



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)

terza edizione

nr. **63**. Commissione
Diritto Tributario
Nazionale

a cura di
Ambrogio Andrea Picolli

i quaderni



S.A.F. LUIGI MARTINO

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



Il Consolidato fiscale nazionale

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

terza edizione

nr. **63.** Commissione
Diritto Tributario
Nazionale

a cura di
Ambrogio Andrea Picolli

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Vincenzo Delle Femmine, Giuseppe Grechi, Maria Cristina Messa, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli, Gianfelice Rocca, Andrea Sironi, Alessandro Solidoro, Eduardo Ursilli.

Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Luigi Carbone, Franco Dalla Sega, Sergio Galimberti, Marco Giorgino, Guido Marzorati, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Paola Saracino, Alessandro Solidoro, Antonio Giovanni Pio Tangorra.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Daniele Bernardi, Aldo Camagni, Corrado Colombo, Ciro D'Aries, Francesca Fiecconi, Carlo Garbarino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Alessandro Solidoro, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo.

Commissione Diritto Tributario Nazionale

Delegato del Consiglio: Nicola Frangi, Andrea Zonca.

Presidente della Commissione: Massimiliano Sironi.

Componenti: Maurizio Altini, Antonello Silvestri, Marco Antonini, Mara Antreoli, Vincenzo Atzori, Andrea Ballancin, Monica Barollo, Cristoforo Barreca, Aldo Riccardo Bellet, Paolo Giosuè Bifulco, Andrea Bondioli, Eleonora Borzani, Sandro Botticelli, Maria Carla Bottini, Silvia Bresciani, Angelo Buganè, Giuseppe Buonamassa, Nicola Cadau, Simona Calabrese, Rita Calculli, Davide Campolunghi, Alfredo Candigliota, Manuela Ornella Cane, Filippo Caravati, Pietro Carlomagno, Salvatore Casciti, Fabio Castellani, Alessandro Cerati, Walter Cerioli, Alberto Ciocca, Marco Clementi, Nino Clerici, Federico Cocchi, Paolo Giacomo Colombo, Loredana Conidi, Gianpaolo Coppola, Gianfranca Corbeddu, Carlo Corbella, Andrea Fabio Cotta, Elisabetta Maria Crespi, Patrizia D'Adamo, Edoardo Damarco, Gianluca Dan, Valeria De Cicco, Ettore De Pace, Gianluca De Vecchi, Giancarlo Dello Preite, Filippo Di Carpegna Brivio, Daiana Di Gaspero, Mario Difino, Paolo Dubini, Alfredo Fabozzi, Francesca Favoloro, Filippo Maria Ferruta, Claudio Finanze, Antonella Finazzi, Mario Fiocca, Fabio Fiorentino, Paola Freschi, Gilda Giovanna Fugazza, Emanuela Fusa, Alessandro Galli, Riccardo Garegnani, Luigi Gemino, Francesca Gerosa, Enrico Carlo Gigliucci, Alberto Giorgi, Giuseppe Giove, Thomas Giuliani, Carera Giuseppe, Vittorio Giuseppe, Roberto Gonzaga, Antonio Grasso, Michele Grillo, Fabio Grimaldi, Giampiero Guarnerio, Marco Gurioli, Marica Iadarola, Sandro La Ciacera, Giancarlo La Pietra, Luca Longobardi, Francescantonio Lupoi, Gaspare Luppino, Stefano Maffi, Paolo Mandarino, Palacino Mara, Vito Maraffa, Antonio Marinelli, Diana Martin, Francesco Mattioli, Pinuccia Mazza, Daniele Mazzarino, Luigi Merola, Francesco Miceli, M. Francesca Mileo, Brunetta Mochetti, Giancarlo Modolo, Massimo Mojana, Luciano Giulio Morgana, Giuseppe Munafò, Michele Nicolosi, Mario Nunziata, Paolo Dimitri Pagani, Luigi Pagliuca, Marco Palanca, Walter Maria Pangherz, Giovanni Pappalardo, Adolfo Parisi, Flavio Paternò, Mario Matteo Pellegrini, Alessio Pellitta, Ada Pettini, Ambrogio Piccoli, Attilio Piccoli, Emanuele Pistone, Rosalba Pizzulo, Monica Alessandra Politi, Renzo Radicioni, Filippo Maria Ramponi, Birgit Rauschendorfer, Paolo Redaelli, Fabiana Stefania Lara Redolfi-Fagara, Mario Reggio, Antonio Ricci, Gianluca Ronzio, Simone Antonio Salano, Sara Sambrotta, Enrico Sangalli, Corrado Sanvito, Marco Sattin, Riccardo Scandroglio, Antonio Scherillo, Rosaria Anna Semilia, Carlo Sergi, Federico Sesana, Carlo Tagini, Francesco Telch, Silvia Telesca, Luca Luigi Tomasini, Diego Edoardo Vanasia, Emilio Vasile, Raffaele Villa, Sun Wen.

Osservatori: Enrico Allegro, Giovanni Aprile, Michele Aprile, Sara Armella, Paolo Donzelli, Antonio Musso (*Ospite*).

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

Introduzione (<i>Ambrogio Andrea Piccoli</i>)	5
1. La disciplina del Testo Unico delle Imposte Dirette (<i>Ambrogio Andrea Piccoli</i>).....	9
1.1. Finalità (art. 117 TUIR)	9
1.2. Soggetti ammessi al consolidamento (art. 117 TUIR e art. 2 DM 9 giugno 2004).....	9
1.2.1. Consolidamento fiscale di società “sorelle” residenti	11
1.3. Opzione (art. 117 TUIR e artt. 4 e 5 DM 9 giugno 2004)	15
1.4. Controllo (art. 120 TUIR e artt. 2 e 3 DM 9 giugno 2004).....	20
1.5. Obblighi delle controllate (art. 121 TUIR e artt. 7 e 8 DM 9 giugno 2004)	22
1.6. Aspetti particolari.....	24
1.6.1. La deducibilità degli interessi passivi	25
1.6.2. Aiuto alla Crescita Economica (ACE) D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. Salva Italia) convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214	28
1.7. Effetti dell’opzione (art. 118 TUIR e art. 6 DM 9 giugno 2004).....	30
1.8. Accertamento e il processo tributario nel consolidato nazionale	32
1.8.1. Istanza per lo scomputo delle perdite fiscali.....	36
1.9. Variazioni alla somma algebrica degli imponibili e delle perdite delle società partecipanti al consolidamento (art. 122 TUIR e artt. 8 e 9 DM 9 giugno 2004)	38
1.10. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio (art. 124 TUIR e art. 13 DM 9 giugno 2004).....	43

1.11. Rinnovo e mancato rinnovo dell'opzione o interruzione (art. 125 TUIR e art. 14, DM 9 giugno 2004).....	54
1.12. Responsabilità (art. 127 TUIR).....	58
1.13. Effetti della svalutazione di partecipazioni (art. 128 TUIR e art. 16 DM 9 giugno 2004).....	59
1.14. Aspetti contabili	61
a. Società controllate consolidate	61
b. Società controllante consolidante.....	62
c. Società consolidate "sorelle"	64
d. Imposte differite	65
1.15. Appendici	65
A. Principali vantaggi fiscali in sintesi	65
B. Adempimenti accessori	66
C. Modelli fiscali.....	67
D. Fonti normative, prassi e dottrina.....	67
 2. Il consolidato fiscale nazionale e gli aspetti penali tributari – <i>the fiscal unit and the fiscal crime</i> (<i>Corrado Sanvito</i>)	 73
2.1. I reati tributari dichiarativi e l'opzione del consolidato di gruppo; il cuore del problema d'interfaccia.....	73
2.2. Il consolidato fiscale	76
2.3. La rilevanza penale dell'istituto del consolidato nazionale.....	77
2.4. Il soggetto	78
2.5. L'elemento soggettivo: il dolo specifico del fine d'evasione. La soglia quantitativa di punibilità	79
2.6. La condotta materiale: la dichiarazione fraudolenta e la dichiarazione infedele; l'omessa dichiarazione. La soglia quantitativa di punibilità.....	81
2.7. L'oggetto materiale del reato: la dichiarazione dei redditi.....	84
2.8. Il concorso nel reato.....	85
2.9. L'autore mediato	87
2.10. Conclusioni	88

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. 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: 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. Essa, infatti, faceva 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

^(*) A cura di Ambrogio Andrea Picoli, Dottore Commercialista in Milano, Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano.

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 dove il consolidato fiscale era già applicato da tempo, il Legislatore nazionale aveva finalmente introdotto questo istituto nell'ordinamento giuridico.

Il provvedimento di attuazione è il D.Lgs. 12.12.2003, 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, il riallineamento dei valori fiscali in caso di precedenti svalutazioni di partecipazioni, il regime fiscale delle perdite anteriori alla tassazione di gruppo, la totale (ora parziale) 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 del tempo 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 di solito anche le specifiche implicazioni che attengono all'applicazione delle norme sul Consolidato fiscale. Ciò si è verificato, 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.

Inoltre, l'[Aiuto alla Crescita Economica \(ACE\)](#) introdotto con il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, le nuove modalità di gestione degli accertamenti e di esercizio dell'opzione di avvalersi del consolidato, nonché del rinnovo e interruzione o mancato rinnovo, hanno inciso significativamente sulla disciplina del consolidato fiscale. Sono pure intervenute specifiche interpretazioni e sentenze che hanno apportato numerosi chiarimenti. Anche le sentenze della Corte di Giustizia Europea intervenute sul tema della [libertà di stabilimento](#) hanno comportato l'emanazione di norme del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 [Misure per la crescita e la](#)

internazionalizzazione delle imprese che hanno ampliato la platea dei soggetti che possono partecipare al consolidamento fiscale.

Di quanto sopra si tiene quindi conto in questa terza edizione del Quaderno.

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

- **Nazionale** (Sez. II artt. 117 – 129 TUIR)
- **Mondiale** (Sez. III 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 terza edizione del Quaderno tiene quindi conto dei chiarimenti forniti e delle modifiche normative intervenute sino al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 novembre 2015 previsto dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c,d, decreto internazionalizzazione) per la designazione della controllata che esercita funzioni di controllante.

Il Quaderno riporta i riferimenti normativi a ciascun aspetto specifico trattato e, laddove pertinente, allo specifico Quadro e Rigo del Modello fiscale rilevante, pure riportato. I modelli riportati sono quelli 2015 per i redditi 2014. Esso è corredato da un'appendice che richiama la normativa trattata con riferimento ad aspetti specifici comuni, nonché l'elenco della normativa e della prassi interpretativa che si è espressa al riguardo e che l'a. confida sia esaustiva per i casi più frequenti.

Infine, considerata la rilevanza pratica ma anche concettuale degli aspetti pertinenti, il Quaderno è corredato dal capitolo **Il consolidato fiscale nazionale e gli aspetti penali tributari** di Corrado Sanvito⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Avvocato Cassazionista in Milano, Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano.

1. LA DISCIPLINA DEL TESTO UNICO DELLE IMPOSTE DIRETTE^(*)

1.1. Finalità (art. 117 TUIR)

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 e dalla redazione di 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, essere preparate comunque 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**.

1.2. Soggetti ammessi al consolidamento (art. 117 TUIR e art. 2 DM 9 giugno 2004)

Nella disciplina originaria i soggetti ammessi al consolidamento sono le società controllate e gli enti aventi la forma di cui all'art. 73, comma 1, lettere a) e b):

^(*) L'autore ringrazia la dott.ssa Francesca Scarpanti per la collaborazione nella redazione del testo.

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⁾, in qualità di controllanti.

Si rileva che, per quanto riguarda i soggetti di cui al punto c, ovunque residenti (soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. d), non è più richiesto che le partecipazioni per le quali si intende optare per la tassazione di gruppo siano comprese nel patrimonio della stabile organizzazione⁽³⁾.

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, comma 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, comma 1, c.c. e, contemporaneamente, si verifica una delle seguenti situazioni:

- la società estera è controllata, anche indirettamente⁽⁴⁾, 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.

⁽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, pubblicato nella G.U. n. 220 del 19 settembre 1996, ovvero i Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare le doppie imposizioni che preveda anche un adeguato scambio di informazioni.

⁽³⁾ Modifica all'art. 117, comma 2, lett. b, TUIR introdotta dall'art. 6 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, in vigore dal 7 ottobre 2015, che ha soppresso la locuzione "nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata".

⁽⁴⁾ Art. 1, lettera b) del D.M. 9 giugno 2004 prevede che i termini "controllante" e "controllata", si intendono effettuati con riferimento al rapporto di controllo esistente ai sensi dell'art. 117 del testo unico, anche tramite soggetti non aventi i requisiti per la tassazione di gruppo, ivi compresi i soggetti residenti in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni.

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, sempreché sia esercitata tale opzione, possono essere **incluse nel consolidamento** fiscale in qualità di controllate a partire dallo stesso esercizio di costituzione⁽⁵⁾.

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⁽⁶⁾ e per le società che assumono una delle forme previste per il consolidamento a seguito di **trasformazione** (art. 2, DM 9 giugno 2004)⁽⁷⁾.

1.2.1. Consolidamento fiscale di società "sorelle" residenti

A partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. **Decreto Internazionalizzazione** in vigore dal 7 ottobre 2015), l'art. 6 ha modificato l'art. 117 TUIR nel senso di consentire a **società "sorelle"** con controllante (anche indiretta) residente in un altro **Stato membro** e senza stabile organizzazione in Italia di costituire una *fiscal unit* ai fini della determinazione del reddito imponibile consolidato per l'applicazione della IRES. La modifica si è resa necessaria a seguito delle pronunce della **Corte di Giustizia del 12 giugno 2014** n. C-39/13, C-40/13 e C-41/13 che hanno interpretato come illegittime le normative per le quali il regime di consolidamento fiscale viene escluso in mancanza di una società o ente controllante residente, poiché in contrasto con la **libertà di stabilimento**.

⁽⁵⁾ V. Circ. 20.12.2004, 53/E, par. 2.1.3: **Soggetti ammessi in qualità di controllati: Società residenti neo-costituite, le quali possono optare per il consolidato a partire dall'esercizio di costituzione, a condizione che quest'ultima intervenga entro il termine utile per esercitare l'opzione di cui all'articolo 119, comma 1, lettera d) del TUIR (ora, termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi, v. oltre par. 3).**

⁽⁶⁾ V. Risoluzioni 12.8.2005, n. 123/E e 01.02.2009, n. 17/E.

⁽⁷⁾ V. anche art. 13, comma 11, DM, e Circ. 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).

E' stato quindi inserito nell'art. 117 TUIR il comma *2-bis* che consente a società "sorelle", siano esse **società residenti** in Italia che **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato (comma *2-ter*) di società residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni⁽⁸⁾, di consolidare le proprie basi imponibili. Il soggetto controllante non residente indicherà la **controllata designata** ad esercitare l'opzione per il consolidamento ed essa assumerà il ruolo e le responsabilità di **consolidante** e non potrà consolidare società dalle quali essa stessa sia controllata.

I requisiti del controllo per l'esercizio dell'opzione da parte della controllata designata devono sussistere in capo alla **controllante non residente**.

Nella **fiscal unit** possono rientrare anche le **stabili organizzazioni** di società non residenti controllate dal medesimo soggetto, purché dette società abbiano una **forma giuridica analoga** a quelle di cui al comma 1 dell'art. 120 TUIR (SPA, SAPA o SRL)⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾ e siano residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Le nuove modalità che regolano l'istituto dell'**interpello** introdotte dal c.d. **Decreto internazionalizzazione** (art. 2), per dare **certezza alle imprese italiane ed estere** che intendono fare investimenti in Italia, sono applicabili anche agli aspetti riguardanti l'accesso al regime del consolidato fiscale⁽¹¹⁾.

⁽⁸⁾ Questi Stati sono: Islanda e Norvegia e, in prospettiva, Liechtenstein, Svizzera, Principato di Monaco e Città del Vaticano.

⁽⁹⁾ V. **Relazione illustrativa** allo Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'art. 12 della L. 11 marzo 2014, n. 23 (par. **Consolidato nazionale**).

⁽¹⁰⁾ Per l'equivalenza alla forma giuridica delle società di capitali previste dal nostro ordinamento giuridico ci si può riferire alle forme giuridiche previste dagli altri Stati membri di cui alla Tabella A allegata all'art. 178 **Fusioni, scissioni, conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi** di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 544 **Attuazione della Direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, scissioni, conferimenti di attivo, scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi**.

⁽¹¹⁾ V. **Relazione illustrativa** allo Schema di decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, in attuazione dell'art. 12 della L. 11 marzo 2004, n. 23 (par. **Interpello**).

La **controllante non residente** assume, **in via sussidiaria**, le responsabilità previste dall'art. 127 TUIR per le società o enti controllanti⁽¹³⁾.

La designazione ha validità per l'intero **triennio** e anche per gli eventuali **rinnovi** successivi.

La controllata designata non può esercitare l'opzione per il consolidamento fiscale con le **società che la partecipano in posizione di controllo** *ex* art. 2359, comma 1 c.c. come definito dall'art. 120 TUIR.

Se non viene indicata la modalità di **assegnazione delle perdite** all'atto dell'opzione, le stesse vengono attribuite proporzionalmente alle società che le hanno prodotte.

Nell'ipotesi di **perdita del controllo** nei confronti della controllata designata, la controllante non residente designerà un'altra controllata partecipante al consolidamento.

Il Modello è presentato dall'inizio del periodo d'imposta per il quale la controllata designata esercita l'opzione per il consolidato di cui all'articolo 117 del TUIR, fino all'esercizio dell'opzione stessa, da eseguirsi nei termini previsti⁽¹⁴⁾. Si ritiene, al momento in assenza di chiarimenti ufficiali al riguardo, che la segnalazione possa essere effettuata a partire dall'inizio del periodo di imposta sino al termine per l'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale⁽¹⁵⁾.

Nelle ipotesi di cui alla lettera e) del comma 2-*bis* dell'articolo 117 del TUIR, entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento che ha comportato la perdita del requisito del controllo nei confronti della controllata designata, la controllante non residente designa un'altra controllata appartenente al medesimo consolidato mediante la presentazione del Modello. La designazione ha effetto dal verificarsi dell'evento di cui al periodo precedente⁽¹⁶⁾.

Il Provvedimento reca una **disciplina transitoria** per la comunicazione della designazione e per l'esercizio dell'opzione. Essa prevede il termine del **31 marzo 2016** per la presentazione del **Modello di designazione** e del **Modello di comunicazione** dell'esercizio dell'opzione⁽¹⁷⁾ quando il termine

⁽¹³⁾ V. oltre, par. 3. **Opzione** (art. 117 TUIR e artt. 4 e 5 DM).

⁽¹⁴⁾ V. 5.1 del Provvedimento 6.11.2015 **Termini di presentazione del Modello**.

⁽¹⁵⁾ V. oltre, par. 3. **Opzione** (art. 117 TUIR e artt. 4 e 5 DM).

⁽¹⁶⁾ V. 5.2. del Provvedimento 6.11.2015 **Termini di presentazione del Modello**.

⁽¹⁷⁾ V. 6.1. del Provvedimento 6.11.2015 **Termini di presentazione del Modello**.

per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade entro lo stesso 31 marzo 2016 (caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare).

Specifiche norme del provvedimento disciplinano l'impatto delle nuove disposizioni ai **regimi di tassazione di gruppo in corso**.

1.3. Opzione (art. 117 TUIR e artt. 4 e 5 DM 9 giugno 2004)

Il consolidamento fiscale presuppone l'esercizio **facoltativo** di un'opzione da parte dei soggetti interessati. 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.

E' peraltro possibile che **altre società controllate** (o stabili organizzazioni) si aggregino al regime della tassazione di gruppo in un secondo momento, allargando così il perimetro del consolidamento fiscale (DM 9 giugno 2004, art. 2, comma 3 e art. 15), sempre per un periodo di tre esercizi sociali a partire dall'inizio del consolidamento fiscale di tali nuovi soggetti. Di conseguenza il loro periodo triennale di consolidamento può risultare **sfalsato** rispetto a quello delle altre⁽¹⁸⁾. In tali ipotesi sarà necessario presentare la comunicazione di cui al successivo punto e), specifica per la società o soggetto che entra a far parte della tassazione di gruppo.

L'opzione ha la durata di **tre esercizi sociali** ed è **irrevocabile**⁽¹⁹⁾. 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"⁽²⁰⁾.

⁽¹⁸⁾ V. Circ. 13.03.2009, n. 8/E, 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.

⁽¹⁹⁾ Per inciso, la disciplina originariamente prevedeva *ex* art. 4, comma 1, lett. m) D.Lgs. 12 dicembre 2003 N. 344, n. 344, la possibilità di revoca dell'opzione nel caso di adozione dei principi contabili internazionali, revoca non più consentita.

⁽²⁰⁾ V. Relazione di accompagnamento al Decreto.

- L'opzione può essere esercitata alle seguenti **condizioni** (art. 119):
- 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)⁽²¹⁾
 - 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, con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione (lett. d)⁽²²⁾.

Tale **nuova e unica modalità di comunicazione** dell'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale è in vigore dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, a seguito delle modifiche introdotte dall'art 16, comma 2 del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. **Decreto semplificazione**). La comunicazione viene ritenuta essere l'espressione di una **volontà negoziale**. Di conseguenza, non era certo se la società controllante potesse rimediare alla omissione di un'opzione non esercitata, ovvero ritirare un'opzione esercitata a seguito di ripensamento. A questo proposito, la **Cassazione** aveva escluso tale possibilità nella sentenza n. 25056/2006, mentre la sentenza n. 7294/2012 ha ritenuto ammissibile il ripensamento ma a determinate condizioni⁽²³⁾. L'**Agenzia delle Entrate** nella Ris. n. 325 /E del 14 ottobre 2002 ha a sua volta ammesso la possibilità di rettificare la volontà espressa per le opzioni

⁽²¹⁾ V. Circ. 13.03.2009, n. 8/E, par. 4.3 **Consolidato fiscale nazionale**.

⁽²²⁾ In precedenza doveva essere presentata un'apposita comunicazione (**Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale**) "entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa". Di conseguenza, l'art. 5 del DM 9 giugno 2004, nella parte relativa a questo specifico aspetto è superato.

⁽²³⁾ Praticamente solo nei casi di essenzialità e riconoscibilità obbiettiva dell'errore ai sensi dell'art. 1427 c.c.

mediante lo strumento della dichiarazione correttiva nei termini o della dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni dal termine ordinario. Il principio che il mancato esercizio di un'opzione non rappresenta necessariamente una specifica scelta del contribuente era già stato fatto proprio dall'Amministrazione finanziaria per mezzo, appunto, di una dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni dal termine ordinario⁽²⁴⁾.

Non possono esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo:

a. società che hanno optato, in qualità di partecipata, per il regime della **trasparenza**⁽²⁵⁾ (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).

In particolare, si segnala che nell'ipotesi di consolidamento fiscale di società "sorelle" o di stabili organizzazioni facenti capo a società residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni l'esercizio dell'opzione deve essere segnalato dal soggetto **designato** (art. 117, comma 2-*bis*, lett. c) TUIR).

⁽²⁴⁾ V. Circ. 4 marzo 2010, n. 8/E **Disciplina per il riallineamento dei valori contabili e fiscali - articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008 n. 185 e nella Ris. 20 dicembre 2010, n. 132/E Articolo 5, commi da 1 a 3-*bis*, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 - Detassazione degli investimenti in macchinari - Cumulo con altre agevolazioni non fiscali**. Nello specifico si trattava della facoltà per il contribuente di avvalersi del riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili e per l'agevolazione "Tremonti-*ter*", rispettivamente.

⁽²⁵⁾ 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.

Mod. Unico SC 2015, Quadro OP Comunicazione per i regimi opzionali

	REDDITI QUADRO OP Comunicazioni per i regimi opzionali	CODICE FISCALE <input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	PERIODO D'IMPOSTA 2014 Mod. N. <input style="width: 50px; height: 20px;" type="text"/>																																										
SEZIONE II Consolidato nazionale (artt. 117 e ss. del TUIR)	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 20%;">Codice fiscale</th> <th colspan="5">Denominazione o ragione sociale</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>OP6</td> <td colspan="5" style="height: 20px;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="width: 15%;">Tipo comunicazione</td> <td style="width: 15%;">Esercizio sociale</td> <td style="width: 15%;">Operazioni straordinarie</td> <td style="width: 15%;">Acconto separato</td> <td style="width: 15%;">Attribuzione perdite</td> </tr> <tr> <td>OP7</td> <td colspan="5" style="height: 20px;"></td> </tr> <tr> <td>OP8</td> <td colspan="5" style="height: 20px;"></td> </tr> <tr> <td>OP9</td> <td colspan="5" style="height: 20px;"></td> </tr> <tr> <td>OP10</td> <td colspan="5" style="height: 20px;"></td> </tr> </tbody> </table>			Codice fiscale	Denominazione o ragione sociale					OP6							Tipo comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	OP7						OP8						OP9						OP10					
Codice fiscale	Denominazione o ragione sociale																																												
OP6																																													
	Tipo comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite																																								
OP7																																													
OP8																																													
OP9																																													
OP10																																													

Tale Sezione deve essere utilizzata dal **sogetto consolidante** per **comunicare all'Agenzia delle entrate**:

- l'indicazione di tutti i **sogetti consolidati** partecipanti (cod. 1)
- l'**esercizio dell'opzione** per la tassazione di gruppo (cod. 1), **ovvero il rinnovo** (cod. 2) o la **conferma** della tassazione di gruppo (cod. 3)⁽²⁶⁾
- il **periodo d'imposta** nell'ambito del triennio di consolidamento
- la presenza di **operazioni straordinarie** che non comportino l'interruzione della tassazione di gruppo
- l'eventuale **versamento separato** dell'acconto⁽²⁷⁾

⁽²⁶⁾ Come si può rilevare, la Sez. II non prevede la comunicazione del **mancato rinnovo** o della **interruzione della tassazione di gruppo** per le quali dovranno essere utilizzati i nuovi Quadri del Modello Unico SC e del Modello CNM (v. oltre parr. 11 e 12), al posto della precedente **Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale** (DM 9 giugno 2004).

⁽²⁷⁾ Questo nel caso in cui la società controllata consolidata avesse versato autonomamente la prima rata entro il 16 del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta mentre, per la seconda rata che scade successivamente all'esercizio dell'opzione, ciò non dovrebbe verificarsi.

– le modalità di attribuzione delle **perdite fiscali residue** in caso di interruzione della tassazione di gruppo

A quest’ultimo riguardo (**attribuzione perdite**), è quindi richiesta l’indicazione di una delle seguenti modalità alternative di attribuzione delle perdite a ciascun soggetto consolidato:

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

Tali modalità alternative di attribuzione delle perdite dovranno corrispondere, per coerenza, con la relativa clausola che sarà stata prevista nello specifico **Accordo di consolidamento** (v. par. 5) da stipulare da ciascuna soggetto partecipante alla tassazione di gruppo con la società o ente controllante (art. 13 comma 5 DM 9 giugno 2004).

Come precisato nelle istruzioni generali al modello Unico 2015 SC, la sezione seconda deve essere compilata dal soggetto consolidante per comunicare:

- l’esercizio dell’opzione per la tassazione di gruppo (art. 5 del DM 9 giugno 2004)
- il rinnovo dell’opzione per la tassazione di gruppo (art. 14 del DM 9 giugno 2004).

Qualora si aggregasse alla tassazione di gruppo un **nuovo soggetto partecipante**, tale nuovo soggetto dovrà essere indicato nella medesima sezione.

Ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo segnalerà la propria partecipazione nel frontespizio della propria dichiarazione dei redditi modello Unico 2015 SC.

Modello Unico Società di Capitali 2015, Frontespizio

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro VO	Quadro AC	Consolidato	Trasparenza	Trust	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 4, 98, 8, per DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Addizionale IRES								

Per le comunicazioni che segnalano **interruzioni o mancati rinnovi** si utilizzano i nuovi Quadri del Modello Unico 2015 SC e del Modello CNM 2015 Quadri dei modelli di dichiarazione dei redditi per le società di capitali SC e per il consolidato nazionale e mondiale CNM (v. oltre par. 11).

1.4. Controllo (art. 120 TUIR e artt. 2 e 3 DM 9 giugno 2004)

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

– eserciti sui soggetti consolidati fiscalmente un controllo assembleare con i requisiti di cui all'articolo 2359, comma 1, n.1, c.c. (controllo di diritto)

– posseda 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 per tutta la durata del periodo di consolidamento.

L'Agenzia delle Entrate⁽²⁸⁾ 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 un qualsiasi vincolo per il possessore **all'esercizio del diritto di voto** nelle assemblee ordinarie. Infatti possono essere comprese nel computo solo quelle azioni da cui derivi un diritto di voto **pieno e incondizionato**.

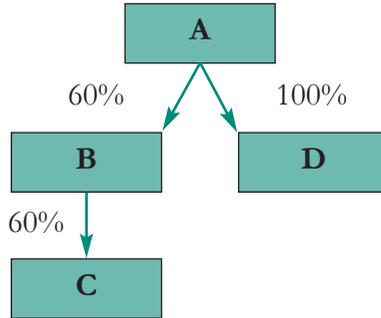
Le clausole che attribuiscono al creditore pignoratizio il **diritto di riscuotere i dividendi** non impediscono di computare le azioni costituite in pegno tra quelle rilevanti ai fini della sussistenza del requisito del controllo, in quanto il titolare del diritto agli utili rimane sempre, in via astratta, 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. del D.Lgs. 9

⁽²⁸⁾ V. Risoluzione 27.8.2009, n. 240.

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 segnala 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⁽²⁹⁾. Si segnala, comunque, il caso della società di diritto straniero che non abbia la sede legale o la sede dell’amministrazione principale in Italia, che sia trattata come residente in Italia, che, pure, può partecipare alla tassazione di gruppo nell’ambito del consolidato fiscale nazionale (v. sopra par. 2).

⁽²⁹⁾ V. Circ. 20.12.2004, n. 53/E, par. 3, esempio 3.10 **Controllo totalitario su due livelli, con controllata di “primo livello” non residente.**

1.5. Obblighi delle controllate (art. 121 TUIR e artt. 7 e 8 DM 9 giugno 2004)

L'applicazione del consolidato fiscale comporta un intenso scambio di informazioni e di denaro che viene regolato da uno specifico "Accordo di consolidamento fiscale" stipulato fra ciascuna società partecipante al consolidamento e la società o ente controllante. Tale accordo deve regolare tempi e modalità di "funzionamento" dei rapporti derivanti dal consolidato fiscale. Gli aspetti che solitamente vengono regolamentati sono i seguenti:

- a) scambio delle informazioni necessarie per attuare il consolidamento fiscale
- b) tempi e modalità per i trasferimenti di denaro conseguenti alla tassazione di gruppo fra le società partecipanti
- c) modalità di determinazione delle compensazioni economiche per:
 - utilizzo delle perdite fiscali
 - utilizzo di eccedenze di reddito operativo lordo (ROL) per la deducibilità degli interessi passivi *ex* art. 96, TUIR o di eccedenze di interessi passivi non deducibili in proprio
 - utilizzo di eccedenze di deduzione ACE non utilizzate in proprio tutte solitamente riconosciute alla società che le ha trasferite
- d) domiciliazione delle società partecipanti presso la consolidante o la società designata
- e) conseguenze dell'interruzione della tassazione di gruppo prima della conclusione del triennio di consolidamento o per mancato rinnovo
- f) assistenza reciproca nelle ipotesi di indagini o accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli organi di controllo.

Nel prosieguo vengono illustrati gli aspetti di cui sopra.

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

La disciplina fiscale prevede (art. 7, DM 9 giugno 2004)⁽³⁰⁾:

⁽³⁰⁾ Non sono però più richiesti: la segnalazione dei dati relativi a beni ceduti ed acquistati nell'ambito delle società partecipanti al consolidato in regime di neutralità fiscale con indicazione della differenza fra valore contabile e valore fiscale (*ex* art. 123),

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 relative imposte.

Le società controllate devono trasmettere alla consolidante copia della propria **dichiarazione dei redditi** (art. 8 DM 9 giugno 2004). 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, comma 1, lett. a). Dovranno inoltre essere segnalate le **eccedenze di ROL o di interessi passivi** non deducibili in proprio e le **eccedenze di deduzione ACE** non utilizzate in proprio.

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 9 giugno 2004, chiariscono infatti che il riferimento al "reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione", contenuto nell'articolo 165 TUIR, 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 ciascuna società partecipante al consolidato di gruppo è tenuta a fornire.

né i dati relativi ai dividendi percepiti per i quali effettuare la rettifica in sede di dichiarazione dei redditi del gruppo (art. 8 DM 9 giugno 2004) poiché ora esenti solo per il 95% e non più totalmente esenti, 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 9 giugno 2004) poiché le norme di cui sopra sono state abrogate dalla L. 24.12.2009, n. 244 (Finanziaria 2008).

Le comunicazioni da parte di ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo, compresa la consolidante, si manifestano poi nella dichiarazione consolidata Modello CNM 2015 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
- Sezione IV: Altri Crediti d’Imposta
- Sezione V: Ritenute
- Sezione VI: Crediti d’Imposta concessi alle Imprese trasferiti dalle Società del Gruppo
- Sezione VII: Eccedenze d’Imposta IRES derivanti dalle precedenti dichiarazioni
- Sezione VIII: Trasferimenti eccedenze di Gruppo
- Sezione IX: Acconti Versati
- Sezione X: Eccedenze d’Imposta diverse dall’IRES trasferite al Gruppo
- Sezione XI: Eccedenze d’Imposta di cui all’art. 165 comma 6 TUIR
- Sezione XII: Aiuto alla Crescita Economica
- Sezione XIII: Investimenti Start up
- Sezione XIV: Trasferimento residenza all’estero

Per ciascuna delle sezioni i valori sono indicati con riferimento a ciascuna società consolidata e alla consolidante.

1.6. Aspetti particolari

Verranno ora trattati i seguenti aspetti particolari che sono stati specificamente disciplinati e illustrati in provvedimenti di prassi:

g) la deducibilità degli interessi passivi che viene modificata a partire dai periodi d’imposta che iniziano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del c.d.

Decreto Internazionalizzazione, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (7 ottobre 2015), e

h) l'Aiuto alla Crescita Economica (ACE) introdotto dal D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. *Salva Italia*) convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214.

1.6.1. La deducibilità degli interessi passivi

La deducibilità degli **interessi passivi** (art. 96, TUIR, risultante dalle modifiche apportate dall'art. 1, comma 33, lett. i, L. 24 dicembre 2007, n. 244, in vigore dal periodo d'imposta successivo al quello in corso al 31.12.2007, v. comma 34) prevede che in caso di partecipazione al consolidato fiscale nazionale l'eventuale **eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati**⁽³¹⁾ indeducibili poiché eccedenti il 30% del Risultato Operativo Lordo (ROL)⁽³²⁾, generatisi in capo a un soggetto partecipante, può essere portata in deduzione dal reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti apportino al consolidato un **ROL non integralmente utilizzato in proprio**. Il comma 1 dell'art. 96 TUIR prevede che l'eccedenza di ROL possa essere utilizzata, senza limiti di tempo. Si rileva che nell'ambito del consolidato fiscale le istruzioni del Modello CNM 2015, a conferma, prevedono che le eccedenze di ROL delle società partecipanti al consolidato fiscale possono essere trasferite al consolidato stesso **solo sino a concorrenza** delle eccedenze di interessi passivi indeducibili di altre società partecipanti. Le **eccedenze precedenti alla tassazione di gruppo** possono essere utilizzate solo dal soggetto che

⁽³¹⁾ Si tratta dell'importo degli interessi passivi ed oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati.

⁽³²⁾ Si tratta della differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A e B dell'art. 2425 c.c. con esclusione delle voci di cui al n. 10 lett. a) e b) (ammortamenti dei beni immateriali e dei beni materiali) e dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali.

In tale ROL rettificato si comprenderanno anche i dividendi esteri percepiti provenienti da società controllate estere. Tale inclusione elimina la previsione precedente che consentiva di calcolare il limite di deduzione degli interessi passivi includendo virtualmente nel consolidato fiscale anche le società controllate estere, in modo da poter tener conto anche del ROL di tali società (art. 96, comma 2, TUIR risultante dalle modifiche apportate dall'art. 4 del D.Lgs 14/9/2015, n. 147). Tale modifica è in vigore a partire dai periodi di imposta successivi a quelli in corso al 7/10/2015 data di entrata in vigore del Decreto legislativo citato.

le ha generate, come è previsto anche per le perdite fiscali (art. 96, comma 7 e 8 e Circ. 21.4.2009, n. 19/E, par. 2.6 **Rapporti con la disciplina del consolidato nazionale**). La trasferibilità diretta alla tassazione di gruppo ai fini della loro deducibilità è vietata anche con riferimento alle eccedenze di interessi **passivi netti indeducibili dei periodi anteriori** a quello di opzione per il consolidato fiscale.

Il comma 8 dell'art. 96 TUIR, ancora in vigore per i periodi d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 (v. nota 32), 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 era previsto che anche le società estere, a determinate condizioni⁽³³⁾, potessero contribuire con le loro eccedenze di ROL alla deducibilità delle eccedenze di interessi passivi non deducibili in proprio da altre società partecipanti al consolidamento.

A partire dal periodo d'imposta in corso al 7 ottobre 2015 nel ROL rettificato si comprenderanno invece i **dividendi esteri percepiti** provenienti da società controllate estere. Tale inclusione elimina la previsione precedente che consentiva di calcolare il limite di deduzione degli interessi passivi includendo virtualmente nel consolidato fiscale anche le società controllate estere, in modo da poter tener conto anche del ROL di tali società (art. 96, comma 2, TUIR risultante dalle modifiche apportate dall'art. 4 del D.Lgs 14/9/2015, n. 147). Ciò è quanto risulta dalle modifiche apportate dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n.147 (c.d. **Decreto internazionalizzazione**) e dalla abrogazione del comma 8 dell'art. 96 TUIR.

Come già rilevato, 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** (v. sopra par. 5).

Il 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. n. 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 forfeariamente** ai fini IRES nei limiti del 96% del loro

⁽³³⁾ Si tratta, in particolare, della necessità dell'identità dell'esercizio sociale e della revisione del bilancio della controllata estera.

ammontare, a nulla rilevando l'ammontare degli interessi attivi o il ROL dell'impresa.

Di conseguenza la norma consente due distinti regimi⁽³⁴⁾:

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) rettificato, come sopra illustrato e con le specificità pure illustrate⁽³⁵⁾.

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 e il valore degli altri elementi patrimoniali relativi a rapporti intercorrenti con le medesime società (quali, ad esempio, crediti finanziari) risultante dal bilancio d'esercizio **eccede il 50%** del totale dell'attivo patrimoniale⁽³⁶⁾.

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.

⁽³⁴⁾ V. Circ. 22/7/2009, n. 37/E **Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa – art. 96 TUIR. Ulteriori chiarimenti.**

⁽³⁵⁾ Per la nuova disciplina sulla deducibilità degli interessi passivi di cui all'art. 96 TUIR, v. Circ. 21.4.2009, n. 19/E **Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa - Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008);** Circ. 22.7.2009, n. 37/E **Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito di impresa - Articolo 96 del TUIR. Ulteriori chiarimenti;** CNDCEC, luglio 2010, **Studio, Oneri finanziari per bilancio 2009 e successivi. Procedura per la determinazione dell'ammontare deducibile.**

⁽³⁶⁾ V. Circ. 22.7.2009, n. 37/E, par. 1 **Deducibilità degli interessi passivi per le holding.**

A partire dai periodi d'imposta che iniziano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del c.d. **Decreto Internazionalizzazione** (7 ottobre 2015) il comma 2 dell'art. 96 del TUIR prevede che ai fini del calcolo del risultato operativo lordo (ROL) rilevante ai fini della deducibilità degli interessi passivi si tiene conto anche dei **dividendi percepiti da società non residenti controllate** ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c. (modifica applicabile a tutte le società soggetti passivi IRES) e viene soppresso il comma 8 del medesimo art. 96 con la conseguenza che il 30% del ROL delle controllate estere virtualmente consolidabili come se, invece, fossero residenti non rileverà più ai fini del consolidato nazionale⁽³⁷⁾.

Le eventuali **compensazioni** percepite o versate in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti per quanto sopra **non concorrono alla formazione** del reddito imponibile (art.118, comma 4 TUIR).

1.6.2. Aiuto alla Crescita Economica (ACE) D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (c.d. Salva Italia) convertito con modificazioni dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214

Il provvedimento in oggetto ha introdotto un beneficio specifico per le imprese per favorirne la capitalizzazione patrimoniale. In sostanza, tutti gli incrementi del patrimonio netto a seguito di **versamenti o conferimenti** o di **destinazione a nuovo di utili**, a partire dal valore del patrimonio netto al 31 dicembre 2010 o alla data di chiusura successiva se non coincidente con la fine dell'anno solare, godono di una deduzione dall'imponibile IRES pari al 4,5% (per il 2015) e al 4,75% (a partire dal 2016) di tale incremento. La disciplina in oggetto è regolata anche dal DM 14 marzo 2012.

Il decreto attuativo (art. 6) prevede che le **eccedenze** che superano il reddito complessivo netto di ciascuna società partecipante al **consolidato nazionale** sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo IRES di gruppo dichiarato nel modello CNM **fino a concorrenza dello stesso**. Ciò significa che le eccedenze di rendimento nozionale di ciascuna società partecipante al consolidato non compensate dal reddito complessivo di gruppo, per incapienza di quest'ultimo, devono rimanere nella

⁽³⁷⁾ Art. 4 **Interessi passivi** del D.Lgs. 1 settembre 2015, n. 147, pubblicato sulla G.U. 22 settembre 2015, n. 220.

disponibilità della società che le ha prodotte, per il riporto a nuovo, senza limiti di tempo. In prospettiva, quindi, la società partecipante potrà utilizzare in proprio tale eccedenza riportata o trasferirla al consolidato nei limiti richiamati⁽³⁸⁾. Con tale meccanismo si supera il problema della riattribuzione delle eccedenze di rendimento nozionale allorquando si interrompe il consolidamento fiscale.

Come per le perdite fiscali e le eccedenze di ROL e degli interessi passivi il decreto attuativo (art. 6) prevede che le eccedenze di rendimento nozionale prodotte **prima dell'opzione** per il consolidato fiscale rimangano nella disponibilità della società partecipante, compreso la consolidante, che le ha generate.

Le eventuali **compensazioni percepite o versate** in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti per quanto sopra non concorrono alla formazione del reddito imponibile (art.118, comma 4 TUIR). Tali compensazioni comportano quindi una variazione in diminuzione per il beneficiario e una variazione in aumento per la società erogante nella determinazione del loro reddito imponibile.

Le eccedenze di rendimento nozionale prodotte a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 possono essere trasformate in **crediti IRAP** da utilizzare a partire dal 2015 in misura di un quinto per periodo d'imposta per pagare, appunto, l'IRAP dovuta⁽³⁹⁾. E' evidente che la trasformazione in credito IRAP, che è opzionale, è alternativa al riporto a nuovo delle eccedenze, senza limiti quantitativi e temporali. Naturalmente si tratta delle eccedenze al netto di quelle **obbligatoriamente** trasferite al gruppo. Si segnala che la trasformazione in credito IRAP è **irreversibile**, non essendo consentito ripristinare l'eccedenza originaria. Trattandosi di un credito d'imposta rilevante ai fini IRAP questo aspetto riguarda esclusivamente ciascuna società partecipante al consolidato fiscale, in proprio⁽⁴⁰⁾.

⁽³⁸⁾ Ciò, per inciso, a differenza del regime delle perdite fiscali che vengono attribuite per il loro intero importo al consolidato fiscale che provvede a gestirle in proprio sino alla eventuale riattribuzione alle società partecipanti in caso di interruzione o mancato rinnovo dell'opzione per il consolidamento fiscale.

⁽³⁹⁾ D.L. 24 giugno 2014, n. 91 convertito con modificazioni dalla L. 11 agosto 2014, n. 116, illustrata dalla Circ. 3 giugno 2015, n. 21/E.

⁽⁴⁰⁾ Si ritiene al riguardo che il credito (utilizzabile per quinti) sia utilizzabile **solo** a riduzione dell'IRAP dovuta da ciascuna società partecipante al consolidato e che esso:

- Non sia utilizzabile in compensazione (art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241)
- Non operi il limite generale di compensabilità di € 700.000 (art. 34 L. 388/20009)

1.7. Effetti dell'opzione (art. 118 TUIR e art. 6 DM 9 giugno 2004)

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** 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. A tale importo complessivo verranno apportate le rettifiche illustrate nel prosieguo.

Alla società **controllante** fanno capo i seguenti adempimenti:

- a. riportare a nuovo l'eventuale **perdita** risultante dal consolidamento dei risultati fiscali individuali (comma 1)
- b. liquidare l'**imposta dovuta** sul reddito imponibile complessivo al netto dei crediti trasferiti (comma 1)
- c. liquidare l'**eccedenza rimborsabile o riportabile** a nuovo per l'intero gruppo di società (comma 1)
- d. provvedere ai versamenti **a saldo e in acconto** sulla base dell'imposta relativa al periodo di riferimento, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto indicati nella dichiarazione dei redditi del consolidato (comma 3)
- e. calcolare, per il **primo esercizio** del periodo triennale di consolidamento, l'acconto dell'IRES sulla base della IRES dovuta 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)⁽⁴¹⁾.

In particolare, si rileva che:

- le **perdite fiscali relative agli esercizi anteriori** all'esercizio dell'opzione di consolidamento possono essere utilizzate solo dalle

c. Il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a € 1.500 (art. 31 L. 78/2010)

d. Non richiede l'apposizione del visto di conformità (art. 1, comma 574 della L. 27 dicembre 2013, n. 147).

⁽⁴¹⁾ 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.

società che le hanno generate (comma 2)⁽⁴²⁾

- 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 e IRAP, gli effetti degli accordi intervenuti tra le società che aderiscono al consolidato con riferimento alle **somme versate o percepite in contropartita dei vantaggi e degli svantaggi** conseguenti all'adozione del regime di tassazione consolidata. Si tratta infatti di valori di origine fiscale che trovano la loro collocazione nel conto economico dell'esercizio nella voce 22) **Imposte** correnti. La disposizione in commento non fissa limiti quantitativi entro i quali la norma in esame debba trovare applicazione. Tuttavia, si ritiene che l'irrilevanza reddituale di tali contropartite debba essere intesa nel limite massimo dell'imposta teorica cui esse sono commisurate. Altrimenti si tratterebbe di **sopravvenienze** vere e proprie.

Modello Unico Società di Capitali 2015, Quadro RF

The image shows a tax form titled "Modello Unico Società di Capitali 2015, Quadro RF". On the left, there is a logo with the letters "SC" and the text "SOCIETÀ DI CAPITALI 2015" and "agenzia entrate". In the center, it says "REDDITI QUADRO RF" and "Determinazione del reddito di impresa". On the right, there is a section for "PERIODO D'IMPOSTA 2014" with a "CODICE FISCALE" field consisting of ten vertical lines. Below that, there is a "Mod. N." field with two vertical lines.

⁽⁴²⁾ 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 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 a seguito di fusioni tra società.

Per le **somme versate in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti** per effetto dell'esercizio dell'opzione è necessario indicare una corrispondente variazione in **aumento** da indicare nel rigo RF31, cod. 99 (codice residuale).

RF31 Altre variazioni in aumento	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37	,00
	RF32 D) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO										

Per le **somme percepite in contropartita dei vantaggi fiscali attribuiti** per effetto dell'opzione occorre operare una corrispondente variazione in **diminuzione** da indicare nel rigo RF55, cod. 99.

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00	37	,00
	RF56 E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE										

1.8. Accertamento e il processo tributario nel consolidato nazionale⁽⁴³⁾

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 per consentire alla consolidante di adempiere ai propri doveri nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria. Alla *fiscal unit* **non** è riconosciuta la titolarità di **autonomo soggetto d'imposta** e ciascuna società partecipante mantiene la propria titolarità dell'obbligazione tributaria con conseguenti obblighi.

⁽⁴³⁾ V. Circ. 6 giugno 2011, n. 27/E **Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-bis DPR 600/1973 e all'art. 9-bis D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 918.** In precedenza era la Circ. 31 ottobre 2007, n. 60/E.

Il D.L. 31 maggio 2010, n. 78 [Misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica](#), convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 ha profondamente innovato la precedente disciplina che prevedeva, in estrema sintesi, due livelli di accertamento, con duplicazione di procedure: una in capo alla singola società partecipante al consolidamento interessata, ed una in capo alla società consolidante per gli effetti che l'accertamento sulla singola partecipante poteva avere sulla dichiarazione consolidata.

L'art. 35 [Razionalizzazione dell'accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale](#), in vigore a partire dai periodi d'imposta per i quali alla data dell'1 gennaio 2011 erano ancora pendenti i termini per l'accertamento in rettifica *ex* art. 43 DPR 600/1973 ha introdotto il nuovo art. 40-*bis* dello stesso DPR 600/1973 ([Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale](#)). Esso prevede ora l'emissione di un [unico avviso di accertamento](#) da parte dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione, valido nei confronti sia della società interessata alle rettifiche, sia della società consolidante da notificare a ciascuna di esse presso il [domicilio fiscale della consolidante](#) dove anche le altre società partecipanti hanno eletto il loro domicilio fiscale⁽⁴⁴⁾. Tali rettifiche determineranno un nuovo reddito imponibile per la società partecipante (compresa la società consolidante) che comporteranno maggiori imposte sulla base delle quali saranno irrogate le relative sanzioni. In tale avviso di accertamento non vengono tenute presenti le

⁽⁴⁴⁾ In precedenza, come previsto dal D.M. 9 giugno 2004, il procedimento di [accertamento](#) sulla tassazione di gruppo ai fini IRES si articolava su due [distinti livelli](#), con riferimento ai quali era prevista l'emissione di distinti atti. Il [primo livello](#) comprendeva le [società consolidate](#) e gli [atti](#) che avevano ad oggetto la rettifica della dichiarazione presentata da ciascuna società consolidata, ivi compresa la consolidante in qualità di consolidata, per la determinazione del reddito complessivo netto (utile o perdita) e dell'IRES teorica di ciascuna, poi dovuta e corrisposta dalla consolidante. La rettifica operata sul proprio reddito rappresentava la misura massima di responsabilità della consolidata in conseguenza delle rettifiche apportate al proprio reddito imponibile dichiarato. Di conseguenza, alla rettifica operata ai fini IRES per una società consolidata (UNICO SC) corrispondeva una equivalente rettifica nel modello CNM per la liquidazione dell'imposta stessa. Le criticità manifestatesi con tale procedura di accertamento hanno indotto il Legislatore a modificare le norme sull'accertamento, come illustrato nel testo.

eventuali perdite fiscali del consolidato pregresse non ancora utilizzate o di periodo⁽⁴⁵⁾.

L'avviso di accertamento unico viene notificato **presso la società consolidante**, avendo lì la controllata eletto il proprio domicilio. Tale elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nel consolidamento.

L'adesione al regime del consolidato nazionale **non** dà origine a un **autonomo soggetto d'imposta**. Tuttavia, la società consolidata e la società consolidante sono **litisconsorti necessari**, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento. Di conseguenza, per esempio, il ricorso presentato e il pagamento effettuato valgono per l'una e per l'altra. Altrettanto vale per la decisione delle Commissioni tributarie o l'adesione unilaterale a chiusura del procedimento.

Avendo ciascuna società partecipante trasferito i propri redditi e perdite alla consolidante, è come se nella fase dell'accertamento ciascuna si presentasse con un imponibile pari a zero. In **caso di perdite**, è la società consolidante che può scomputarle dai maggiori imponibili (e fino a concorrenza degli stessi). A tal fine è necessario però che sia presentata un'**apposita istanza** all'ufficio competente per la consolidante, entro il termine per la presentazione del ricorso⁽⁴⁶⁾. Tale termine è sospeso sia per la consolidata che per la consolidante per sessanta giorni. Entro i sessanta giorni successivi alla presentazione dell'istanza l'ufficio ricalcola l'eventuale maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni e comunica gli esiti a entrambe le società tenendo conto, appunto, delle perdite utilizzabili.

Le attività di controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato (Mod. CNM) sono esplicate dall'ufficio competente al momento della presentazione della dichiarazione stessa per i redditi propri oggetto di rettifica⁽⁴⁷⁾.

⁽⁴⁵⁾ V. par. 8.1 **Istanza per lo scomputo delle perdite fiscali**.

⁽⁴⁶⁾ Trattandosi di unico atto, si sarà in presenza di un unico ricorso.

⁽⁴⁷⁾ Non potrà più verificarsi il caso di intervento di due diversi uffici competenti, uno per la società controllata partecipante al consolidato, l'altro competente per la consolidante.

Naturalmente, rimangono **esclusi dalla procedura di accertamento** con atto unico o dalla definizione in adesione unica gli atti che non hanno per oggetto le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto partecipante al consolidamento. Tali accertamenti seguono le regole ordinarie, ma la **notifica per la consolidata avverrà nel domicilio eletto presso la consolidante**. Gli uffici competenti, se differenti, si coordineranno opportunamente.

Ciò si verifica nei seguenti casi:

i) Rettifiche che hanno ad oggetto dati ed elementi trasferiti dalla singola consolidata (compreso la consolidante) alla dichiarazione di gruppo, diversi dal reddito complessivo proprio di ciascun partecipante al consolidato (detrazioni, ritenute, crediti d'imposta trasferiti, crediti d'imposta sui redditi prodotti all'estero, maggiori interessi passivi non deducibili ed eccedenze di ROL comportante una eccedenza di deduzione di interessi passivi)

j) Rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato Modello CNM, che non scaturiscono da accertamenti dei redditi propri delle consolidate, quali le rettifiche relative al controllo formale *ex art. 36-ter* DPR 600/1973, errata determinazione del credito d'imposta sui redditi prodotti all'estero, il cui avviso di accertamento viene notificato solo nei confronti della consolidante

k) Rettifiche riguardanti esclusivamente la dichiarazione della consolidata (Modello Unico SC) relativamente a eccedenze e crediti d'imposta dichiarati e non trasferiti, il cui avviso di accertamento viene notificato solo nei confronti della società partecipante al consolidamento (compreso la consolidante).

Anche la disciplina dell'**accertamento con adesione** di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 è stata modificata di conseguenza aggiungendo l'art. 9-*bis* (**Soggetti aderenti al consolidato nazionale**) che prevede che al procedimento partecipino sia la consolidante che la consolidata oggetto delle rettifiche innanzi all'ufficio competente alla data in cui sono state presentate le dichiarazioni dei redditi proprie (Mod. Unico SC) e che l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona qualora gli adempimenti previsti dal procedimento siano stati eseguiti anche da una sola di esse.

Anche nell'ambito di questo procedimento la consolidante ha facoltà di chiedere che siano scomputate dai maggiori imponibili (e fino a concorrenza degli stessi) le eventuali **perdite fiscali** del consolidato, pregresse non ancora utilizzate o di periodo, presentando un'**apposita istanza** all'ufficio competente a seguito della quale l'ufficio comunicherà

entro i sessanta giorni successivi l'accoglimento e la rideterminazione delle maggiori imposte, interessi e sanzioni il cui pagamento dovrà essere effettuato nei quindici giorni successivi.

La procedura di cui sopra può essere adottata anche con riferimento ai diversi casi previsti di accertamento con adesione ai sensi del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, come segue:

1. Notifica di atto unico *ex art. 40-bis*, comma 2, DPR 600/1973
2. Istanza di accertamento con adesione a seguito di notifica di atto unico *ex art. 6*, comma 2, D.Lgs. 218/1997
3. procedimento di accertamento con adesione anteriore alla notifica di atto unico, avviato su istanza del contribuente *ex art. 6*, comma 1, D.Lgs. 218/1997
4. procedimento di accertamento con adesione anteriore alla notifica di atto unico, avviato su invito dell'ufficio competente *ex art. 5*, comma 1, D.Lgs. 218/1997.

Quanto sopra, si ribadisce, vale solo per la IRES, mentre per IRAP, IVA, ritenute e imposte sostitutive il procedimento di accertamento seguirà le procedure ordinarie.

1.8.1. Istanza per lo scomputo delle perdite fiscali

Il modello da adottare per ottenere lo scomputo delle eventuali perdite fiscali del consolidato pregresse non ancora utilizzate o di periodo è il **Modello IPEC** (Istanza di computo in diminuzione delle Perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nel Consolidato nazionale). Il Modello è stato approvato con Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010, prot. N. 2010/154309.



Il modello è preordinato ad evidenziare la natura delle perdite e i tempi della loro formazione. In particolare, vengono comunicati i seguenti contenuti:

1. Regime delle perdite con riferimento alla loro utilizzabilità *ex art.* 84 **Ripporto delle perdite TUIR**

2. Casi di utilizzo delle perdite del consolidato:

- Notifica di atto unico *ex art.* 40-*bis*, comma 2, DPR 600/1973
- Istanza di accertamento con adesione a seguito di notifica di atto unico *ex art.* 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997
- procedimento di accertamento con adesione anteriore alla notifica di atto unico, avviato su istanza del contribuente *ex art.* 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997
- procedimento di accertamento con adesione anteriore alla notifica di atto unico, avviato su invito dell'ufficio competente *ex art.* 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997
- adesione ai contenuti dell'invito a comparire *ex art.* 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997
- adesione al verbale di constatazione *ex art.* 5-*bis*, D.Lgs. 218/1997.

Esso deve essere presentato **telematicamente entro il termine per la presentazione del ricorso**, ciò che comporta la sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto unico per sessanta giorni, per consentire all'ufficio competente il ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni da comunicare entro i successivi sessanta giorni.

Altrettanto vale in sede di accertamento con adesione.

Il Provvedimento citato:

- definisce le perdite utilizzabili
 - regola i casi di interruzione o mancato rinnovo del consolidamento
 - chiarisce le conseguenze di precedenti accertamenti
 - impone alla consolidante di comunicare alla consolidata interessata l'avvenuta presentazione del modello IPEC
 - segnala i termini di presentazione del Modello IPEC nei diversi casi c.s.:
- a) termine per la presentazione del ricorso, nell'ipotesi di avviso di accertamento unico (art. 40-*bis* DPR 600/1973)
 - b) quindicesimo giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio, nell'ipotesi di adesione ai contenuti dell'invito a comparire (art. 5, comma 1-*bis* D.Lgs. 218/1997)
 - c) trentesimo giorno successivo alla data di consegna del processo verbale di constatazione, nell'ipotesi di adesione al verbale stesso (art. 5-*bis* D.Lgs. 218/1997)

d) nel corso del contraddittorio instaurato con l'Ufficio, nell'ipotesi di accertamento con adesione (artt. 5, comma 1 o comma 6 D.Lgs. 218/1997).

Le perdite richieste in diminuzione mediante la presentazione dell'IPEC non saranno più nella disponibilità della consolidante, in quanto utilizzate.

1.9. Variazioni alla somma algebrica degli imponibili e delle perdite delle società partecipanti al consolidamento (art. 122 TUIR e artt. 8 e 9 DM 9 giugno 2004)

La società consolidante, oltre alla propria dichiarazione dei redditi, deve presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato (Modello CNM), 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. E' evidente quindi che ciascuna società controllata partecipante dovrà trasmettere una copia della propria dichiarazione dei redditi Modello UNICO SC alla consolidante, come previsto dall'art. 8 DM 9 giugno 2004 e anche dall'accordo di consolidamento.

Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2015

SEZIONE I		Reddito o perdita		Reddito minimo		Perdite art. 84, co. 2		Operazioni straordinarie	
Somma algebrica dei redditi complessivi netti		2		3		4		5	
NF1	SOCIETÀ O ENTE CONSOLIDANTE		,00		,00				
NF2	Codice fiscale		,00		,00				
NF3			,00		,00				
NF4			,00		,00				
NF5			,00		,00				
NF6			,00		,00				
NF7			,00		,00				
NF8	Totale	Perdite non compensate	,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 NF8

Per quanto riguarda le rettifiche di consolidamento, la Sezione II prevede solo le rettifiche per:

- Interessi passivi
- Regime di neutralità.

Per quanto riguarda il regime di **neutralità**, esso fa riferimento all'art. 123 **Regime di neutralità per il trasferimento infragruppo** del Tuir che è stato abrogato dalla Legge Finanziaria 2008. Tuttavia la rettifica può essere ancora pertinente ad un periodo di imposta corrente quale conseguenza di cessione di beni infragruppo, in sospensione di imposta, in periodi nei quali l'art. 123 era in vigore.

SEZIONE II			
Rettifiche di consolidamento	NF9	Interessi passivi	.00
	NF10	Regime di neutralità	.00
	NF11	Totale variazioni	.00
Reddito complessivo globale	Perdite non compensate		
	NF12	Reddito complessivo globale	.00

La rettifica per interessi passivi deve coordinarsi con la Sezione V che prevede la segnalazione, per ciascuna società partecipante al consolidamento, dell'eccedenza di interessi passivi e di eccedenza di ROL in precedenza illustrata⁽⁴⁸⁾.

Si può rilevare che la Sezione V comprende una sottosezione **società estere** che richiede ancora l'indicazione del ROL (30%), dell'eccedenza di ROL e degli interessi passivi. Tale sottosezione sarà applicabile per le dichiarazioni dei redditi Modello CNM per i periodi di imposta sino a quello in corso alla data del 7 ottobre 2015 (data di entrata in vigore del c.d. Decreto Legge **Internazionalizzazione**).

⁽⁴⁸⁾ V. par. 6.1. **Nuove disposizioni sulla deducibilità degli interessi passivi.**

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	,00
NF26			
		,00	,00
NF27			
		,00	,00
NF28			
		,00	,00
NF29			
		,00	,00
NF30			
		,00	,00
Società estere			
	Codice fiscale	Codice identificativo estero	Codice Paese estero
NF31	1	2	3
	Interessi passivi	ROL (30%)	Eccedenza di ROL
	4	5	6
	,00	,00	,00
NF32	1	2	3
	4	5	6
	,00	,00	,00
NF33	1	2	3
	4	5	6
	,00	,00	,00
Totale	NF34 Totale interessi passivi deducibili		,00

A partire dal periodo di imposta successivo, infatti, il comma 8 del medesimo art. 96 non sarà più in vigore, poiché nell'importo complessivo dei ROL delle società partecipanti al consolidato ai fini della commisurazione del 30% quale limite per la deduzione degli interessi passivi, potrà essere considerato solo l'importo dei dividendi percepiti dalle controllate estere e non più il ROL delle controllate estere (v. par. 6.1).

E' prevista la Sezione IV Interessi Passivi Deducibili nell'ambito del Consolidato Fiscale per le imprese di assicurazione⁽⁴⁹⁾.

SEZIONE IV			
Interessi passivi deducibili ex art. 96, comma 5-bis, del TUIR			
	Codice fiscale	Interessi passivi verso partecipanti	Interessi passivi verso esteri
NF17	1	2	3
		,00	,00
NF18			
		,00	,00
NF19			
		,00	,00
NF20			
		,00	,00
NF21			
		,00	,00
NF22			
		,00	,00
NF23 Totale		,00	,00
NF24 Rettifica			,00

⁽⁴⁹⁾ Le banche e gli altri soggetti finanziari devono utilizzare la Sezione IV.

SEZIONE IV Dati	GN15	Oneri detraibili/detrazioni		Start-up	Erogazioni liberali in favore di partiti politici	Altri oneri		
		1		2	3			
				,00	,00	,00	,00	
	GN16	Spese agevolate	Risparmio energetico					
			Tipo	Anno di riferimento	Periodo	Totale spesa	Spesa sostenuta	
			1	2	3	4	5	
			Interventi in zone sismiche		6	7	8	
					,00	,00	,00	
	GN17	Crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero						,00
	GN18	Altri crediti di imposta						,00
GN19	Ritirate						,00	
GN20	Eccedenze da quadro RK						,00	
GN21	Accontati	Eccedenze utilizzate	Accontati versati	Accontati caduti	Credito riversato da atti di recupero			
		1	2	3	4	5		
		,00	,00	,00	,00	,00		
GN22	Altri dati	ACE		Start-up	Plusvalenza attribuita			
		1	2	3				
		,00	,00	,00	,00	,00		
SEZIONE V Crediti d'imposta concessi alle imprese trasferiti al consolidato	GN23	Codice credito		Asso di riferimento	Importo trasferito			
		1	2	3				
						,00		
	GN24					,00		
	GN25					,00		
GN26					,00			
SEZIONE VI Redditi prodotti all'estero e relative imposte	GN27	Lo dice Stato estero	Anno	Reddito estero	Art. 165, c. 5	Imposta estera		
		1	2	3	4	5		
				,00	,00	,00		
	GN28			,00	,00	,00		
GN29			,00	,00	,00			
SEZIONE VII Eccedenze d'imposta di cui all'art. 165, comma 6, del Tuir	GN30	Anno di formazione	Lo dice Stato estero	Nazionale	Estera			
		1	2	3	4			
				,00	,00	,00		
	GN31			,00	,00	,00		
	GN32			,00	,00	,00		
GN33			,00	,00	,00			
GN34			,00	,00	,00			
SEZIONE VIII Dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento	GN35	Interessi passivi art. 96, c. 5-bis, TUIR		Verso partecipanti	Verso esteri			
		1	2					
				,00	,00	,00		
	GN36	Interessi passivi art. 96, c. 7, TUIR		Eccedenza di interessi passivi	Eccedenza di ROl			
	1	2						
			,00	,00	,00			
GN37	Valore dei beni acquisiti in regime di neutralità		Civile	Fiscale				
	1	2						
			,00	,00	,00			

In particolare, nella sezione VIII sono riportati i dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento *ex art.* 122:

- interessi passivi (rigo GN36) per, alternativamente, **Eccedenza di interessi passivi** (colonna 1) o **Eccedenza di ROl** (colonna 2) i cui valori provengono dal quadro RF, **Prospetto interessi passivi non deducibili**, rigo RF 120 eccedenza di ROl e rigo 121, interessi passivi non deducibili riportabili⁽⁵⁰⁾
- il valore contabile e quello riconosciuto fiscalmente per gli acquisti dei beni acquisiti infragruppo in regime di neutralità fiscale *ex art.* 123 TUIR⁽⁵¹⁾; le variazioni fiscali conseguenti alla gestione dei diversi valori

⁽⁵⁰⁾ Il rigo GN35 si riferisce alle banche e agli altri soggetti finanziari indicati nell'art. 1 del D.Lgs. 27/01/1992, n. 87 con l'eccezione delle c.d. Holding industriali, v. sopra par. 6.1. **Nuove disposizioni sulla deducibilità degli interessi passivi.**

⁽⁵¹⁾ L'art. 123 TUIR è stato abrogato dall'art. 1, comma 33, lett. v, L. 24 dicembre 2007, n. 244, con effetto per i trasferimenti infragruppo effettuati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

contabili e fiscali devono essere indicati nel rigo RF22 (variazioni in aumento) ed RF55 (variazioni in diminuzione):

RF22 Variazioni ex artt. 118 e 123		1		2	,00	3		4	,00	5		6	,00
RF55 Altre variazioni in diminuzione	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	13	14	,00	15
	15	16	,00	17	18	,00	19	20	,00	21	22	,00	23
	24	25	,00	26	27	,00	28	29	,00	30	31	,00	32
	33	34	,00	35	36	,00	37					,00	

Per inciso, questi sono i righe che devono essere utilizzati per neutralizzare anche i costi per le somme versate in contropartita dei **vantaggi fiscali** ricevuti (RF22) e i **proventi** per i vantaggi fiscali ricevuti per effetto della tassazione di gruppo(RF55)⁽⁵²⁾.

1.10. Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio (art. 124 TUIR e art. 13 DM 9 giugno 2004)

L'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio si verifica con la **perdita del controllo** che, si ricorda, è il presupposto per l'esercizio dell'opzione ed è determinato tenendo conto della demoltiplicazione⁽⁵³⁾ (art. 124, comma 1).

Particolare enfasi viene dedicata dalla disciplina del consolidato fiscale alle operazioni straordinarie e ai loro effetti sulla possibilità o meno di proseguire nella tassazione di gruppo nell'ambito del triennio in corso. Tali fattispecie sono disciplinate nell'art. 124 TUIR e, come previsto dalla stessa norma, nel Decreto di attuazione al quale era stato demandato di individuare particolari fattispecie (DM 9 giugno 2004).

La perdita del controllo viene meno anche nel caso in cui una società controllata viene fusa in una società estranea alla *fiscal unit* (art. 124, comma 5).

⁽⁵²⁾ Si rileva che nessuna variazione viene 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 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.

⁽⁵³⁾ V. par. 4 **Controllo**.

Ancora in tema di fusione non si verifica l'interruzione della tassazione di gruppo se la fusione avviene fra società partecipanti alla *fiscal unit*.

Qualora la fusione, la scissione, avvenga fra la società controllante ed un'altra società estranea al gruppo, l'art. 119, comma 2, dispone che “non viene meno l'efficacia dell'opzione [neanche] nel caso in cui per l'effetto di operazioni di fusione, scissione e 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 possano o meno⁽⁵⁴⁾ interrompere il regime del consolidato fiscale.

L'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio comporta la perdita dell'eventuale beneficio del regime di neutralità fiscale per i trasferimenti infragruppo di cui all'art. 123 ora abrogato.

In particolare, l'art. 11 DM 9 giugno 2004 ha precisato che non interrompono la tassazione di gruppo le seguenti ulteriori fattispecie⁽⁵⁵⁾:

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

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⁽⁵⁶⁾ ⁽⁵⁷⁾ ⁽⁵⁸⁾.

⁽⁵⁴⁾ V. anche Circolare 20.12.2004, n. 53/E, par. 7.3 Operazioni straordinarie: effetti sulla interruzione della tassazione di gruppo.

⁽⁵⁵⁾ V. Risoluzione 12.3.2007, n. 44/E.

⁽⁵⁶⁾ 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 (v. Risoluzione 19.06.2008, n. 251/E).

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 se 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⁽⁵⁹⁾

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⁽⁶⁰⁾ (art. 11, comma 2, DM 9 giugno 2004).

⁽⁵⁷⁾ 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 luglio 2000, n. 212), confermando *a contrariis* che l'incorporazione di una società non consolidata in una consolidata non comporta interruzione del consolidato fiscale.

⁽⁵⁸⁾ V. Risoluzione 20.03.2008, n. 103/E.

⁽⁵⁹⁾ V. Circolare 16.03.2005, n. 10/E, par. 8.1 **Effetti fiscali per le società dell'area di consolidamento in ipotesi di scissione parziale.**

⁽⁶⁰⁾ Come sopra rilevato, l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio comporta la perdita dell'eventuale beneficio del regime di neutralità fiscale per i trasferimenti infragruppo di cui all'art. 123 ora abrogato.

L'art. 12 DM 9 giugno 2004 disciplina 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 comunque essere compilato il quadro GC del modello Unico SC da parte della società interessata che indicherà il codice fiscale della società consolidante.

Modello Unico Società di Capitali 2015, quadro GC

		PERIODO D'IMPOSTA 2014										
		CODICE FISCALE										
		Mod. N. <input type="text"/>										
		Codice fiscale della società consolidante										
SEZIONE I Determinazione del reddito complessivo	GC1	Reddito	Liberalità									
	GC2	Perdita										
	GC3	Credito di imposta sui fondi comuni di investimento										
	GC4	Perdite scomputabili	in misura limitata		in misura piena							
	GC5	Perdite da trasferire	Perdite non compensate		Proventi eventi							
	GC6	Reddito minimo	Reddito	Start-up	ACE	Reddito complessivo netto						
SEZIONE II Utilizzo eccedenza IRES precedente dichiarazioni	GC7	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione (riga RX1 col. 4 del Mod. UNICO 2014)										
	GC8	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24										
	GC9	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione attribuita al consolidato										
	GC10	Eccedenza di imposta risultante dalla precedente dichiarazione attribuita a società del gruppo										
	GC11	Eccedenza da utilizzare										
SEZIONE III Eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite al consolidato	GC12			Codice tributo	Eccedenza presente dichiarazione							
	GC13											
	GC14											
SEZIONE IV Dati	GC15	Oneri detraibili/detrazioni	Start-up		Erogazioni liberali in favore di partiti politici		Altri oneri					
	GC16	Spese agevolate	Risparmio energetico									
			Tipo	Anno di riferimento	Periodo	Totale spesa	Spesa sostenuta					
			Interventi in zone sismiche									
	GC17	Crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero										
	GC18	Altri crediti di imposta										
	GC19	Ritenute										
	GC20	Eccedenze da quadro RK										
	GC21	Eccedenze utilizzate	Acconti versati	Acconti ceduti	Credito riversato da altri di recupero							
	GC22	Altri dati	ACE		Start-up		Plusvalenza attribuita					
SEZIONE V Crediti d'imposta concessi alle imprese trasferiti al consolidato	GC23	Codice credito		Anno di riferimento		Importo trasferito						
	GC24											
	GC25											
	GC26											
SEZIONE VI Redditi prodotti all'estero e relative imposte	GC27	Lodice Stato estero	Anno	Reddito estero	Art. 165, c. 5		Imposta estera					
	GC28											
	GC29											

SEZIONE VII Eccedenze d'imposta di cui all'art. 165, comma 6, del Tuir	GC30	Anno di formazione	Codice Stato estero	Nazione			
		1	2	3	4		
	GC31			,00	,00		
	GC32			,00	,00		
	GC33			,00	,00		
	GC34			,00	,00		
SEZIONE VIII Dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento	GC35	Interessi passivi art. 96, c. 5-bis, TUIR		Verso partecipanti	Verso esteri		
		1	2	1	2		
	GC36	Interessi passivi art. 96, c. 7, TUIR		Eccedenza di interessi passivi		Eccedenza di ROI	
		1	2	1	2		
GC37	Valore dei beni acquisiti in regime di neutralità		Civile	Fiscale			
	1	2	1	2			
SEZIONE IX Operazioni straordinarie	GC38 GC39 GC40	Codice fiscale				Data operazione straordinaria	
		1	2	3	4	1	2
		1	2	3	4	1	2
		1	2	3	4	1	2

La società dichiarante, risultante dall'operazione straordinaria, deve aggregare nel presente quadro i dati esposti nel proprio quadro GN e quelli esposti dalle società fuse o scisse nei rispettivi quadri GN, desumibili dalle dichiarazioni presentate da tali società per il periodo d'imposta antecedente quello dell'operazione straordinaria.

In caso di scissione, va ricordato che tale adempimento spetta alla società beneficiaria designata ai sensi dell'art. 173, comma 12, del TUIR.

In caso di liquidazione volontaria la società deve aggregare i dati esposti nei quadri GN relativi alle dichiarazioni presentate per ciascun esercizio compreso nel periodo d'imposta del consolidato. In particolare, nella sezione "Determinazione del reddito complessivo" deve essere indicato il reddito dell'intero esercizio risultante dalla somma algebrica dei redditi e delle perdite delle società partecipanti all'operazione per il periodo d'imposta antecedente a quello da cui ha avuto effetto l'operazione straordinaria, nonché del reddito o della perdita relativa al periodo d'imposta da cui ha effetto la medesima operazione.

Inoltre nella sezione IX "Operazioni straordinarie" nei righe da GC38 a GC40 deve essere indicato:

- in colonna 1, il codice fiscale della società fusa o scissa; in caso di liquidazione volontaria di cui all'art. 11, comma 7, del D.M. 9 giugno 2004, deve essere indicato il codice fiscale del soggetto dichiarante;
- in colonna 2, la data in cui ha avuto effetto l'operazione straordinaria⁽⁶¹⁾.

⁽⁶¹⁾ Da Istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione dei redditi delle società di capitali, enti commerciali ed equiparati – Unico SC 2015.

Oltre che nei casi di perdita del requisito del controllo così come definito dall'art. 120, si verifica l'interruzione della tassazione di gruppo 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)⁽⁶²⁾
- c. Disallineamento della data di chiusura degli esercizi sociali tra le società che hanno optato per la tassazione di gruppo⁽⁶³⁾
- 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 9 giugno 2004:

- 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.

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

⁽⁶²⁾ Tuttavia, in questo caso non si applica però il *recapture* degli interessi passivi resi deducibili per la disapplicazione della precedente disciplina del pro-rata (art 13, comma 4, DM 6 gennaio 2004).

⁽⁶³⁾ 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 *Consolidato fiscale nazionale*).

all'interruzione di cui all'art. 124 (art. 13, comma 5 DM 9 giugno 2004)⁽⁶⁴⁾, a meno che tutte le altre società aderenti alla tassazione di gruppo optino a loro volta con la [nuova] controllante nel medesimo esercizio, nel qual caso l'interruzione non produce gli effetti di cui all'art. 124 (art. 13, comma 6 DM 9 giugno 2004).

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 precedente, qualora sia effettuata la comunicazione di cui all'art. 119, comma 1, lettera d) (art. 13, comma 11 DM 9 giugno 2004), con le modalità illustrate in precedenza⁽⁶⁵⁾.

Nei casi diversi da quelli previsti dal DM 9 giugno 2004, 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 9 giugno 2004).

Nei casi di **controllata designata** ex art. 117, comma 2-bis TUIR, in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio per il venir meno delle condizioni richieste o per mancato rinnovo, le perdite fiscali residue risultanti dalla dichiarazione della *fiscal unit* sono **esclusivamente attribuite alle controllate che le hanno prodotte**, a differenza di quanto previsto dal comma 4 dell'art. 124 (v. oltre) poiché il soggetto designato non è controllante.

Si rileva che l'esercizio dell'opzione o del rinnovo dell'opzione per il consolidamento fiscale, a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, deve essere comunicato dalla società o ente controllante nel quadro OP del suo Modello Unico SC. Tale modello comprende anche il nuovo quadro NI **interruzione della tassazione di gruppo** che, in pratica, sostituisce la precedente comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (DM 9 giugno 2014). Tale nuovo quadro evidenzia i dati rilevanti conseguenti all'interruzione del consolidamento nazionale e al mancato rinnovo, come illustrato nel prosieguo.

⁽⁶⁴⁾ Come sopra rilevato, l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio comporta la perdita dell'eventuale beneficio del regime di neutralità fiscale per i trasferimenti infragruppo di cui all'art. 123 ora abrogato.

⁽⁶⁵⁾ V. sopra par. 3. Opzione (art. 117 TUIR e artt. 4 e 5 DM 9 giugno 2004).

Per quanto riguarda le perdite residue da consolidato e la loro attribuzione, si rileva quanto segue.

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

a. le **perdite fiscali** risultanti dalla dichiarazione consolidata, i **crediti chiesti a rimborso** e le **eccedenze riportate a nuovo** permangono nell'esclusiva disponibilità della controllante; il **decreto di attuazione** ha previsto, **alternativamente**, la possibilità di imputare le perdite alle società che le hanno prodotte nei cui confronti viene meno il requisito del controllo (comma 4 e art. 13, comma 8 DM 9 giugno 2004)⁽⁶⁶⁾.

Non è in nessun caso richiesto effettuare il recupero per la quota dei dividendi esclusa da imposizione ai sensi dell'art. 122 previgente il cui beneficio viene, così, permanentemente acquisito⁽⁶⁷⁾.

Si segnala che è possibile definire con ciascuna singola consolidata **accordi differenziati** in merito all'attribuzione delle perdite del consolidato; tali accordi risultano peraltro non modificabili a seguito dell'invio della Comunicazione all'Agenzia delle entrate⁽⁶⁸⁾. Resta fermo che l'**importo massimo** della perdita imputabile alle società uscenti non potrà eccedere l'importo delle **perdite trasferite al consolidato fiscale** da ciascuna società al netto degli utilizzi che delle stesse abbia eventualmente usufruito 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**⁽⁶⁹⁾.

⁽⁶⁶⁾ V. Circ. 18.06.2008, n. 47, par. 8.1 **Interruzione Consolidato – Attribuzione Perdite**).

⁽⁶⁷⁾ Il previgente art. 122 così prevedeva al comma, lett. a): La società o l'ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e calcola il reddito complessivo globale apportando alla somma algebrica dei redditi complessivi dei soggetti partecipanti le seguenti variazioni:

a) in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate di cui all'articolo 117, comma 1, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione.

⁽⁶⁸⁾ V. Risoluzione 13.10.2006, n. 113/E.

⁽⁶⁹⁾ V. Circolare 16.03.2005 n. 10/E, par. 8.5 **Interruzione anticipata del consolidato – criterio per l'attribuzione delle perdite**.

Per quanto riguarda l'attribuzione dei versamenti, nei **Dati relativi alla società consolidata**, campo **Attribuzione versamenti** è richiesta l'indicazione dell'importo dei versamenti già effettuati, per quanto eccedente il proprio obbligo, e in tutto o in parte attribuiti a ciascuna *ex* consolidata (art. 124 comma 3).

Gli **acconti di imposta** (necessariamente **IRES**) devono essere integrati dalla controllante e/o dalle controllate entro **trenta giorni** dal venir meno del controllo se il versamento complessivamente effettuato risultasse inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali prosegue il consolidamento fiscale (il caso tipico è quello di una controllata con perdite fiscali della quale si perda il controllo) (art. 124 comma 2).

Ai fini del **ricalcolo degli acconti**, la società consolidante può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti già effettuati, per quanto eccedente il proprio obbligo, alle controllate nei cui confronti è venuto meno il requisito del controllo (comma 3).

Le **perdite fiscali** risultanti dalla dichiarazione di gruppo, così come i **crediti** chiesti a rimborso e, salvo quanto previsto dal comma 3, le **eccedenze portate a nuovo**, permangono nell'esclusiva disponibilità della società controllante, **a meno** di apposita previsione specifica contenuta nell'**Accordo di consolidamento fiscale**".

Quando **tutte** le società partecipanti al consolidamento interrompono la partecipazione alla tassazione di gruppo o non rinnovano la tassazione di gruppo, la segnalazione degli importi rilevanti in conseguenza dell'interruzione o del mancato rinnovo deve essere effettuata dalla società o ente consolidante (ovvero la società designata in caso di società controllate da un soggetto residente nella UE) utilizzando il quadro NI del modello Unico 2015 SC indicando la data di cessazione totale del regime della tassazione di gruppo (da intendersi la data della chiusura dell'esercizio oltre la quale mancano i presupposti per il consolidamento) nonché, per ciascuna società *ex* partecipante, la data dell'evento che ha comportato la cessazione della partecipazione al consolidato fiscale.

Modello Unico SC 2015, Quadro NI

The image shows the top section of the tax form. On the left, there is a large red 'SC' logo and the text 'SOCIETÀ DI CAPITALI 2015' with the logo of the Agenzia Entrate. To the right, the text reads 'REDDITI QUADRO NI Interruzione della tassazione di gruppo'. Further right, there are two input fields: 'CODICE FISCALE' followed by a row of ten vertical bars for digits, and 'Mod. N.' followed by two vertical bars. In the top right corner, it says 'PERIODO D'IMPOSTA 2014'.

		Cessazione tassazione di gruppo			
		giorno	mese	anno	
SEZIONE I Dati relativi ai versamenti	N11	Totale I acconto versato		I acconto imputato al gruppo	
	VERSAMENTI UTILIZZATI				
	N12	Totale II acconto versato		II acconto imputato al gruppo	
					VERSAMENTI ATTRIBUITI
	N13	Codice fiscale	Data	I acconto	II acconto
	N14				
	N15				
	N16				
	N17				
	N17				
SEZIONE II Cessione eccedenza IRES ex art. 43-ter D.P.R. n. 602 del 1973	N18	Codice fiscale	Importo		
	N19				
	N110				
	N111				
	N112				
	N113	Importo complessivo del credito ceduto			
	SEZIONE III Attribuzione delle perdite	N114	Codice fiscale	Perdita utilizzabile in misura limitata	Perdita utilizzabile in misura piena
N115					
N116					
N117					
N118					
N118					

L'adempimento equivalente sempre da parte della società consolidante viene espletato nel modello della tassazione di gruppo, come segue:

Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2015, Quadro NI

 <p>CONSOLIDATO NAZIONALE E MONDIALE 2015 agenzia entrate</p>	PERIODO D'IMPOSTA 2014
	CODICE FISCALE <input type="text"/>
	QUADRO NI INTERRUZIONE DELLA TASSAZIONE DI GRUPPO
	Mod. N. <input type="text"/>

SEZIONE I Dati relativi ai versamenti		Totale I acconto versato		I acconto imputato al gruppo	
NI1		1		2	
VERSAMENTI UTILIZZATI			,00		,00
Totale I acconto versato			,00	II acconto imputato al gruppo	
NI2			,00		,00
VERSAMENTI ATTRIBUITI					
Codice fiscale	Data	I acconto	II acconto		
NI3	1	2	3	4	
				,00	,00
NI4				,00	,00
NI5				,00	,00
NI6				,00	,00
NI7				,00	,00
SEZIONE II Cessione eccedenza IRES ex art. 43-ter D.P.R. n. 602 del 1973		Codice fiscale	Importo		
NI8		1	2		
				,00	
NI9				,00	
NI10				,00	
NI11				,00	
NI12				,00	
NI13	Importo complessivo del credito ceduto			,00	
SEZIONE III Attribuzione delle perdite		Codice fiscale	Perdita utilizzabile in misura limitata		Perdita utilizzabile in misura piena
NI14		1	2	3	
				,00	,00
NI15				,00	,00
NI16				,00	,00
NI17				,00	,00
NI18				,00	,00

Quando è solo una o alcune delle società partecipanti al consolidamento che interrompono la partecipazione alla tassazione di gruppo o non rinnovano la tassazione di gruppo, la segnalazione degli importi rilevanti in conseguenza dell'interruzione o del mancato rinnovo deve essere effettuata dalla società o ente consolidante (ovvero la società designata in caso di società controllate da un soggetto residente nella UE) utilizzando il quadro NI del modello CNM 2015 indicando la data dell'evento che ha comportato la cessazione della partecipazione al consolidato fiscale. Per inciso, le istruzioni al quadro NI del modello CNM 2015 confermano che qualora si verifichi il caso di interruzione totale della tassazione di gruppo, la società o ente già consolidante deve utilizzare il quadro NI del proprio modello Unico SC.

La comunicazione dell'evento che determina la cessazione della tassazione di gruppo (interruzione del consolidato o mancato rinnovo

dell'opzione per il consolidato) deve essere effettuata utilizzando il modello polivalente **Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap** (Agenzia Entrate, Provvedimento 161213 del 17 dicembre 2015). Tale comunicazione deve essere effettuata dalla consolidante entro trenta giorni:

- dal verificarsi dell'evento che ha determinato l'interruzione della tassazione di gruppo
- dal termine di presentazione della dichiarazione dell'ultimo periodo di imposta del triennio in caso di mancato rinnovo dell'opzione.

Tale comunicazione deve essere presentata anche dalla società controllata neo costituita entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale. Infatti, come rilevato al paragrafo 2, nota 5, anche le società controllate neo costituite possono essere consolidate a partire dallo stesso esercizio di costituzione per il quale, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, non poteva essere presentata alcuna dichiarazione dei redditi.

agenzia entrate  Codice fiscale

COMUNICAZIONI PER I REGIMI DI TONNAGE TAX, CONSOLIDATO, TRASPARENZA E PER L'OPZIONE IRAP Mod. N.

SEZIONE II Consolidato (artt. 117 e ss. TUIR)

Codice fiscale		Codice identificativo estero		Denominazione o ragione sociale	
1	2	3	4	5	6
Codice Stato estero		Tipologia comunicazione		Esercizio sociale	
CR5		Operazioni straordinarie		Acconto separato	
Attribuzione versamenti		Perdite utilizzabili in misura limitata		Perdite utilizzabili in misura piena	
11	12	13	10 giorno	10 mese	10 anno
Consolidato nazionale					
<input type="checkbox"/>					
Consolidato mondiale					
<input type="checkbox"/>					
CR6					
CR7					

1.11. Rinnovo e mancato rinnovo dell'opzione o interruzione (art. 125 TUIR e art. 14, DM 9 giugno 2004)

La comunicazione del rinnovo dell'opzione deve avvenire con le medesime modalità e termini previsti per l'esercizio dell'opzione. Ora è nel modello di dichiarazione dei redditi Mod. SC⁽⁷⁰⁾.

Anche in caso di mancato rinnovo o di interruzione del consolidato fiscale per una delle cause sopra riportate, la consolidante deve effettuare la segnalazione degli importi rilevanti in conseguenza del mancato rinnovo o della interruzione della tassazione di gruppo utilizzando il modello Unico SC il cui termine di presentazione è l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (art. 2 DPR 22 luglio 1998, n. 322, in vigore dal 1° gennaio 2015)⁽⁷¹⁾.



**REDDITI
QUADRO NI**
Interruzione della tassazione di gruppo

PERIODO D'IMPOSTA 2014

CODICE FISCALE

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

Mod. N.

--

Cessazione tassazione di gruppo giorno mese anno

SEZIONE I
Dati relativi ai versamenti

NI1	Totale I acconto versato	1		I acconto imputato al gruppo	2	
VERSAMENTI UTILIZZATI			,00			,00
NI2	Totale II acconto versato		,00	II acconto imputato al gruppo		,00
VERSAMENTI ATTRIBUITI						
	Codice fiscale	Data	I acconto	II acconto		
NI3	1	2	3	4		
NI4					,00	,00
NI5					,00	,00
NI6					,00	,00
NI7					,00	,00

SEZIONE II
Cessione eccedenza IRES ex art. 43-ter D.P.R. n. 602 del 1973

NI8	Codice fiscale	Importo			
	1	2			
NI9				,00	
NI10				,00	
NI11				,00	
NI12				,00	
NI13	Importo complessivo del credito ceduto			,00	

⁽⁷⁰⁾ V. par. 3 Opzione, art. 117 e artt. 4 e 5 DM 9 giugno 2004, modello SC 2015, quadro OP.

⁽⁷¹⁾ Di conseguenza, il Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004) non sarà più utilizzato per alcuna comunicazione riguardante il consolidato fiscale.

SEZIONE III		Perdita utilizzabile in misura limitata		Perdita utilizzabile in misura piena	
Attribuzione delle perdite					
Codice fiscale					
N14		2		3	
			,00		,00
N15		2		3	
			,00		,00
N16		2		3	
			,00		,00
N17		2		3	
			,00		,00
N18		2		3	
			,00		,00

Come si può rilevare, unica è la data da indicare quale **cessazione della tassazione di gruppo**, poiché se si verifica un caso di interruzione, per esempio per perdita del controllo nel corso del periodo d'imposta, la sua efficacia retroagisce a partire dalla data di inizio del periodo di imposta stesso per il quale viene presentata la dichiarazione dei redditi.

Si sottolinea che il presente quadro deve essere compilato dalla società controllante solo in caso di interruzione della tassazione di gruppo nei confronti di **tutte le società già consolidate**, poiché l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio **solo per alcune società controllate o nell'ipotesi di mancato rinnovo dell'opzione**, il quadro NI da utilizzare è quello del modello di dichiarazione Consolidato Nazionale Mondiale CNM. Quanto qui rilevato, viene precisato nelle istruzioni per la compilazione del quadro NI dei rispettivi modelli di dichiarazione: SC e CNM⁽⁷²⁾.

⁽⁷²⁾ Da istruzioni per la compilazione del quadro NI Interruzione della tassazione di gruppo del **modello SC**:

“Il quadro NI va compilato in caso di interruzione della tassazione di gruppo nei confronti di **tutte le società consolidate nel corso del periodo d'imposta**. La società o l'ente consolidante può attribuire alle società consolidate, in tutto o in parte, i crediti concessi alle imprese o i versamenti effettuati per quanto eccedente il proprio obbligo. Si precisa che, qualora si verifichi l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio oppure nell'ipotesi di mancato rinnovo dell'opzione, gli adempimenti previsti vengono espletati dalla consolidante nel modello CNM, allegando l'equivalente del presente quadro.”

Da istruzioni per la compilazione del quadro NI Interruzione della tassazione di gruppo del **modello CNM**: “Il quadro NI va compilato in caso di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio oppure nelle ipotesi di mancato rinnovo dell'opzione. La società o l'ente consolidante può attribuire alle società consolidate, in tutto o in parte, i crediti concessi alle imprese o i versamenti effettuati per quanto eccedente il proprio obbligo. Si precisa che, in caso di interruzione totale della tassazione di gruppo, avvenuta nel corso del periodo d'imposta, la società o ente già consolidante deve allegare il presente quadro nel proprio modello Unico SC.”

[grassetto e corsivo dell'a.]

Il quadro è composto di tre sezioni per ciascuna delle quali dovranno essere indicati i dati rilevanti per ciascuna società con la quale si è interrotta la tassazione di gruppo.

Per quanto riguarda i quadri da utilizzare si rileva quindi che ai fini della modulistica da utilizzare siano stati tenuti distinti i casi di **interruzione da rinnovo**, per **tutte** le società consolidate, da quelli per solo **alcune** società consolidate.

Come si può rilevare dai prospetti non vi sono informazioni richieste per l'eventuale attribuzione di **eccedenze di ROL per interessi passivi** o di **interessi passivi**⁽⁷³⁾, né per le eccedenze di ACE⁽⁷⁴⁾, poiché tali eccedenze vengono trasferite al consolidato fiscale solo nei limiti del loro utilizzo in tale ambito.

Alcuni adempimenti conseguenti all'interruzione della tassazione di gruppo⁽⁷⁵⁾ sono previsti anche nel caso di mancato rinnovo dell'opzione per il consolidamento fiscale.

In particolare:

a. per quanto riguarda gli **acconti**, entro trenta giorni dalla data di interruzione della tassazione di gruppo la società o ente consolidante deve **integrare quanto versato** a titolo di acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione; nel caso opposto in cui gli acconti versati dalla società o ente consolidante dovessero eccedere quanto dovuto, la medesima consolidante **può attribuire**, in tutto o in parte i versamenti già effettuati alle società consolidate fuoriuscite dalla tassazione di gruppo; questi aspetti sono gestiti nella Sezione I di entrambi i quadri NI, per ciascuna società consolidata, per ciascuna delle quali deve essere indicata la data dell'interruzione della tassazione di gruppo⁽⁷⁶⁾.

b. per quanto riguarda la **cessione dell'eccedenza IRES** ex art. 43-ter del DPR 602 del 1973, questa è quella risultante dal modello CNM relativo al periodo di imposta precedente, ceduta ai sensi dell'art. citato

⁽⁷³⁾ V. sopra par. 6.1 **La deducibilità degli interessi passivi**.

⁽⁷⁴⁾ V. sopra par. 6.2 **Aiuto alla crescita economica ACE D.L. 6 dicembre 2011, n. 201(c.d. Salva Italia)**.

⁽⁷⁵⁾ V. par. 9 **Variazioni alla somma algebrica degli imponibili e delle perdite delle società partecipanti al consolidamento** (art. 122 TUIR e artt. 8 e 9 DM 9 giugno 2004).

⁽⁷⁶⁾ V. Istruzioni per la compilazione del quadro NI del modello Unico SC 2015 e CNM 2015.

per effetto del venir meno della tassazione di gruppo; in caso di interruzione totale del consolidato, l'eccedenza di IRES risultante dal precedente modello CNM chiesta in compensazione rimane nella disponibilità della società o ente consolidante che la riporterà nel proprio modello Unico SC quadro RN (GN/GC o TN)⁽⁷⁷⁾

c. per quanto riguarda le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione consolidata, in base alla regola generale, le **perdite fiscali** permangono nell'esclusiva disponibilità della società o ente consolidante; qualora invece in sede di comunicazione di opzione per il consolidato nazionale si sia optato per un diverso criterio di imputazione delle perdite residue rispetto a quello ordinario, deve essere compilata, la Sezione III; tale diverso criterio di imputazione delle perdite residue dovrà essere regolato nell'**Accordo di consolidamento** fra le società partecipanti anche per quanto riguarda i corrispettivi riferibili ad esse; l'importo massimo delle perdite non compensate imputabili alle società aderenti al consolidato fiscale non può eccedere l'ammontare delle perdite trasferite da ciascun soggetto al consolidato al netto di quelle utilizzate.

Anche in caso di mancato rinnovo dell'opzione per la tassazione di gruppo deve essere effettuata la comunicazione relativa utilizzando il modello polivalente **Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione Irap** (Agenzia Entrate, Provvedimento 161213 del 17 dicembre 2015) con le modalità e i termini sopra illustrati nel paragrafo 10 per il caso di interruzione della tassazione di gruppo.

1.12. Responsabilità (art. 127 TUIR)

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**

⁽⁷⁷⁾ V. Istruzioni per la compilazione del quadro NI del modello Unico SC 2015 e CNM 2015.

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 (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 9 giugno 2004).

Nei casi di controllata designata *ex* art. 117, comma 2-*bis* TUIR, questa assume tutti i diritti, gli obblighi e gli oneri previsti per la consolidante, comprese le responsabilità previste dall'art. 127 per le società e gli enti controllanti. Tali responsabilità sono assunte, in via sussidiaria, cioè, qualora non vi facesse fronte la società controllata designata, anche in capo al soggetto controllante non residente.

1.13. Effetti della svalutazione di partecipazioni (art. 128 TUIR e art. 16 DM 9 giugno 2004)

L'art. 128 Norma transitoria recepisce quanto previsto dall'art. 4, comma 1, lettera p) del D.Lgs. 12 dicembre 2013, n. 344 Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, in vigore dall'1 gennaio 2004⁽⁷⁸⁾.

⁽⁷⁸⁾ Si tratta quindi di effetti sempre più rari da riscontrare nella pratica a causa del trascorrere del tempo.

E' 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 l'inizio del 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⁽⁷⁹⁾ 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⁽⁸⁰⁾.

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

SC SOCIETÀ DI CAPITALI 2015 agenzia Entrate		REDDITI QUADRO RF Determinazione del reddito di impresa				PERIODO D'IMPOSTA 2014
		CODICE FISCALE				
						Mod. N. [] []
Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del Tuir	RF91 Codice fiscale della società consolidante	1				
	RF92	Svalutazioni rilevanti 1	Minore importo 2	Disallineamenti attuali 3	Importo rilevante 4	
		,00	,00	,00	,00	
		Valori contabili		Valori fiscali		
				Rettifica	Variazioni in diminuzione	Deduzioni non ammesse
					4	5
RF93 Beni ammortizzabili	1	,00	,00	,00	,00	,00
RF94 Altri elementi dell'attivo		,00	,00	,00	,00	,00
RF95 Fondi per rischi ed oneri		,00	,00	,00	,00	,00

⁽⁷⁹⁾ Per la disciplina attuale del TUIR le svalutazioni di partecipazioni non sono rilevanti fiscalmente.

⁽⁸⁰⁾ V. Unico SC 2009, Istruzioni per la compilazione del modello, pag. 46.

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.

1.14. 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 e quanto previsto dall'accordo di consolidamento comportano. Tali aspetti sono trattati dal Principio contabile OIC n. 25 [Imposte sul reddito nell'Appendice E – Il regime del consolidato fiscale e della trasparenza fiscale](#), come di seguito illustrato.

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 dell'IRES dovuta 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.

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.

b. Società controllante consolidante

b. 1 Pagamento della IRES consolidata dovuta

La consolidante rileva il debito e il costo per l'IRES corrente **propria** come segue:

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

rilevazione IRES corrente dovuta in proprio

Essendo l'IRES della *fiscal unit* dovuta dalla consolidante per conto di ciascuna società controllate partecipante, la consolidante rileverà il credito verso ciascuna controllata per l'IRES corrente dovuta da ciascuna società partecipante e il debito tributario 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 dalla consolidante per conto di ciascuna società controllata partecipante 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 generato 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 complessivo della *fiscal unit* originariamente rilevato senza tenere conto delle perdite trasferite, come segue:

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

rilevazione beneficio da utilizzo perdita fiscale di spettanza della società controllata che l'ha trasferita

Qualora l'accordo di consolidamento preveda invece che il beneficio spetti alla controllante consolidante, questa rileverà una rettifica delle 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, nei limiti di tale utilizzo, 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 deduzione fiscale di interessi passivi altrimenti non deducibili verrà rilevato come debito verso la propria controllata ed integrazione delle imposte correnti originariamente rilevate se l'accantonamento aveva tenuto conto dell'eccedenza ROL acquisita, 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 aveva 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. Società consolidate "sorelle"

A seguito del decreto Legislativo D. Lgs 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. **Decreto internazionalizzazioni**) anche società residenti controllate da una controllante residente in un altro Stato membro dell'Unione europea o in stati aderenti all'accordo economico sullo spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni (c.d. società "sorelle") possono esercitare l'opzione per il consolidato fiscale nazionale⁽⁸¹⁾.

Di conseguenza le voci della struttura obbligatoria del bilancio d'esercizio non potranno più essere riferite a imprese **controllanti** o a

⁽⁸¹⁾ V. sopra, par. 2.1 **Consolidamento fiscale di società sorelle residenti**.

imprese controllate, ma a imprese sottoposte al controllo delle controllanti⁽⁸²⁾.

d. Imposte differite

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

Per le perdite delle società partecipanti il cui beneficio risultante dalla compensazione con altri redditi imponibili è stato riconosciuto a ciascuna società che lo generato nessuna imposta differita attiva dovrà essere rilevata poiché il beneficio relativo è già stato economicamente e finanziariamente conseguito.

1.15. Appendici

A. Principali vantaggi fiscali in sintesi⁽⁸³⁾

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

⁽⁸²⁾ L'art. 12, comma 1 del D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 39 **Attuazione della direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recante modifica della direttiva 2006/43/CE e abrogazione delle direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, per la parte relativa alla disciplina del bilancio di esercizio e di quello consolidato per le società di capitali e gli altri soggetti individuati dalla legge. (15G00153)** ha modificato la struttura obbligatoria dell'art. 2424 **Stato patrimoniale** e 2425 **Contenuto del conto economico** con effetto a partire dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire da data successiva al 31 dicembre 2015.

⁽⁸³⁾ 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 utili di 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).

- 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 9 giugno 2004)
- d. Utilizzo delle eccedenze di ROL delle società partecipanti alla tassazione di gruppo ai fini della deduzione degli interessi passivi nei limiti di cui all'art. 96 TUIR
- e. Deducibilità delle eccedenze degli interessi passivi rispetto al 30% del ROL della singola società partecipante nei limiti delle eccedenze di ROL del gruppo
- f. Deducibilità delle eccedenze di ACE nei limiti del reddito complessivo del gruppo.

B. Adempimenti accessori

1. Il Consiglio di amministrazione di ciascuna società partecipante al consolidamento fiscale deve valutare la convenienza e deliberare l'esercizio dell'opzione e l'approvazione dell'Accordo di consolidamento fiscale
2. Sottoscrizione dell'Accordo di consolidamento fiscale da parte di tutte le società partecipanti al consolidamento
3. Esercizio dell'opzione di consolidamento da parte della società consolidante nella propria dichiarazione dei redditi Modello Unico SC
4. Presentazione del Modello Unico SC 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 dell'IRES (art. 7, lett. a), DM 9 giugno 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. Modello Unico Società di Capitali (istruzioni e modello)
2. Modello Consolidato Nazionale e Mondiale (istruzioni e modello)
3. Modello Designazione della controllata per l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo (art. 117, comma 2-bis TUIR)
4. Modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite fiscali (Mod. IPEC)
5. Comunicazione polivalente per mancato rinnovo o interruzione della tassazione di gruppo o per inizio per società neocostituite.

D. Fonti normative, prassi e dottrina⁽⁸⁴⁾

Normativa

1. DPR 29 settembre 1973, n. 600, art. 40-bis, Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale
2. DPR 22 dicembre 1986, n. 917, TUIR, Titolo II IRES, Capo II, Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti, Sez. II, Consolidato nazionale artt. 117 – 129
3. D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80
4. DM Ministero dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004, Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del TUIR
5. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 2 agosto 2004, Approvazione del modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale", con le relative istruzioni per la compilazione
6. D.Lgs. 18 novembre 2005, n. 247, Disposizioni correttive ed integrative al D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie
7. D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (modificato dalla L. di conversione 30 luglio 2010, n. 122), art. 35 Razionalizzazione dell'accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale

⁽⁸⁴⁾ In ordine di data.

8. Provvedimento dell’Agenzia delle entrate 29 ottobre 2010 Approvazione del Modello per l’istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall’attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale prevista dal comma 3 dell’art. 40-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600, modalità di presentazione e conseguenti attività dell’ufficio competente con istruzioni

9. DM Ministero dell’Economia e delle Finanze, 14 marzo 2012, Disposizioni di attuazione dell’articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 concernente l’Aiuto alla crescita economica (Ace)

10. Corte di Giustizia UE, Sez. II, sentenza 12 giugno 2014, cause riunite C-39/13, C-40/13 e C-41/13

11. D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, Disposizioni recanti misure per la crescita e l’internazionalizzazione delle imprese (c.d. Decreto Internazionalizzazione) e relazione illustrativa

12. Provvedimento dell’Agenzia delle entrate 6 novembre 2015 Contenuti e modalità per la designazione della controllata di cui al comma 2-*bis* dell’articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 6 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 alle opzioni per la tassazione di gruppo già in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni medesime.

Prassi

1. Agenzia delle Entrate, Circolare 16.6.2004, n. 25/E, Circolari IRES/1. Legge 7 aprile 2003, n. 80 (Legge delega). Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344

2. Agenzia delle Entrate, Circolare 20.12.2004, n. 53/E, Circolari IRES/6 - Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344

3. Agenzia delle Entrate, Circolare 16.3.2005, n. 10/E, Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata

4. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 16.3.2005, n. 35/E, Istanza d’interpello - Conferimento d’opera e servizi - Trattamento fiscale

5. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 12.8.2005, n. 123/E, Istanza d’interpello - Art. 11 della legge n. 212/2000 - Società: X con sede in Olanda - Consolidato nazionale - Art. 117 e 120 del TUIR

6. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 13.10.2006, n. 113/E, Istanza d’Interpello - Comunicazione relativa all’esercizio dell’opzione per la tassazione di gruppo - Articoli 117 e seguenti del TUIR

7. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 1.2.2007, n. 17/E, Istanza d'interpello - 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

8. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 8.3.2007, n. 36/E, Interpello - Consolidato nazionale - Articolo 122 TUIR - Rettifiche di consolidamento

9. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 12.3.2007, n. 44/E, Istanza d'interpello - Continuazione della tassazione di gruppo. Articolo 124, comma 5, del TUIR – ALFA S.r.l.

10. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 13.3.2007, n. 48/E, Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Istanza d'interpello *ex art.* 11, legge 27 luglio 2000, n. 212

11. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 22.5.2007, n. 110/E, Istanza d'interpello - art. 11, legge 27/07/2000, n.212 – ALFA 1 - 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

12. Agenzia delle Entrate, Circolare 31.10.2007, n. 60/E, Consolidato nazionale - Articoli 117-129 del TUIR - Istruzioni operative sul procedimento di accertamento

13. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 20.3.2008, n. 103/E, Istanza d'interpello 2007 - ALFA SPA - Art. 124, comma 5 del DPR 917 del 22 dicembre 1986. Consolidato nazionale

14. Agenzia delle Entrate, Circolare 18.6.2008, n. 47/E, Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata

15. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 19.6.2008, n. 251/E, Interpello ai sensi dell'articolo 124, comma 5 del DPR n. 917/1986 – Richiesta di continuazione del regime di tassazione di gruppo in ipotesi di fusione inversa ad opera del soggetto consolidante – articolo 124, comma 5, DPR 917/1986

16. Agenzia delle Entrate, Circolare 17.9.2008, n. 55/E, Art. 5-*bis* del decreto legislativo n. 218 del 1997 introdotto dall'art. 83, comma 18, del decreto legge 25 giugno 2008, n. 112 convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133 - Adesione al processo verbale di constatazione

17. Agenzia delle Entrate, Circolare 13.3.2009, n. 8/E, Profili interpretativi emersi in occasione di incontri con la stampa specializzata, par. 4.3 Consolidato fiscale nazionale

18. Agenzia delle Entrate, Circolare 14.4.2009, 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

19. Agenzia delle Entrate, Circolare 21.4.2009, n. 19/E, Modifiche alla disciplina della deducibilità degli interessi passivi dal reddito d'impresa - Legge 24.12.2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008)

20. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 6.7.2009, n. 174/E, Istanza di Interpello – Articolo 21, comma 9, legge 30 dicembre 1991, n.413 - Fusione infragruppo tra due società che partecipano al medesimo consolidato, delle quali una possiede perdite fiscali pregresse al regime di tassazione consolidata – Articoli 172 e art. 118 del TUIR

21. Agenzia delle Entrate, 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

22. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 25.8.2009, n. 236/E, 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

23. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 27.8.2009, n. 240/E, Consulenza giuridica - Richiesta di parere in merito alla rilevanza del contratto di pegno in relazione alla sussistenza dei requisiti soggettivi di accesso al consolidato nazionale

24. Agenzia delle Entrate, Circolare 6.6.2011, n. 27/E Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento di cui all'art. 40-*bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e all'art. 9-*bis* del D.Lgs. 19 giugno 1997 n. 218

25. Agenzia delle Entrate, Circolare 21.2.2014, n. 3/E, Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale

26. Agenzia delle Entrate, Circolare 5.3.2015, n. 9/E, Disciplina del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero – art. 165 del TUIR – Chiarimenti

27. Agenzia delle Entrate, Circolare 3.6.2015, n. 21/E, Primi chiarimenti decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, conv. con modificazioni dalla L. 11 agosto 2014, n. 116 – Maggiorazione dell'agevolazione ACE per le società quotate, trasformazione delle eccedenze IRES in credito di imposta IRAP ed ulteriori chiarimenti sulla disciplina antielusiva speciale.

Dottrina

1. 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

2. Assonime, Circ. 28.10.2004, 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

3. 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

4. Assirevi, Documento di ricerca n. 94, Ottobre 2005 - Consolidato fiscale nazionale – Aspetti contabili

5. Assonime, Circ. 19.3.2007, n. 16, Imposte sui redditi – Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in materia di consolidato nazionale – Risoluzioni nn. 36/E, 44/E e 48/E rispettivamente dell'8, del 12 e del 13 marzo 2007

6. Assonime, Approfondimenti n. 12 del 2009, Redditi d'impresa – Deducibilità degli interessi passivi – Art. 96 TUIR – Utilizzo del risultato operativo lordo delle società nazionali consolidate – Inclusione virtuale delle società controllate estere nel consolidato ai fini dell'utilizzo delle loro eccedenze di risultato operativo lordo

7. Assonime, Circ. 7.6.2012, n. 17, Imposizione diretta - La disciplina dell'ACE (aiuto alla crescita economica).

2. IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE E GLI ASPETTI PENALI TRIBUTARI – THE FISCAL UNIT AND THE FISCAL CRIME^(*)

Quando il consolidato fiscale incontra il sistema penale tributario, le differenze della loro natura, l'uno versato a un risultato d'insieme e l'altro incentrato sulla responsabilità del singolo, crea un problema nel merito di chi, quando e per che cosa possa essere ritenuto colpevole d'illecito penale tributario.

When the fiscal unit meets the fiscal crimes system, the their different nature, the one, for together result, and the other, for a singular responsibility, makes a trouble about who, when and what about may be guilty about fiscal crimes.

2.1. I reati tributari dichiarativi e l'opzione del consolidato di gruppo; il cuore del problema d'interfaccia

E' argomento d'attualità il rapporto tra il diritto penale tributario e l'istituto del consolidato fiscale nazionale; in particolare attuali sono le problematiche applicative che dottrina ha evidenziato e cui ha cercato di fornire risposta.

Ideati, l'uno, per reprimere la condotta del singolo contribuente e l'altro, per consentire di unirli in una tassazione di gruppo, si dirà d'istituti ontologicamente diversamente ispirati.

Si discute, in sostanza, della possibilità che a fronte dell'adozione dell'opzione del consolidato fiscale, possano continuare a trovare

^(*) A cura di Corrado Sanvito, Avvocato in Milano dal 1997. Avvocato specialista penalista, cassazionista, è docente, per diversi Ordini professionali, cultore e autore d'innumerabili pubblicazioni scientifiche, in materia di diritto penale tributario. E' membro del Centro di Diritto Penale Tributario "Center for criminal tax law", della Commissione Diritto Tributario Nazionale dell'ODCEC Milano. E' socio Algusmi. E' stato componente del Centro Studi Marongiu dell'Unione delle Camere Penali e ha ricoperto l'incarico di Coordinatore Distrettuale dell'Unione delle Camere Penali.

applicazione le previsioni sanzionatorie di rilievo penale tributario originariamente previste con riferimento al singolo contribuente (o, forse, come si scriverà, al singolo soggetto tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi).

Si dia subito cenno del fatto che laddove la dottrina ha raggiunto il maggior traguardo di lettura ermeneutica che consenta di applicare il d.lgs. 74/2000 anche in caso di consolidato nazionale, si è comunque adoperata a sostenere che, non alla dichiarazione del consolidato, ma a quella della singola consolidata⁽⁸⁵⁾, si debba fare riferimento. Ha così preferito individuare l'oggetto materiale del reato (ciò su cui si espleta la condotta criminosa) nella dichiarazione della singola consolidata, quale elemento centrale della ricostruzione interpretativa.

Certo, operando in tal senso, ha avuto il merito, tale dottrina, di ricondurre a ragione quanto di più arduo inquadramento presenta l'istituto del consolidato fiscale, ossia il rapporto con l'elemento soggettivo nel superamento della soglia quantitativa di punibilità; ma si espliciti il concetto. Si scriva dunque, che tale dottrina ha il merito di rendere possibile la contestazione alla singola consolidata della conoscenza del dato d'imposta evasa: se, infatti, a rilevare è la dichiarazione della singola consolidata, potrà assumersi, in capo alla singola consolidata, la previsione e volizione del superamento che connotano l'elemento soggettivo richiesto, che, come ben noto, rileva per la tipicità dei reati con soglia; e che difficilmente potrebbe assumersi se si dovesse pretendere che la singola consolidata parametri l'imposta dichiarata su quella effettivamente dovuta dal gruppo consolidato, in quanto, ovviamente, la consolidata non avrebbe i dati delle altre consolidate. Salvo, per inciso, voler considerare la soglia quantitativa di punibilità un elemento oggettivo del fatto di reato e non soggettivo: per cui il semplice (oggettivo) superamento, pur senza connotazione di

⁽⁸⁵⁾ Si veda, in tal senso, A. PERINI, in [Quando la somma non fa il totale delitti dichiarativi e consolidato fiscale](#), in *L'indice penale*, Novissima serie anno I numero 1 e 2, gennaio agosto 2015; C. TODINI in [I profili penali dell'infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale](#), in *Rass. Trib.*, 6/2013; E. MASTROGIACOMO, in [Il consolidato fiscale nazionale e i reati tributari](#), in *Il Fisco* n. 20/2004 fasc. 1; S. SCREPANTI in [Considerazioni in tema di responsabilità penale nel consolidato fiscale](#), in *Rassegna tributaria* n. 2/2005. Contrario si veda E. MUSCO, F. ARDITO in *Diritto penale tributario*, Bologna, 2013; si veda anche, contrario, C. SANVITO in [I nuovi reati tributari](#), Euroconference editore 2013 A.A.V.V.

conoscenza, dunque pur in assenza di previsione e volontà del superamento, indurrebbe la sussistenza del fatto di reato; considerazione che non è mancata come proposta da quella lettura interpretativa⁽⁸⁶⁾ che dalla qualificazione, della soglia quantitativa, quale condizione obiettiva di punibilità ne ha tratto occasione d'irrilevanza della conoscenza del superamento, momento che definisce non conoscibile così com'è il risultato d'interazione di “**plurimi protagonisti**” (le varie consolidate e la consolidante medesima). E in tal caso la dichiarazione consolidata potrebbe ben rappresentare, con riferimento ai reati con soglia, l'oggetto materiale del reato, per cui se il delta, la differenza tra imposta dalla stessa consolidante dichiarata e imposta, dal gruppo, effettivamente dovuta fosse superiore alla soglia quantitativa di punibilità, sussisterebbe il reato, pur in capo al soggetto singolo consolidato. Si torni, peraltro, sulla strada maestra, quella del solco (profondo) tracciato che porta alla tipicità d'elemento costitutivo della soglia quantitativa (e non di condizione obiettiva di punibilità); e così intrapreso il cammino si segua il percorso là dove dottrina prevalente porta a individuare nell'agire della singola consolidata l'attribuzione dolosa del superamento di soglia, la sua destinazione: la centralità della dichiarazione -viziata da frode o infedeltà- della singola consolidata. Semplicemente, peraltro, per segnalare altro diverso percorso cui, la seguente situazione, consentirebbe deviazione. Si pensi così alla situazione in cui la consolidante presenti la dichiarazione che aggrega tutti i redditi delle singole consolidate e una singola consolidata, il cui reddito comunicato alla consolidata sia comunque aggregato, non presenti, ai sensi del relativo decreto ministeriale, la propria dichiarazione all'Agenzia delle Entrate; per domandarci, dunque, se, ancora, si possa condividere la centralità, sempre e comunque, quale oggetto materiale del reato, della (sola) dichiarazione della singola consolidata. Potremmo, certamente, assumere la conoscenza dell'imposta evasa –elemento tipico– della singola dichiarazione, così come vorrebbe chi ne promuova centralità d'oggetto materiale, ma davvero potremmo contestare alla singola consolidata il reato di omessa dichiarazione? Si potrebbe assumere trattarsi di fatto inoffensivo conforme al tipo, ma per farlo si dovrebbe attribuire rilevanza, centralità d'oggetto materiale del reato, a quella dichiarazione del consolidato, che assumerebbe essa stessa, così, evidenza di centralità.

⁽⁸⁶⁾ Si legga A. Martini in *Il Consolidato fiscale come strumento o occasione di condotte criminose*, in *Rivista di diritto tributario* fasc. 11 – 2014, pag. 1206.

Con l'intenzione di rispettare il segno di tipicità della norma penale (che il principio costituzionale di tassatività impone), si propone, con il seguente elaborato, l'analisi delle fattispecie di reato tributario, con riferimento all'istituto del consolidato nazionale: così come gli elementi costitutivi che le tipizzano, soggetto, condotta materiale, oggetto materiale, elemento soggettivo, consentono di operare; e riscontrare eventuali deficit di tipicità nel fatto della consolidante o piuttosto un eccesso di tipizzazione del fatto delle singole consolidate, con il proposito di attenersi ai caratteri essenziali dei segni normativi, nel rispetto della predicibilità della norma.

2.2. Il consolidato fiscale

Il consolidato fiscale nazionale è previsto e regolato dagli articoli dal 117 al 129 del D.P.R. 917/86 introdotti dal d.lgs. 344/2003.

Trattasi d'istituto che concentra nella società consolidante

1. l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi, detta consolidata e costituente la somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati dalle singole società partecipanti al consolidato e

2. la liquidazione dell'imposta, dunque, di gruppo.

Si dirà, quindi, di una dichiarazione dei redditi, consolidata, presentata e di una liquidazione dell'imposta effettuata dalla società consolidante del gruppo⁽⁸⁷⁾; e comunque pur sempre anche di una dichiarazione presentata⁽⁸⁸⁾ senza liquidazione d'imposta, dalla singola consolidata,

⁽⁸⁷⁾ Si veda articolo 122 Obblighi della società o ente controllante del D.P.R. 917/86, "1. La società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale di cui all'articolo 129 e in quello di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi."

⁽⁸⁸⁾ Si veda articolo 7 del D.M. 09.06.2004 Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi, che in materia di dichiarazione dei redditi propri di ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo, così dispone: "1. Per effetto dell'opzione a) ciascun soggetto deve presentare all'Agenzia delle entrate la propria dichiarazione dei redditi nei modi e nei termini previsti dal Regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, senza liquidazione dell'imposta; ...".

all'Amministrazione finanziaria e di una dichiarazione dei redditi compilata per comunicare alla consolidante la determinazione del proprio reddito complessivo⁽⁸⁹⁾.

2.3. La rilevanza penale dell'istituto del consolidato nazionale.

Quanto l'istituto del consolidato nazionale, dunque la dichiarazione consolidata, la sua presentazione e la liquidazione dell'imposta di gruppo rilevi quale occasione di contestazione d'illecito penale tributario, sarà, come anticipato, oggetto d'attenzione con questa breve trattazione.

Certamente, in materia, può assumersi che nessuna delle due previsioni legislative detta occasione espressa d'innesto nell'altra; di fatto, peraltro, oggettivamente, la dichiarazione consolidata potrebbe presentare un reddito complessivo frutto di un aggregato di redditi viziati da falsità donde il derivato aggregato falsato e la relativa falsata liquidazione d'imposta.

Si provi, quindi, a proporre ipotesi d'inquadramento della previsione della tassazione di gruppo nel d.lgs. 74/2000. Non senza ricordare che, una fattispecie di reato è costituita dalla previsione:

- di un **soggetto**, l'autore del reato, chiunque o un soggetto determinato,
- di una **condotta**, la condotta materiale del reato, dunque di azione o omissione che attiene
- un **oggetto**, l'oggetto materiale del reato, su cui appunto incide la condotta e da un momento psicologico,
- l'**elemento soggettivo** del reato che caratterizza il momento soggettivo della condotta,

elementi tutti che, insieme, tipizzano l'illecito penale, e che **solo se tutti rilevabili nel comportamento umano possono integrare la condotta di rilevanza penale.**

Si darà, così, conto del singolo elemento costitutivo di una fattispecie di reato: il soggetto, la condotta, l'oggetto materiale e l'elemento

⁽⁸⁹⁾ Si veda articolo 121 D.P.R. 917/86, Obblighi delle società controllate, "1. Per effetto dell'esercizio congiunto dell'opzione di cui all'articolo 117, ciascuna società controllata, secondo quanto previsto dal decreto di cui all'articolo 129, deve: a) compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, ...".

soggettivo; con riferimento proprio ai reati tributari e della possibilità che un comportamento integri una fattispecie penale, in particolare il comportamento pertinente alla dichiarazione dei redditi del consolidato.

2.4. Il soggetto

Le fattispecie di reato previste dal d.lgs. n. 74/2000, in particolare di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 individuano formalmente il soggetto attivo del reato con il pronome indefinito chiunque; pur espressione di applicazione generalizzata, il pronome chiunque sottende la condizione di soggetto contribuente (o di soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi?), dell'imposta su valore aggiunto nonché di sostituto d'imposta, cui pertiene la specifica condotta di reato. Si assume dunque trattarsi di apparente reato comune quando, diversamente, deve ritenersi proprio di un soggetto ben determinato. Quanto alla dichiarazione del consolidato la dottrina si è interrogata circa la possibilità di individuare nella società consolidante una nuova figura di contribuente, occasionata, appunto, dall'istituto c.d. del consolidato nazionale. Prevalentemente negativa (dunque vi è anche opinione contraria⁽⁹⁰⁾) la dunque pressoché unanime risposta della dottrina, l'assunto porterebbe a escludere che la consolidante (per esigenze di sintesi si continuerà a proporre la consolidante e le consolidate o controllate, come i soggetti interessati dalla normativa penale tributaria, anche se, ovviamente, dovrà intendersi il soggetto che ne rappresenta l'organo amministrativo e che sottoscrive le relative dichiarazioni) possa essere individuata come soggetto destinatario del precetto penale, essendo lo stesso, come premesso, proprio del contribuente e non comune a tutti come il pronome indefinito chiunque lascerebbe supporre; soggetto, dunque, non destinatario del precetto e al più, concorrente nel reato, argomento di cui si scriverà oltre.

Non si trascuri peraltro l'inciso tra parentesi (o di soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi), dunque di ritenere che

⁽⁹⁰⁾ Per chi volesse esaminare assunti contrari, si veda E. F. Ardito, in *Diritto penale tributario*, p. 98 e 99; A. Fantozzi in [La nuova disciplina Ires: i rapporti di gruppo](#), in *Rivista del diritto tributario* n.4/2004, pag. 489 e segti; così anche l'espressione dell'autore del presente articolo, C. Sanvito, in *Nuovi reati tributari*, A.A.V.V. Euroconference, pag. 48-49.

pur propri, i reati tributari abbiano come riferimento un soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione, e non necessariamente un contribuente; ciò potrà consentire di ipotizzare tipicità soggettiva in capo alla consolidante, donde, tra l'altro, la qualifica di “*intraneus*” nell'eventualità di un'ipotesi di contestazione in concorso con la singola consolidata, ma di ciò si scriverà di seguito.

2.5. L'elemento soggettivo: il dolo specifico del fine d'evasione. La soglia quantitativa di punibilità

Le fattispecie di reato previste dagli articoli 2, 3, 4 e 5 (di cui, di seguito, si prenderà in considerazione la condotta materiale tipica), sono qualificate, quanto all'elemento soggettivo del reato, dallo stesso momento psicologico richiesto, il dolo specifico d'evasione; se ne propone dunque, di seguito, una trattazione unitaria. Connota, peraltro, oltremodo le fattispecie di reato di cui agli articoli 3, 4 e 5, dunque non anche quella di cui all'articolo 2, il momento del superamento della soglia di punibilità, anch'esso elemento del reato, dunque connotato dal medesimo momento soggettivo di dolo specifico d'evasione; che pur non previsto, come scritto, per il solo articolo 2, donde, dunque, peraltro comune a tutte le altre tre fattispecie, pur sempre si darà riscontro, ancora, con una trattazione unitaria.

Si rileverà così, in primo luogo, che i reati previsti sono tutti (2, 3, 4 e 5) delittuosi, dunque, in assenza di previsione colposa, necessariamente a condotta dolosa. Condotta dolosa è quella, d'azione o omissione, che sia preveduta e voluta dal soggetto che la pone in essere; rimane esclusa la condotta caratterizzata da colpa, dunque da negligenza, imprudenza e imperizia. La condotta dolosa così dettata dal legislatore, sarà oltremodo caratterizzata dalla previsione del fine d'evasione che dovrà appunto specificarla; si dirà così di condotta a dolo specifico. Quanto, quindi, alle condotte di reato di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5, dovranno essere tenute con dolo specifico, ossia previste e volute e finalizzate all'evasione d'imposta.

Si darà cenno, poi di seguito, alla peculiarità dei delitti di cui agli articoli 3, 4 e 5, consistente nella previsione di soglia quantitativa di punibilità, in quanto elemento costitutivo della fattispecie, il cui superamento dunque dovrà essere non semplicemente oggettivo, come se fosse una condizione obiettiva di punibilità, ma caratterizzato da previsione e volizione da parte del soggetto autore della condotta.

Quanto a questa soglia quantitativa di punibilità, accomuna, le tre fattispecie la previsione del superamento di un certo ammontare di

imposta evasa: ossia la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione; si aggiunga poi, questo solamente per le fattispecie di cui agli articoli 3 e 4, l'ulteriore previsione che, congiuntamente⁽⁹¹⁾ al primo dell'imposta evasa, dovrà essere integrata: il superamento, in una certa percentuale, rispetto agli elementi attivi indicati in dichiarazione, dell'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi⁽⁹²⁾.

Quanto più rileva, peraltro, è che entrambe le previsioni di soglia dovranno dirsi superate con previsione e volontà, da parte del soggetto cui si vorrà imputare il relativo reato: ossia il fatto del loro superamento dovrà potersi attribuire a un soggetto che l'abbia previsto e voluto.

Evidente peraltro il fatto che la singola consolidata, al momento della presentazione della sua dichiarazione non potrà disporre il dato aggregato del consolidato; donde unica previsione e volizione di superamento delle soglie che potrebbe attribuirsi alla singola consolidata sarebbe la sua stessa dichiarazione.

Pur ciò a voler ipotizzare, quanto alla prima soglia rilevarebbe comunque l'assenza del dato dell'indicazione dell'imposta: che si assume fatto tipico di fattispecie poiché così previsto dall'articolo 1 lett. f) che appunto definisce il concetto di imposta evasa. Se, poi, si volesse operare un rapporto con l'indicazione dell'imposta effettuata nella dichiarazione consolidata, si confronterebbero due grandezze incomparabili e comunque grandezze di cui una, la seconda, l'imposta indicata dal consolidato, la consolidante potrebbe conoscere solo dopo la presentazione del consolidato.

Quanto, poi, alla seconda soglia, valgano le considerazioni così già effettuate con riferimento alla prima. Si aggiunga come, la stessa sarà oltremodo occasione di riscontrare, con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, che il dettato letterale della fattispecie di reato stenta a trovare oggettività d'esercizio nel caso di dichiarazione consolidata; e basti por mente al dubbio se la percentuale

⁽⁹¹⁾ La sola soglia d'evasione d'imposta in caso di omessa dichiarazione.

⁽⁹²⁾ Quanto alla condotta di cui all'articolo 3 è previsto anche che "... o comunque, è superiore a euro un milione e cinquecento mila, ovvero, qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila."; quanto alla condotta di cui all'articolo 4 è previsto anche che "...o comunque è superiore a euro tre milioni.".

debba essere calcolata sull'imponibile della sola consolidata o sull'ammontare complessivo aggregato, e in tale secondo caso, se a determinare il superamento sia un modesto ammontare dell'imponibile del resto del gruppo, piuttosto che, a negarlo, l'importante ammontare dell'imponibile del resto del gruppo. Così dunque, tra l'altro, negando rilevanza all'elemento costitutivo della fattispecie di reato, sussistente proprio nella consistenza di quella differenza percentuale, espressione di un rapporto di valori omogenei, propri e unici del singolo contribuente.

2.6. La condotta materiale: la dichiarazione fraudolenta e la dichiarazione infedele; l'omessa dichiarazione. La soglia quantitativa di punibilità.

Si ricorda che il comportamento materiale che assurga a condotta di rilevanza penale è quello che presenti tutti gli elementi tipici di fattispecie.

Quanto all'ipotesi di reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o di altri documenti per operazioni inesistenti, previsto dall'articolo 2, il comportamento di rilevanza penale è quello consistente negli elementi tipici dell'indicare nella dichiarazione (anche non annuale) sui redditi elementi passivi fittizi avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, insieme a quello di registrare nelle scritture contabili obbligatorie o detenere a fine di prova le fatture o gli altri documenti per operazioni inesistenti.

Quanto alla condotta di registrazione o di detenzione al fine di prova, trattasi di attività propria ed esclusiva della consolidata (registrazione o detenzione che pur effettua anche in caso di consolidato fiscale, così come pur presenta la singola propria dichiarazione, tanto da far assumere che comunque, anche in caso di consolidato, la consolidata che componga il proprio imponibile deducendo costi portati da fatture per operazioni inesistenti, si renda colpevole del reato di cui all'articolo 2); evidente dunque che neppure astrattamente parte della condotta tipica di reato possa essere attribuita alla consolidante, la fattispecie in oggetto non potrà trovare applicazione con riferimento alla consolidante.

Quanto poi, alla condotta d'indicazione di elementi passivi fittizi, il Modello CNM (modello dichiarativo annuale dei redditi del consolidato), prevede l'indicazione di redditi e perdite delle singole consolidate e non anche di elementi passivi; dunque, tanto meno fittizi, ragion per cui si sarebbe indotti ad assumere che il fatto di dichiarazione consolidata non integri neppure la tipica condotta materiale d'indicazione che diversamente esercita la controllata con la compilazione del Modello

unico SC (il modello dichiarativo annuale dei redditi delle singole società). Si sarebbe indotti, si è scritto, dunque con espressione ipotetica, salvo peraltro, ecco la ragione dell'espressione dubitativa, equiparare redditi e perdite agli elementi attivi e passivi; e di tale assimilazione, la previsione dell'articolo 1 lett. d) potrebbe essere foriera laddove dispone che “**per elementi attivi e passivi si intendono le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione ... delle basi imponibili rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sui redditi ...**”.

Quanto all'ipotesi di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'articolo 3, il comportamento che assurge a rilevanza di condotta penale è quello consistente negli elementi tipici, oggi si dirà bifasici⁽⁹³⁾, di indicare, in una delle dichiarazioni relative ai redditi o al valore aggiunto, elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi e di compiere operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, ovvero (alternativa) avvalersi, a tal fine, di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Prevede poi il comma 2 che a tipizzare la fattispecie sarà inoltre (altri elementi tipici della condotta materiale) la condotta di registrazione nelle scritture contabili obbligatorie o di detenzione a fine di prova delle fatture di cui ci si avvalga per la rappresentazione dichiarativa fraudolenta.

Come per quella parte della condotta tipica di cui all'articolo 2, oggi proposta anche a tipizzare la fattispecie dell'articolo 3, ovvero la registrazione o detenzione a fine di prova di cui al comma 2 dell'articolo 3 medesimo, altrettanto si dirà quanto all'impossibilità, finanche astratta, di contestarla alla consolidante; e con ciò per difetto di ricorrenza, pur in una sola parte, della tipizzazione astratta l'impossibilità dell'imputazione.

Ancora poi il Modello CNM non prevede indicazione di elementi attivi né passivi; dunque, neppure la condotta dell'indicazione di elementi attivi inferiore a quelli effettivi, o passivi, tanto meno fittizi, che certamente può tenere la controllata con la compilazione del Modello unico SC, potrà

⁽⁹³⁾ Ante riforma il comportamento era quello cd. trifasico, di indicare in dichiarazione elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi (prima fase), sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie (seconda fase) e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (terza fase).

imputarsi alla controllante; fatta salva, sempre, l'ipotesi alternativa, già prospettata, che redditi e perdite delle controllate possano integrare i componenti passivi e attivi determinanti la base imponibile.

Quanto, poi, all'ipotesi di reato di dichiarazione infedele, prevista dall'articolo 4, la condotta consiste nell'elemento tipico di fattispecie dell'indicazione, in dichiarazione dei redditi, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti; avendo a oggetto elementi attivi o passivi indicati in dichiarazione varranno le considerazioni già effettuate con riferimento alle ipotesi di reato di dichiarazione fraudolenta: in particolare che il Modello CNM (leggasi la dichiarazione dei redditi consolidata) non prevede indicazione di elementi attivi o passivi e che dunque non sarebbe ipotizzabile la condotta dell'indicazione di elementi attivi, tanto meno elementi attivi inferiori agli effettivi o passivi, tanto meno passivi inesistenti (non più fittizi), che diversamente effettua la singola controllata con la compilazione del Modello unico SC. Salvo, si ripete, considerare l'ipotesi alternativa, già prospettata, che redditi e perdite delle controllate possano integrare i componenti passivi e attivi determinanti la base imponibile; e in tal caso e solo per l'ipotesi di dichiarazione infedele, poter dire che il comportamento della controllante presenti tutti gli elementi di tipicità della condotta di rilevanza penale, la soggettività obbligata alla presentazione della dichiarazione dei redditi (quella del consolidato), la condotta di indicazione di elementi passivi inesistenti o attivi inferiori agli effettivi, la contezza (meglio la possibilità di avere contezza) del superamento della relativa soglia di punibilità con il fine di evasione d'imposta.

In ultimo, quanto all'ipotesi di omessa dichiarazione dei redditi⁽⁹⁴⁾, prevista dall'articolo 5, la condotta consiste nel non presentare la dichiarazione dei redditi. La condotta non assume altro connotato di tipicità, sennonché quello che caratterizza l'elemento soggettivo del reato, ossia il fine d'evasione, oltremodo specificato dalla previsione di soglie di punibilità.

⁽⁹⁴⁾ Solo per completezza, si ricorda che il consolidato fiscale attiene la sola dichiarazione dei redditi, così, dunque, non anche la dichiarazione di sostituto d'imposta, che pur oggi è dichiarazione penalmente rilevante ai sensi del comma 1-*bis* del medesimo articolo 5.

L'istituto del consolidato nazionale prevede due occasioni, si dirà più correttamente obblighi, di, letteralmente, presentazione di una dichiarazione dei redditi: l'uno in capo alla consolidante, quella di gruppo, ai sensi dell'articolo 122 d.p.r. 917/86, l'altro in capo alle consolidate, la propria, ai sensi dell'articolo 7 del D.M. 09.06.2004. Due, dunque, almeno in apparenza, sembrerebbero le occasioni di condotta penale. L'una, in capo alla consolidante, per cui, peraltro, l'assenza di soggettività tributaria del consolidato indurrebbe a escludere tipicità della condotta, salvo, come già espresso, ritenere il reato tributario dichiarativo reato proprio in ragione dell'obbligazione della presentazione della dichiarazione dei redditi che pur incombe solo su di un soggetto determinato (e che potrebbe ben essere la consolidante laddove si opti per il *fiscal unit*). L'altra, in capo alle consolidate, connotate di tipicità soggettiva, per essere contribuenti e comunque per esservi obbligate, e che, in quanto tali, ben potrebbero omettere la presentazione della propria dichiarazione; omissione di dichiarazione che, peraltro, se espressione di un reddito aggregato nella dichiarazione del consolidato sarebbe improduttiva d'effetti sostanziali, si direbbe, come già scritto, un fatto inoffensivo conforme al tipo.

2.7. L'oggetto materiale del reato: la dichiarazione dei redditi

Si dirà, da subito, che quanto alla dichiarazione dei redditi, oggetto materiale del reato, l'articolo 1 lett. c) del D.Lgs. 74/2000 non fornisce una definizione, limitandosi ad individuarla in quella che viene presentata dai soggetti preposti; dall'espressione un segno di riferimento alla dichiarazione presentata, dunque si potrebbe assumere, anche alla dichiarazione del consolidato, in quanto appunto, anch'essa presentata (articolo 122 d.p.r. 917/86). E che la dichiarazione consolidata possa essere oggetto materiale del reato tributario, un segno di conferma potrebbe derivare dalla condizione inversa alla sua presentazione, ossia l'omissione: basti, infatti, considerare che la condotta è integrata dall'omessa presentazione di una dichiarazione donde una imposta evasa corrispondente all'intera imposta dovuta, nel consolidato tributario, si intenda, dal gruppo.

Non si dimentichi, peraltro, che il reato è proprio, dunque le perplessità circa la possibilità che la consolidante costituisca un nuovo soggetto d'imposta, e dunque, soggetto destinatario del precetto penale; ciò negherebbero in capo a colui che ne ometta la presentazione

responsabilità penale, salvo, peraltro, considerare qualificante il soggetto destinatario del precetto penale, l'obbligo di presentazione della dichiarazione donde, allora, parrebbe potersi ricