l'istituto di **accertamento con adesione** effettuato dalla consolidante nell'ambito del primo livello del procedimento di accertamento, a seguito del quale verrà determinata la maggiore imposta dovuta. L'accertamento con adesione rende definitiva e certa la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni richiesti nell'atto, risultando indifferente alle vicende relative ai precedenti avvisi di accertamento emessi in capo alle consolidate o con riferimento al Modello CNM.

L'adesione al processo verbale di constatazione deve essere presentata dalla società consolidata al competente, o ai competenti Uffici ed all'organo verbalizzante, se diverso. Tale iniziativa vale per la società consolidata interessata per le imposte da essa direttamente dovute e, cioè, l'IRAP e l'IVA. L'Ufficio destinatario una volta definito l'accertamento parziale, procederà all'invio dell'atto di definizione di PVC, nonché emetterà un atto di definizione per la società consolidante per l'IRES. Entro i trenta giorni successivi la consolidante potrà manifestare la propria volontà di definire la propria posizione provvedendo, in caso di definizione del PVC ad eseguire il versamento delle somme risultanti dall'atto di definizione medesimo entro i venti giorni successivi. In mancanza della definizione la posizione della società consolidante formerà oggetto di un distinto accertamento, con irrogazione delle sanzioni in misura ordinaria⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁷⁾ Vedi Circolare 17.09.2008, n. 55.

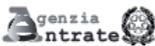
9. VARIAZIONI ALLA SOMMA ALGEBRICA DEGLI IMPONIBILI E DELLE PERDITE DELLE SOCIETÀ PARTECIPANTI AL CONSOLIDAMENTO (ART. 122 E ARTT. 8 E 9 DM)

La società consolidante, oltre alla propria dichiarazione dei redditi, deve presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale fiscale come somma algebrica dei redditi imponibili e delle perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi di ciascuna società partecipante, che le sarà stata trasmessa come previsto dall'art. 8 DM.

Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2009



CONSOLIDATO NAZIONALE E MONDIALE
2009



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

PERIODO D'IMPOSTA 2008

QUADRO NF
DETERMINAZIONE DEL REDDITO
COMPLESSIVO GLOBALE

Mod. N.

--	--	--

NF1 SOCIETÀ O ENTE CONSOLIDANTE	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Perdite illimitate 4	Operazioni straordinarie 5
	,00	,00		
NF2 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Perdite illimitate 4	Operazioni straordinarie 5
1	,00	,00		
NF3 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Perdite illimitate 4	Operazioni straordinarie 5
1	,00	,00		
NF4 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Perdite illimitate 4	Operazioni straordinarie 5
1	,00	,00		
NF5 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Perdite illimitate 4	Operazioni straordinarie 5
1	,00	,00		
NF6 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Perdite illimitate 4	Operazioni straordinarie 5
1	,00	,00		
NF7 Totale	Perdite non compensate 1	Reddito o perdita 2	Reddito minimo 3	Reddito o perdita complessivo 4
	,00	,00	,00	,00

Il modello è predisposto sia per il consolidato nazionale che per il consolidato mondiale. Il quadro NF *Determinazione del reddito complessivo globale* contiene la sezione **prima** per la *Somma algebrica dei redditi complessivi netti*, righe da NF1 a NF7.

La disciplina della tassazione di gruppo **non comporta più** le seguenti **variazioni** alla somma algebrica dei redditi dei soggetti partecipanti al consolidamento previste dalla versione originaria dell'art. 122:

a. in **diminuzione** per la **quota imponibile (pari al 5%) dei dividendi** distribuiti dalle controllate a società partecipanti al consolidamento (art. 87, comma 1), anche se provenienti da **esercizi precedenti** a quello dell'esercizio dell'opzione (lett. a). La rettifica in esame doveva essere operata in base al criterio di cassa nel periodo d'imposta in cui i dividendi erano percepiti

b. in **diminuzione** o in **aumento** per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale di cui all'art. 97, ora abrogato

c. in **diminuzione** per l'importo corrispondente alla differenza fra il valore contabile e quello fiscale dei beni assoggettati a regime di neutralità di cui all'art. 123, ora abrogato.

Di conseguenza il quadro NF, sezione II, *Rettifiche di Consolidamento* non riporta più la rettifica originariamente prevista per il 5% dei dividendi⁽¹⁸⁾, ma conserva le rettifiche riguardanti l'ex pro-rata patrimoniale e il regime di neutralità per i **recuperi** riferibili ai periodi di imposta precedenti, mentre richiede una nuova rettifica di consolidamento conseguente al nuovo regime di deducibilità degli interessi passivi (V. sopra par. 5).

SEZIONE II			
Rettifiche di consolidamento			
NF8	Interessi passivi		,00
NF9	Recupero pro-rata patrimoniale	1	2
		,00	,00
NF10	Regime di neutralità		,00
NF11	Totale variazioni		,00

⁽¹⁸⁾ La detassazione completa dei dividendi e dei proventi assimilati distribuiti tra società aderenti al consolidato è stata abrogata dalla Finanziaria 2008 a partire dalle distribuzioni deliberate dal 1° settembre 2007. Fanno tuttavia eccezione le distribuzioni dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007 (anno 2006 per le società con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) per le quali continua ad applicarsi la piena esclusione nell'ambito del consolidato anche nell'ipotesi in cui la relativa delibera sia successiva al 31 agosto 2007 (Legge 24/12/2007, n. 244, art. 1 comma 34).

I dati da indicare nella Sezione II sono analizzati nella Sezione III (Regime di Neutralità) e nella Sezione V *Interessi Passivi Deducibili* nell'ambito del Consolidato Fiscale⁽¹⁹⁾.

SEZIONE III			
Dati relativi ai trasferimenti infragruppo in regime di neutralità			
	Codice fiscale	Valore civile	Valore fiscale
NF13	1	2	3
			,00
NF14	1	2	3
			,00
NF15	1	2	3
			,00
NF16	1	2	3
			,00

SEZIONE V			
Interessi passivi deducibili ex art. 96, commi 7 e 8, del TUIR			
	Codice fiscale	Eccedenza di interessi passivi	Eccedenza di ROL
NF25	1	2	3
			,00
NF26			,00
NF27			,00
NF28			,00
NF29			,00
NF30			,00

Ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo, compresa la consolidante, dovrà segnalare nella propria dichiarazione dei redditi le **informazioni rilevanti per la società consolidante** ai fini della tassazione di gruppo, nel Modello Unico Società di Capitali Quadro GN *Determinazione del reddito complessivo ai fini del consolidato*.

Modello Unico Società di capitali 2009, quadro GN

Il quadro GN deve essere compilato dalle società che hanno optato per il consolidato nazionale e/o mondiale ai fini della determinazione del proprio reddito complessivo e **non** della determinazione dell'IRES dovuta. Esso si compone delle seguenti sezioni:

- Sezione I: Determinazione del reddito complessivo
- Sezione II: Utilizzo eccedenza IRES precedente Dichiarazione
- Sezione III: Eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite al

⁽¹⁹⁾ Le banche e gli altri soggetti finanziari devono utilizzare la Sezione IV.

consolidato fiscale

- Sezione IV: Dati
- Sezione V: Crediti d'imposta concessi alle imprese e trasferiti al consolidato
- Sezione VI: Redditi prodotti all'estero e relative imposte
- Sezione VII: Eccedenze d'imposta di cui all'art. 165, comma 6
- Sezione VIII: Dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento.



SOCIETÀ DI CAPITALI
2009
genzia entrate

PERIODO D'IMPOSTA 2008

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

REDDITI QUADRO GN
Determinazione del reddito complessivo ai fini del consolidato

Mod. N.

		Codice fiscale della società consolidante											
SEZIONE I Determinazione del reddito complessivo	GN1	Reddito	Utile netto										
			1	,00	2	,00					,00		
	GN2	Perdita											,00
	GN3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento											,00
	GN4	Perdite scomputabili (di cui di anni precedenti ¹)	,00	1					2	,00			
	GN5	Perdite da trasferire	Perdite non compensate					Proventi esenti					
		1	,00	2	,00	3	,00				,00		
GN6	Reddito complessivo netto (di cui reddito minimo ¹)	,00	2	,00	3	,00			4	,00			

		Verso partecipanti		Dedotti		Verso esteri		
SEZIONE VIII Dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento	GN35	Interessi passivi art. 96, c. 5-bis, TUIR	1	,00	2	,00	3	,00
	GN36	Interessi passivi art. 96, c. 7, TUIR	Eccedenza di interessi passivi		Eccedenza di ROL			
			1	,00	2	,00		
GN37	Valore dei beni acquisiti in regime di neutralità	Civile		Fiscale				
		1	,00	2	,00			

In particolare, alla sezione VIII non sono più riportati quali dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento ex art. 122 di cui alla versione originaria **a.** l'importo corrispondente alla **quota imponibile dei dividendi** percepiti nel periodo d'imposta da società controllate partecipanti alla tassazione di gruppo, **b.** l'importo risultante dalla **rideterminazione del pro rata patrimoniale** e **c.** l'importo delle **plusvalenze** per le quali si fosse optato per il regime di neutralità previsto per i trasferimenti infragruppo, bensì le informazioni relative a:

- interessi passivi (rigo GN36) per, alternativamente, *Eccedenza di interessi passivi* (colonna 1) o *Eccedenza di ROL* (colonna 2)
- valore dei beni acquisiti in neutralità fiscale (GN37) per l'indicazione del valore civile (colonna 1) e fiscale (colonna 2) ai fini del recupero delle differenze ancora in sospensione.

10. EFFETTI DELLA NEUTRALITÀ FISCALE DEI TRASFERIMENTI INFRAGRUPPO UTILIZZATA DURANTE LA VIGENZA DELL'ART. 123

Come in precedenza richiamato, l'art. 123 che prevedeva la possibilità di optare per la neutralità fiscale per le operazioni infragruppo che hanno per oggetto beni che non danno luogo a ricavi (art. 85) o **partecipazioni** che non godono della **participation exemption** in caso di cessione (art. 87) è stato abrogato. La società cedente e la società cessionaria partecipanti al consolidamento potevano **optare** per la **neutralità fiscale** dell'operazione stessa, a condizione che nella **dichiarazione dei redditi** fosse evidenziata la differenza fra il valore riconosciuto fiscalmente e il valore contabile. I beni **ceduti** in regime di neutralità fiscale mantenevano il **valore fiscale precedentemente riconosciuto** al bene trasferito, mentre per le **partecipazioni** cedute in regime di neutralità fiscale rimaneva invariata per il cessionario la **classificazione** operata nel primo bilancio del periodo di possesso del cedente e non si vanificava la **durata del possesso** del cedente⁽²⁰⁾.

A seguito della soppressione dell'art. 123 non è più possibile optare per

⁽²⁰⁾ Nella disciplina originaria, si ricorda, non potevano essere utilizzate le **perdite fiscali precedenti** all'inizio della tassazione di gruppo per la compensazione della successiva plusvalenza realizzata dalla società cessionaria, a meno di interpello preventivo ai sensi dell'art. 37-bis, c. 1, lett. f-bis), DPR 600/1973 (comma 2). La previsione trovava applicazione anche nell'eventualità che il bene ceduto all'interno del gruppo in regime di neutralità fosse successivamente **riclassificato dal cessionario**, così da generare, per effetto della successiva cessione, **ricavi** e non **plusvalenze**.

Si rileva che la disciplina in esame non era applicabile alle cessioni che generano minusvalenze, né ai trasferimenti diversi da quelli a titolo oneroso. Inoltre, era possibile optare per la **neutralità fiscale** per i trasferimenti anteriori alla comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo.

Infine, per avvalersi del regime di neutralità anche in relazione a **successivi trasferimenti del medesimo bene** nell'ambito del gruppo (già acquisito in neutralità) e quindi per mantenerne l'originario valore fiscale, era necessario esercitare la relativa opzione anche in occasione della stipula di ciascuno dei successivi contratti di trasferimento.

la neutralità fiscale dei nuovi trasferimenti infragruppo dei beni sopra citati. Di conseguenza le società partecipanti alla tassazione di gruppo, in prospettiva, potranno effettuare rettifiche solo in aumento nella propria dichiarazione dei redditi nel Modello Unico SC, Quadro RF per:

a. la società **cessionaria**, per la **rettifica degli ammortamenti civilistici** per l'importo pari alla differenza tra la quota di ammortamento calcolata sul "valore contabile" e quella calcolata sul valore fiscalmente riconosciuto trasferito dal cedente

b. la società **cessionaria**, per la tassazione della **plusvalenza** in sospensione d'imposta realizzata a seguito della successiva cessione di tali beni.

RF23 Variazioni ex artt. 118 e 123																		
	1	2		3		4		5		6		7		8		9		10
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	
RF54 Altre variazioni in diminuzione																		
	1	2		3		4		5		6		7		8		9		10
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	
	11	12		13		14		15		16		17		18		19		20
			,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00		,00	

Per inciso, questi sono i righi che devono essere utilizzati anche per neutralizzare i **costi** per le somme versate in contropartita dei **vantaggi fiscali** ricevuti per effetto della tassazione di gruppo e i **proventi** per i vantaggi fiscali ricevuti per effetto della tassazione di gruppo.

Si rileva che nessuna variazione veniva apportata dalla società **cedente** in sede di determinazione del **proprio reddito imponibile**, il quale era, pertanto, influenzato dalla plusvalenza da cessione pari alla differenza tra

Il regime di neutralità **cessava** nei casi di:

- successiva cessione (o atto ad essa equiparato) del bene a soggetti consolidati **senza** esplicitare nel relativo contratto l'**opzione congiunta** per il regime di neutralità
- successiva cessione (o atto ad essa equiparato) del bene a **soggetti non inclusi nel consolidato**
- successiva cessione (o atto ad essa equiparato) del bene ad un prezzo inferiore al valore fiscale, vale a dire cessione che genera **minusvalenze fiscalmente rilevanti**
- interruzione o mancato rinnovo** del consolidato.

Nelle ipotesi richiamate ai punti a) (cessione dei beni senza ricorso all'opzione per la neutralità) e b) (cessione a soggetti non inclusi nel perimetro di consolidamento), il soggetto che aveva effettuato il trasferimento al di fuori del regime di neutralità ("successivo cedente" e ultimo cessionario in neutralità) doveva effettuare nel periodo d'imposta in cui aveva effetto la successiva cessione una variazione in aumento pari alla "residua differenza" tra il valore contabile e il valore fiscale, come è ora richiesto per le residue plusvalenze ancora in sospensione d'imposta.

corrispettivo e costo non ammortizzato del bene. Tale plusvalenza, ai fini della sua neutralizzazione nell'ambito della tassazione di gruppo, veniva segnalata in una sezione apposita della dichiarazione dei redditi della società cedente per la rettifica nell'ambito della tassazione di gruppo nel Modello CNM.

11. INTERRUZIONE DELLA TASSAZIONE DI GRUPPO PRIMA DEL COMPIMENTO DEL TRIENNIO (ART. 124 E ARTT. 11, 12 E 13 DM)

L'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio comporta la **perdita di alcuni benefici** dei quali il gruppo ha beneficiato dal punto di vista **fiscale** e produce effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale si è verificato il fatto che ha comportato l'interruzione del regime fiscale di gruppo.

L'art. 119, comma 2, dispone che *“non viene meno l'efficacia dell'opzione nel caso in cui per l'effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta”*.

Similmente, l'art. 124, comma 5 recita: *“nel caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non appartenenti al consolidato può essere richiesta, mediante l'esercizio dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212, la continuazione del consolidato”*, rimandando all'apposito decreto la disciplina di **ulteriori** casi di operazioni straordinarie che possono **o meno**⁽²¹⁾ interrompere il regime del consolidato fiscale.

L'art. 11 DM ha quindi disposto che non interrompono la tassazione di gruppo le seguenti ulteriori fattispecie:⁽²²⁾

a. Fusione tra società consolidate: il vincolo di permanenza temporale nel consolidato delle società partecipanti alla fusione si trasferisce alla società risultante dalla fusione, che è tenuta a rispettarne il termine che scade per ultimo

b. Fusione per incorporazione della consolidante in una consolidata: permane la tassazione di gruppo nei confronti delle altre consolidate

⁽²¹⁾ Vedi anche Circolare 20.12.2004, n. 53/E, par. 7.3.

⁽²²⁾ Vedi Risoluzione 12.3.2007, n. 44/E.

c. Fusione per incorporazione di società non inclusa nel consolidato in società inclusa nel consolidato: permane la tassazione di gruppo qualora sussistano i requisiti di cui all'art. 117⁽²³⁾⁽²⁴⁾⁽²⁵⁾

d. Scissione totale o parziale di consolidata che non comporti modifica della compagine sociale: permane la tassazione di gruppo qualora sussistano i requisiti richiesti di cui all'art. 117, comma 1; in tal caso, le società beneficiarie che si costituiscono per effetto della scissione si considerano partecipanti alla tassazione di gruppo per un periodo pari a quello residuo della società scissa, ancorché non esercitino l'opzione di cui all'art. 117, comma 1

e. Consolidata beneficiaria di una scissione di società, anche non inclusa nella tassazione di gruppo: continua la tassazione di gruppo qualora permangano i requisiti richiesti di cui all'art. 117

f. Scissione parziale della consolidante: permane la tassazione di gruppo qualora sussistano i requisiti richiesti di cui all'art. 117, comma 1⁽²⁶⁾

g. Liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata: permane la tassazione di gruppo

h. Conferimenti effettuati da soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo: permane la tassazione di gruppo qualora permangano i requisiti richiesti di cui all'art. 117

i. Scissione totale della consolidante: permane la tassazione di gruppo in caso di esito positivo dell'istanza di interpello.

Si segnala inoltre che la **fusione tra la consolidante e una o più consolidate** estingue la tassazione di gruppo tra i soggetti stessi, ma senza che si verifichino gli effetti di cui all'art. 124 TUIR (art. 11, c.2, DM).

⁽²³⁾ Nel caso di fusione inversa nella quale la capogruppo non consolidata venga incorporata da una sua controllata consolidante di un'altra società (caso di accorciamento della catena societaria) non si interrompe la tassazione di gruppo. Le eventuali perdite precedenti della capogruppo incorporata, nei limiti della riportabilità a nuovo ai sensi dell'art. 172 comma 7 TUIR, non sono utilizzabili nell'ambito della tassazione di gruppo essendo, appunto, precedenti all'ingresso nella tassazione di gruppo. (Vedi Risoluzione 19.06.2008, n. 251/E).

⁽²⁴⁾ La *Consulenza giuridica* n. 904-15/2008 in risposta ad istanza presentata dall'ODCEC di Milano conferma che è solo la fusione di una società consolidata in altra non inclusa nel consolidato che costituisce causa di interruzione del consolidato fiscale (causa che può essere rimossa mediante l'esercizio del diritto di interpello ai sensi dell'art. 11, L. 27.07.2000, n. 212), confermando che l'incorporazione di una società non consolidata in una consolidata non comporta interruzione del consolidato fiscale..

⁽²⁵⁾ Vedi Risoluzione 20.03.2008, n. 103/E.

⁽²⁶⁾ Vedi Circolare 16.03.2005, n. 10/E, par. 8.1.

L'art. 12 DM regola il trattamento fiscale di particolari casi di fusione e liquidazione volontaria con riferimento agli effetti temporali delle operazioni stesse nel corso del periodo d'imposta.

Per le operazioni di cui sopra per le quali non si verifica l'interruzione della tassazione di gruppo deve essere compilato il quadro GC.

Modello Unico Società di Capitali 2009, quadro GC

Oltre che nei casi di perdita del requisito del controllo così come definito dall'art. 120, si verifica l'interruzione della tassazione di gruppo anche nei seguenti casi:

a. Fusione di una società controllata in un'altra non inclusa nel consolidato fiscale (art. 124, comma 5)

b. Fallimento e liquidazione coatta amministrativa della consolidante o di una consolidata (art. 126, comma 2)⁽²⁷⁾

c. Disallineamento della data di chiusura degli esercizi sociali tra le società che hanno optato per la tassazione di gruppo⁽²⁸⁾

d. Fruizione di un regime fiscale agevolato da parte di una delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo.

A tali casi si aggiungono quelli individuati dall'art. 13, comma 1, DM:

a. Liquidazione giudiziale

b. Trasformazione di una società soggetta all'IRES in società non soggetta a tale imposta

c. Trasformazione della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'art. 120 (SPA, SRL, SAPA)

d. Trasformazione della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'art. 117

e. Trasferimento all'estero della residenza, ai sensi dell'art. 166, della consolidata o della consolidante se la stessa non rispetta le condizioni di cui all'art. 117, comma 2

f. Fusione tra consolidata e società non inclusa nella tassazione di gruppo.

⁽²⁷⁾ In questo caso non si applica però il *recapture* degli interessi passivi resi deducibili per la disapplicazione della disciplina del pro-rata (art 13, comma 4, DM).

⁽²⁸⁾ Nel caso in cui si modifichi la chiusura dell'esercizio sociale da parte di tutti i soggetti partecipanti al regime della tassazione di gruppo non si producono effetti interruttivi sulla prosecuzione del regime (v. Circ. 13.03.2009, n. 8, par. 4.3).

Particolari effetti sono previsti nei casi in cui la consolidante opti, congiuntamente con altra società, per la tassazione di gruppo in qualità di controllata, ciò che comporta l'interruzione della tassazione di gruppo relativamente al consolidato fiscale precedente con gli effetti conseguenti all'interruzione di cui all'art. 124 (art. 13, comma 5 DM) a meno che tutte le altre società aderenti alla tassazione di gruppo optino a loro volta con la controllante nel medesimo esercizio, nel qual caso l'interruzione non produce gli effetti di cui all'art. 124 (art. 13, comma 6 DM).

Le consolidate per le quali viene meno il requisito del controllo a loro volta controllanti e le società controllate da queste possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo, sin dall'esercizio in cui è venuto meno il requisito del controllo, qualora sia effettuata la comunicazione di cui all'art. 119, comma 1, lettera d), nel termine ivi indicato o, se decorso, entro il mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito del controllo (art. 13, comma 11 DM).

Nei casi diversi da quelli previsti dal DM, può ancora essere richiesta la continuazione della tassazione di gruppo da parte della società che effettua l'operazione mediante l'esercizio dell'[interpello](#) ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (art. 13, comma 2, DM).

Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004)

Entro [trenta giorni](#) dal verificarsi dell'evento che ha comportato l'interruzione della tassazione di gruppo ai sensi del presente articolo, la [consolidante](#) deve comunicare all'Agenzia delle entrate la perdita di efficacia dell'opzione (casella *Interruzione* nel riquadro *Tipo di comunicazione*), nonché l'importo delle eventuali perdite residue attribuito a ciascuna società ex consolidata (opzionale).

Per la società [controllante](#) e per il periodo d'imposta nel quale essa perde il requisito del controllo, il suo reddito imponibile deve essere rettificato come segue:

a. recupero a tassazione degli [interessi passivi da pro rata patrimoniale in precedenza dedotti](#) per i periodi di imposta precedenti del triennio per quelli residui dalla precedente disciplina

b. recupero a tassazione delle [plusvalenze in sospensione](#) per l'importo residuo di cui alla precedente disciplina sia che il requisito del controllo venga meno nei confronti del cedente, sia che esso venga meno

Resta fermo che l'importo massimo della perdita imputabile alle società uscenti non potrà eccedere l'importo delle perdite trasferite al consolidato fiscale dalla medesima al netto degli utilizzi che delle stesse abbia eventualmente fatto la consolidante in sede di determinazione del reddito complessivo globale.

Infine, in caso di mancata indicazione del criterio di ripartizione delle perdite al momento dell'invio della Comunicazione di inizio o di rinnovo del regime di consolidamento fiscale, il criterio utilizzabile sarà quello della esclusiva attribuzione al soggetto consolidante⁽³¹⁾.

Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004)

Nei *Dati relativi alla società consolidata*, casella Attribuzione versamenti è richiesta l'indicazione dell'importo dei versamenti già effettuati e in tutto o in parte attribuiti a ciascuna ex consolidata (art. 124 comma 3).

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

DECRETO DEL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE 9 GIUGNO 2004

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale					
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione		Attribuzione versamenti
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	giorno	mese	anno
1	2	3	4	5			6
,00	,00	,00	,00	,00			,00

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale					
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione		Attribuzione versamenti
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	giorno	mese	anno
1	2	3	4	5			6
,00	,00	,00	,00	,00			,00

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale					
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione		Attribuzione versamenti
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	giorno	mese	anno
1	2	3	4	5			6
,00	,00	,00	,00	,00			,00

⁽³¹⁾ Vedi Circolare 16.03.2005 n. 10/E, par. 8.5.

L'adempimento equivalente per la società consolidante viene espletato nel modello della tassazione di gruppo, come segue:

Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2009, Quadro NI



**CONSOLIDATO NAZIONALE E MONDIALE
2009**

agenzia entrate

PERIODO D'IMPOSTA 2008

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Mod. N.

--	--	--

QUADRO NI

INTERRUZIONE DELLA TASSAZIONE DI GRUPPO

	Totale I acconto versato	I acconto imputato al gruppo					
SEZIONE I Dati relativi ai versamenti							
NI1	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
VERSAMENTI UTILIZZATI							
NI2	Totale II acconto versato <input type="text" value=""/>	II acconto imputato al gruppo <input type="text" value=""/>					
VERSAMENTI ATTRIBUITI							
	Codice fiscale	Data	I acconto	II acconto			
NI3	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>			
NI4	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>			
NI5	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>			
NI6	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>			
NI7	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>			
SEZIONE II Cessione eccedenza IRES ex art. 43-bis D.P.R. n. 602 del 1973	Codice fiscale	Importo					
NI8	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
NI9	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>					
NI10	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>					
SEZIONE III Attribuzione delle perdite	Codice fiscale	Perdita riportabile senza limiti di tempo					
NI14	1 <input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
	Perdita del 5° periodo d'imposta precedente	Perdita del 4° periodo d'imposta precedente	Perdita del 3° periodo d'imposta precedente	Perdita del 2° periodo d'imposta precedente	Perdita del 1° periodo d'imposta precedente	Perdita del presente periodo d'imposta	
	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>	6 <input type="text" value=""/>	7 <input type="text" value=""/>	8 <input type="text" value=""/>	
NI15	<input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>	6 <input type="text" value=""/>	7 <input type="text" value=""/>	8 <input type="text" value=""/>	
NI16	<input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>	6 <input type="text" value=""/>	7 <input type="text" value=""/>	8 <input type="text" value=""/>	
NI17	<input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>	6 <input type="text" value=""/>	7 <input type="text" value=""/>	8 <input type="text" value=""/>	
NI18	<input type="text" value=""/>	2 <input type="text" value=""/>					
	3 <input type="text" value=""/>	4 <input type="text" value=""/>	5 <input type="text" value=""/>	6 <input type="text" value=""/>	7 <input type="text" value=""/>	8 <input type="text" value=""/>	

12. RINNOVO E MANCATO RINNOVO DELL'OPZIONE (ART. 125 E ART. 14, DM)

La comunicazione del rinnovo dell'opzione deve avvenire con le medesime modalità e termini previsti per l'esercizio dell'opzione.

Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004)

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

DECRETO DEL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE 9 GIUGNO 2004

TIPO DI COMUNICAZIONE	Opzione	<input type="checkbox"/>	Rinnovo	<input checked="" type="checkbox"/>	Mancato rinnovo	<input type="checkbox"/>	Interruzione	<input type="checkbox"/>	Mod. n.	<input type="checkbox"/>
-----------------------	---------	--------------------------	---------	-------------------------------------	-----------------	--------------------------	--------------	--------------------------	---------	--------------------------

In caso di mancato rinnovo deve essere presentata la comunicazione con le medesime modalità previste per l'esercizio dell'opzione, entro il 16 luglio in caso di periodo d'imposta corrispondente all'anno solare, cioè entro 30 giorni dopo il termine per l'esercizio dell'opzione o del rinnovo.

Anche in questo caso la consolidante deve indicare l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto (art. 14, comma 2, DM).

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

DECRETO DEL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE 9 GIUGNO 2004

TIPO DI COMUNICAZIONE	Opzione	<input type="checkbox"/>	Rinnovo	<input type="checkbox"/>	Mancato rinnovo	<input checked="" type="checkbox"/>	Interruzione	<input type="checkbox"/>	Mod. n.	<input type="checkbox"/>
-----------------------	---------	--------------------------	---------	--------------------------	-----------------	-------------------------------------	--------------	--------------------------	---------	--------------------------

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale					
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione	Attribuzione versamenti	
1	2	3	4	5	giorno	mesa	anno
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite illimitate		
1	2	3	4	5	6		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		,00

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale					
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione	Attribuzione versamenti	
1	2	3	4	5	giorno	mesa	anno
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite illimitate		
1	2	3	4	5	6		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		,00

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale					
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	Data dell'interruzione	Attribuzione versamenti	
1	2	3	4	5	giorno	mesa	anno
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite illimitate		
1	2	3	4	5	6		
,00	,00	,00	,00	,00	,00		,00

Obblighi in caso di mancato rinnovo dell'opzione per la tassazione consolidata					
	<i>Trasferimento dei beni in regime di neutralità fiscale</i>	<i>Dividendi distribuiti intragruppo</i>	<i>Pro rata patrimoniale</i>	<i>Comunicazioni all'Agenzia delle Entrate</i>	<i>Acconti</i>
<i>Obblighi del soggetto controllante</i>	Effettua una variazione in aumento per l'importo corrispondente alla residua differenza tra valore di libro e quello fiscalmente riconosciuto dei beni in regime di neutralità fiscale	Nessuna rettifica	Nessuna rettifica	Comunica entro 30 giorni l'importo delle perdite residue eventualmente attribuito a ciascun partecipante al consolidato	Calcola l'acconto con riferimento ai redditi propri

Come evidenziato in tabella, alcuni adempimenti conseguenti all'interruzione della tassazione di gruppo di cui al punto 9 sono previsti anche nel caso di mancato rinnovo dell'opzione per il consolidamento fiscale.

In particolare:

a. recupero a tassazione delle **plusvalenze in sospensione** per il valore residuo riferibile alla disciplina previgente sia che il requisito del controllo venga meno nei confronti del cedente, sia che venga meno nei confronti del cessionario (comma 1)

b. gli **acconti** si calcolano con riferimento a ciascuna società per i propri redditi singolarmente considerati (comma 2)

c. le **perdite fiscali** risultanti dalla dichiarazione consolidata, i **crediti chiesti a rimborso** e le **ecedenze riportate a nuovo** permangono nell'esclusiva disponibilità della controllante; il **decreto di attuazione** ha previsto la **possibilità** di adottare un criterio di **ripartizione proporzionale** delle **perdite fiscali** fra le società che le hanno prodotte (art. 125 comma 1 e art. 13, comma 8 DM).

L'aumento del reddito della società consolidante a seguito del mancato rinnovo dell'opzione, quando durante il periodo di vigenza del consolidato è stato effettuato un trasferimento in neutralità fiscale, non può beneficiare del frazionamento in un massimo di cinque periodi d'imposta previsto dall'art. 86, comma 4. La componente reddituale che emerge dal riallineamento dei valori civili e fiscali dei beni trasferiti infragruppo nel (soppresso) regime di neutralità avrebbe, infatti, natura differente da quella delle plusvalenze realizzate con la conseguente inapplicabilità del frazionamento.

A differenti conclusioni si perverrebbe, invece, se il bene fosse successivamente ceduto a soggetti estranei al perimetro di consolidamento: in tali casi infatti si sarebbe in presenza di una plusvalenza (determinata considerando quale costo quello originario in capo al primo cedente) rateizzabile ai sensi dell'art. 86, comma 4, TUIR⁽³²⁾.

⁽³²⁾ Vedi Risoluzione 25.8.2009, n. 236.

13. RESPONSABILITÀ (ART. 127)

La società o l'ente controllante è responsabile per (comma 1):

a. l'eventuale maggiore imposta accertata ed i relativi interessi, relativamente alla dichiarazione di gruppo

b. le somme che risultano dovute con riferimento alla dichiarazione di gruppo in conseguenza delle rettifiche risultanti dalle attività di controllo esercitate con riferimento alla dichiarazione dei redditi propria e di ciascuna controllata

c. per l'adempimento degli obblighi connessi relativi alla determinazione del reddito complessivo di gruppo

d. solidalmente con la società controllata per le sanzioni correlate alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione consolidata in conseguenza della rettifica operata sul reddito imponibile della controllata.

Ciascuna società controllata partecipante alla tassazione consolidata è responsabile per (comma 2):

a. solidalmente con la società controllante per la maggior imposta accertata e per gli interessi relativi riferiti al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile

b. per le sanzioni correlate alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile.

L'eventuale rivalsa della società controllante nei confronti delle società controllate perde efficacia qualora il soggetto controllante ometta di trasmettere alla controllata copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta anche in qualità di domiciliatario della controllata ai sensi dell'art. 119.

L'ufficio competente è quello pertinente a ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo al momento in cui la rispettiva dichiarazione dei redditi è stata presentata (art. 17 DM).

14. EFFETTI DELLA SVALUTAZIONE DI PARTECIPAZIONI (ART. 128 E ART. 16 DM)

È previsto il **riallineamento dei valori fiscali** degli elementi dell'attivo e del passivo della società controllata qualora il valore della sua partecipazione:

1. sia stato svalutato dalla **società partecipante**
2. nei **dieci periodi** di imposta precedenti il consolidamento fiscale
3. per effetto di **rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti** nella determinazione del reddito della società partecipata
4. che siano ancora **esistenti** alla data di chiusura del bilancio.

Tale **riallineamento** dei valori da parte della società controllata deve essere effettuato sulla base dei **dati comunicati** dalla società consolidante. La rettifica dei valori fiscali è volta ad **evitare** che il **beneficio** derivante da precedenti svalutazioni⁽³³⁾ delle partecipazioni possedute nella società controllata dichiarante, operate a fronte di componenti negativi fiscalmente non deducibili, si possa **duplicare** al verificarsi delle condizioni cui risulta subordinata la deducibilità fiscale dei suddetti componenti, mediante la riduzione del reddito imponibile della stessa società controllante che partecipa al consolidamento degli imponibili⁽³⁴⁾.

Modello Unico Società di capitali 2009, Quadro RF, Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del TUIR

Il prospetto deve essere compilato da parte delle società controllate partecipanti alla tassazione di gruppo, ai fini dell'applicazione della norma transitoria in esame, sulla base dei dati comunicati dalla società consolidante.

⁽³³⁾ Per la disciplina attuale del TUIR le svalutazioni di partecipazioni non sono rilevanti fiscalmente.

⁽³⁴⁾ Vedi Unico SC 2009, Istruzioni per la compilazione del modello, pag. 46.

15. PARZIALE DEDUCIBILITÀ FORFETARIA DELL'IRAP AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (ART. 6 D. L. 29.11.2008 N. E CIRC. 14.04.2009 N. 16/E, PAR. 4)

Nel caso di soggetti partecipanti al regime di consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e ss. del TUIR, per il periodo d'imposta **in corso** al 31 dicembre 2008 (e per quelli successivi), la deduzione forfetaria Irap deve essere calcolata su base **individuale** da ciascuna società consolidata. Il soggetto consolidante, come di consueto, procederà alla somma algebrica dei redditi delle singole società consolidate, determinati già al netto della deduzione in esame.

Per i periodi di imposta **precedenti** a quello in corso al 31 dicembre 2008, ai fini dell'individuazione dei soggetti legittimati alla presentazione dell'istanza di rimborso, occorre distinguere i seguenti casi:

- periodi d'imposta **antecedenti** all'avvio del consolidato:

in tal caso ciascuna società (ancorché attualmente aderente al regime del consolidato) è singolarmente legittimata alla presentazione dell'istanza di rimborso della minore IRES dovuta per effetto della deduzione IRES spettante;

- periodo d'imposta **in corso** all'avvio del consolidato e successivi:

in tal caso, essendo unico ai fini IRES il debito d'imposta della *fiscal unit*, è legittimato alla presentazione dell'istanza di rimborso il **soggetto consolidante**, sulla base degli imponibili IRES dei singoli soggetti partecipanti al regime, **rideterminati per effetto della deduzione forfetaria dell'Irap**. A tal fine, anche le società consolidate presentano il modello di cui al comma 3 dell'art. 6 del citato D.L. n. 185 del 2008, anche se nello stesso non è evidenziato alcun importo da rimborsare.

16. ASPETTI CONTABILI

Le società partecipanti al consolidamento, ciascuna per il proprio ruolo ricoperto (consolidata o consolidante) devono tenere conto degli effetti che l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo comporta. Il Documento Interpretativo n. 2 del Principio contabile n. 25 "Il trattamento contabile delle imposte sul reddito" tratta esaurientemente l'argomento.

a. Società controllate consolidate

a.1 Pagamento della IRES dovuta

Essendo l'IRES pagata dalla consolidante nell'ambito della *fiscal unit*, sulla base del reddito imponibile ad essa segnalato, il debito e il costo per **imposte correnti** verranno rilevati come segue:

*22) Imposte sul reddito (correnti) a D)11) Debiti verso Controllante
rilevazione imposte sul reddito correnti dovute per nostro conto dalla controllante consolidante*

a.2 Acconti d'imposta

Gli **acconti d'imposta** verranno rilevati, come crediti tributari con contropartita debiti verso la società controllante che provvederà al versamento, come segue:

*C)II)4-bis) Crediti tributari a D)11)Debiti verso Controllante
rilevazione dell'acconto IRES dovuto per nostro conto dalla controllante consolidante*

a.3 Perdite fiscali

Qualora la società controllata consolidata riporti una perdita fiscale che

verrà compensata dalla consolidante per ridurre il reddito imponibile della *fiscal unit* e purché l'accordo di consolidamento preveda che il risparmio fiscale conseguito spetti alla società partecipante che ha prodotto la perdita, il beneficio fiscale rappresentato dalla compensazione e utilizzo della perdita è certo e quindi la società rileverà, anziché una *attività fiscale differita*, un credito verso la propria controllante come segue:

C)II)4) Crediti verso controllante a 22) Imposte sul reddito (correnti)

Rilevazione del beneficio di nostra spettanza da risparmio IRES per perdite conseguite

Tale provento non è assoggettato a tassazione.

Qualora l'accordo di consolidamento preveda invece che il beneficio spetti alla controllante consolidante, sarà questa a rilevare il provento relativo come minori imposte correnti.

a.4 Trasferimento eccedenza di ROL al consolidato fiscale

Qualora la società controllata consolidata trasferisca un'eccedenza di ROL utilizzata per consentire la deduzione nell'ambito del consolidato fiscale di eccedenze di interessi passivi sostenuti da altre società partecipanti e purché l'accordo di consolidamento preveda che il risparmio fiscale conseguito spetti alla società partecipante che ha trasferito l'eccedenza, il beneficio fiscale rappresentato dalla possibilità della deduzione fiscale di interessi passivi altrimenti non deducibili verrà rilevato come credito verso la propria controllante come segue:

C)II)4) Crediti verso controllante a 22) Imposte sul reddito (correnti)

Rilevazione del beneficio di nostra spettanza da trasferimento eccedenze di ROL al consolidato fiscale.

Tale provento non è assoggettato a tassazione.

b. Società controllante consolidante

b. 1 Pagamento della IRES consolidata dovuta

Essendo l'IRES pagata dalla consolidante nell'ambito della *fiscal unit*, sulla base del reddito imponibile ad essa segnalato da ciascuna società

partecipante, compresa la consolidante, il debito e il costo per imposte correnti proprie verranno rilevati come segue:

22) Imposte sul reddito (correnti) a D)12) Debiti tributari

rilevazione imposte sul reddito correnti dovute da consolidato fiscale

Essendo l'IRES della *fiscal unit* dovuta dalla consolidante nell'ambito della *fiscal unit*, sulla base dei redditi imponibili segnalati da ciascuna società partecipante, la consolidante rileverà il credito per le imposte correnti dovute da ciascuna società partecipante come segue:

C)II)2 Crediti verso controllate a D)12) Debiti tributari

rilevazione imposte sul reddito correnti dovute dalle società controllate partecipanti al consolidato fiscale

b.2 Acconti d'imposta

Gli **acconti d'imposta** che verranno pagati per conto delle società controllate partecipanti verranno rilevati, come crediti verso le società controllate partecipanti, come segue:

CII)2) Crediti verso controllate a D)12) Debiti tributari

credito per dell'acconto IRES dovuto dalle società controllate partecipanti al consolidato fiscale

b.3 Perdite fiscali

Qualora società controllate consolidate riportino perdite fiscali che verranno compensate dalla consolidante per ridurre il reddito imponibile della *fiscal unit* e purché l'accordo di consolidamento preveda che il risparmio fiscale conseguito spetti alla società partecipante che ha prodotto la perdita, il beneficio fiscale rappresentato dalla compensazione e utilizzo della perdita verrà rilevato come debito nei confronti delle consolidate interessate e come riduzione del debito tributario originariamente rilevati senza tenere conto delle perdite trasferite, come segue:

D)12) Debiti tributari a D)9) Debiti verso controllate

rilevazione beneficio da utilizzo di eccedenza ROL di spettanza della società controllata che l'ha trasferito

Qualora l'accordo di consolidamento preveda invece che il beneficio spetti alla controllante consolidante, questa rileverà una rettifica delle imposte correnti, se non avrà già rilevato un minor onere per imposte correnti, come segue:

D)12) Debiti tributari a 22) Imposte sul reddito (correnti)

Rilevazione del beneficio di nostra spettanza da utilizzo perdite fiscali trasferite, a rettifica dell'onere per imposte correnti

b.4 Trasferimento eccedenza di ROL al consolidato fiscale

Qualora la società controllata consolidata trasferisca un'eccedenza di ROL che viene utilizzata per consentire la deduzione nell'ambito del consolidato fiscale di eccedenze di interessi passivi sostenuti da altre società partecipanti e purché l'accordo di consolidamento preveda che il risparmio fiscale conseguito spetti alla società partecipante che ha trasferito l'eccedenza, il beneficio fiscale rappresentato dalla possibilità della deduzione fiscale di interessi passivi altrimenti non deducibili verrà rilevato come debito verso la propria controllata ed integrazione delle imposte correnti originariamente rilevate tenendo conto dell'eccedenza ROL trasferita, come segue:

22) Imposte sul reddito (correnti) a D)9) Debiti verso controllate

Rilevazione del beneficio di spettanza della società controllata che ha trasferito eccedenze di ROL al consolidato fiscale

Qualora l'accordo di consolidamento preveda invece che il beneficio spetti alla controllante consolidante, questa rileverà una rettifica delle imposte correnti, se non avrà già rilevato un minor onere per imposte correnti, come segue:

D)12) Debiti tributari a 22) Imposte sul reddito (correnti)

Rilevazione del beneficio di nostra spettanza da utilizzo di eccedenza ROL, a rettifica dell'onere per imposte correnti

c. Imposte differite

Ciascuna società partecipante al consolidamento rileverà le proprie imposte differite attive e passive conformemente a quanto previsto dal Principio Contabile 25.

APPENDICE

A. Principali vantaggi fiscali in sintesi⁽³⁵⁾

a. **Compensazione** delle perdite conseguite negli esercizi di efficacia dell'opzione con i redditi imponibili (art. 118, comma 1)

b. Competenza della controllante per i **versamenti** a saldo e in acconto, nonché per le **eccedenze** a credito o rimborsabili (art. 118, comma 3)

c. **Maggiori probabilità** di godere del credito d'imposta spettante per imposte assolte all'estero (art. 9, comma 4, DM)

d. **Utilizzo delle eccedenze di ROE** delle società partecipanti alla tassazione di gruppo, incluse quelle estere virtualmente partecipanti, ai fini della deduzione degli interessi passivi nei limiti di cui all'art. 96 TUIR.

B. Adempimenti

1. Consiglio di amministrazione deve valutare la convenienza e deliberare l'esercizio dell'opzione per il consolidato da parte di **tutte le società** partecipanti al consolidamento

⁽³⁵⁾ Sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007 i vantaggi della tassazione di gruppo includevano anche i seguenti:

a. Riduzione dell'imponibile complessivo per la quota imponibile pari al 5% dei dividendi distribuiti dalle controllate partecipanti al consolidamento (art. 87, comma 1), anche se provenienti da esercizi precedenti a quello dell'esercizio dell'opzione (art. 122, lett. a)

b. Riduzione dell'imponibile complessivo per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale che non è applicabile alle partecipazioni in società consolidate (art. 97, comma 2 e art. 124, comma 1, lett. a)

c. Riduzione dell'imponibile complessivo per le plusvalenze realizzate all'interno del gruppo (art. 122, co. 1, lett. c) e art. 123).

2. Stipula di *accordo di consolidamento fiscale* da parte di **tutte le società** partecipanti al consolidamento
3. Presentazione del Modello per l'esercizio dell'opzione di consolidamento da parte della società **consolidante**, entro il sedicesimo giorno del sesto mese oggetto della tassazione di gruppo del primo esercizio del triennio
4. Presentazione del Modello Unico Società di Capitali da parte di tutte le società partecipanti al consolidamento (compresa la **consolidante**) entro il 9° mese dalla chiusura del periodo di imposta (solo telematicamente), **senza** la liquidazione della IRES (art. 7, lett. a), DM 9.6.2004)
5. Presentazione del Modello Unico Consolidato Nazionale e Mondiale da parte della **consolidante**, con liquidazione della IRES dovuta
6. I versamenti a saldo e in acconto sono dovuti sulla base di quanto risultante dal Modello Unico Consolidato Nazionale e Mondiale **della controllante**
7. Determinazione degli acconti (**a regime**) da parte della **controllante** adottando:
 - metodo storico sulla base delle imposte dovute risultanti dal *Modello Unico Consolidato Nazionale e Mondiale*, ovvero
 - metodo previsionale considerando quindi i risultati fiscali e le eccedenze di imposta non utilizzate ai fini dei versamenti IRES.

C. Modelli fiscali

1. Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale, approvata con Provvedimento 2 agosto 2004 (istruzioni e modello)
2. Modello Unico Società di Capitali 2009 (istruzioni e modello)
3. Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2009 (istruzioni e modello)

D. Materiali

1. Titolo II IRES, Capo II, *Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti*, Sez. II, *Consolidato nazionale* artt. 117 – 129
2. Circolare 16.06.2004, n. 25/E, *Circolari IRES/1. Legge delega 7 aprile 2003, n. 80. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*

3. Circolare 20.12.2004, n. 53/E, *Circolari IRES/6 - Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344*
4. Circolare 16.03.2005, n. 10/E, *Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata*
5. Circolare 31.10.2007, n. 60, *Consolidato nazionale articoli 117-129 del TUIR - Istruzioni operative sul procedimento di accertamento*
6. Circolare 18.06.2008, n. 47/E, *Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata*
7. Circolare 17.09.2008, n. 55, *Il procedimento di adesione ai processi verbali di constatazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA*
8. Circolare 13.03.2009, n. 8, *Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata, par. 4.3 Consolidato fiscale nazionale*
9. Circolare 21.04.2009, n. 19, *Modifiche alla disciplina degli interessi passivi del reddito d'impresa al 24.12.2007, n. 244 (Finanziaria 2008)*
10. Circolare 14.04.2009, n. 16/E, *Parziale deducibilità forfetaria dell'Irap ai fini delle imposte sui redditi - Art. 6 D.L. 29.11.2008, n. 185, par 4. Soggetti partecipanti al consolidato fiscale nazionale*
11. Circolare 22.7.2009, n. 37/E, *Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa - Articolo 96 del TUIR. Ulteriori chiarimenti*
12. Decreto Legislativo 18.11.2005, n. 247, *Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie*
13. Decreto Ministeriale 9.6.2004 n. 626, *Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi*
14. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 2.8.2004 n. 194, *Approvazione del modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale", con le relative istruzioni per la compilazione*
15. Risoluzione 16.03.2005, n. 35/E, *Conferimento d'opera e servizi - Trattamento fiscale*
16. Risoluzione 12.08.2005, n. 123/E, *Art. 11 della legge n. 212/2000 - Società: X con sede in Olanda - Consolidato nazionale*
17. Risoluzione 13.10.2006, n. 113/E, *Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo. Articoli 117 e seguenti del TUIR*
18. Risoluzione 1.02.2007 n. 17/E, *Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Società "XXX HOLDING S.p.A." - Art. 117 del TUIR - Regime di tassazione di gruppo di imprese controllate residenti*
19. Risoluzione 8.03.2007, n. 36/E, *Consolidato nazionale - Articolo 122 TUIR - Rettifiche di consolidamento*

20. Risoluzione 12.03.2007 n. 44/E, *Continuazione della tassazione di gruppo. Articolo 124, comma 5, del TUIR*
21. Risoluzione 13.03.2007, n. 48/E, *Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Istanza d'Interpello ex art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212*
22. Risoluzione 22.05.2007, n. 110/E, *Art. 11, legge 27/07/2000, n.212 - Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del DM 9 giugno 2004*
23. Risoluzione 19.06.2008, n. 251/E, *Fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – continuazione del regime di tassazione di gruppo*
24. Risoluzione 20.03.2008, n. 103/E, *Istanza di interpello ALFA SPA - Art. 124, comma 5 del DPR 917 del 22 dicembre 1986. Consolidato nazionale*
25. Risoluzione 6.7.2009, n. 174, *Fusione infragruppo tra due società che partecipano al medesimo consolidato, delle quali una possiede perdite fiscali pregresse al regime di tassazione consolidata*
26. Risoluzione 27.8.2009, n. 240, *Richiesta di parere in merito alla rilevanza del contratto di pegno in relazione alla sussistenza dei requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale*
27. Risoluzione 25.8.2009, n. 236, *Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - Mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato fiscale nazionale - Articolo 124, comma 1, del TUIR*
28. Assonime, Circ. 17.6.2004, n. 26, *Imposte sui redditi e Irap – Modello di Dichiarazione “Unico 2004 – SC” – Modalità e termini di versamento delle imposte*
29. Assonime, Circ. 28.8.2004, n. 46, *Imposte sui redditi - Differimento del termine per comunicare l'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato nazionale - Determinazione e versamento della seconda rata di acconto*
30. Assonime, Circ. 17.6.2005, n. 34, *Imposte sui redditi e IRAP – Modelli di dichiarazione “UNICO 2005-SC” e “Consolidato nazionale e mondiale 2005” – Modalità e termini di versamento delle imposte*
31. Assonime, Circ. 19.3.2007, n. 16, *Circolare Assonime n. 16 a commento delle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di consolidato nazionale*

Numeri pubblicati

Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernesto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario Difino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento 2005-2007*
- nr. 15 Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della Commissione *Normative Comunitarie 2005-2007*
- nr. 16 Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario • *Mariacarla Giorgetti*
- nr. 17 Il processo di quotazione delle PMI tra presente e futuro: il ruolo del dottore commercialista in questa fase di cambiamento • *Carlo Arlotta*
- nr. 18 Controlled Foreign Companies Legislation: Analisi comparata negli stati comunitari • *Sebastiano Garufi*

- nr. 19 Il codice di condotta EU: Finalità e analisi comparativa a livello europeo • *Paola Sesana*
- nr. 20 Il dottore commercialista e la pianificazione e il controllo nella PMI • *Aldo Camagni, Riccardo Coda, Riccardo Sclavi*
- nr. 21 La nuova relazione di controllo contabile (art. 2409 ter del Codice Civile) • *Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo, Maria Luisa Mesiano*

Anno 2009

- nr. 22 L'azionariato dei dipendenti come forma di incentivazione: ascesa e declino delle stock option? • *Vito Marraffa*
- nr. 23 Norme ed orientamenti rilevanti della Revisione Contabile • *Maria Luisa Mesiano, Mario Tamborini*
- nr. 24 Gli accordi giudiziali nella crisi d'impresa • *Cesare Zafarana, Mariacarla Giorgetti, Aldo Stesuri*
- nr. 25 Il bilancio consolidato e le scritture di consolidamento • *Francesco Grasso, Paolo Terazzì*
- nr. 26 Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • *Aldo Stesuri*
- nr. 27 La crisi d'impresa - L'attestazione di ragionevolezza dei piani di ristrutturazione ex art. 67, 3° comma, lettera d) L.F. • *Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali*

finito di stampare
nel mese di gennaio 2010

3LB srl
Osnago (LC)

nr. 28.

Di tutti gli istituti che sono stati introdotti dalla riforma fiscale entrata in vigore dal 2004 il consolidato fiscale è quello che forse più di tutti gli altri ci allinea con le discipline fiscali dei Paesi con i quali ci confrontiamo nell'arena internazionale. Il Quaderno ha un'impostazione di carattere pratico avendo come guida il Modello Unico 2009 Società di Capitali, nelle parti riferibili al consolidato nazionale, e il Modello Unico Consolidato Nazionale e Mondiale. Questa seconda edizione è giustificata dal fatto che la Finanziaria 2008 (L. 24 dicembre 2007, n. 244) ha inciso significativamente sulla disciplina del consolidato fiscale e che numerose sono le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate nel frattempo intervenute specificamente incluse in circolari che non hanno mancato di trattare gli aspetti riferibili al consolidamento fiscale. Infine, si è fatto tesoro dell'esperienza acquisita a seguito dell'attività di accertamento su società partecipanti al consolidamento. Il testo riporta un puntuale riferimento alla norma specifica, per facilitarne il riscontro, e nell'appendice viene proposta una sintesi del provvedimento con riferimento ai vantaggi fiscali, agli adempimenti richiesti, anche di natura civilistica, ai modelli che devono essere adottati e ai materiali di approfondimento della materia.

L'Autore del Quaderno, Ambrogio Picolli, esercita la professione in Milano dal 1969. Ha ricoperto incarichi per il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti in ambito internazionale quale membro della Delegazione italiana nel Board dello (allora) IASC. Ha presieduto la Commissione Norme di Comportamento in materia tributaria dell'ADC Milano e ora presiede la Commissione Diritto Tributario Nazionale dell'ODCEC Milano. E' pure Responsabile dell'area fiscale Nazionale e Direttore della Scuola di specializzazione in Diritto Tributario Nazionale della Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano.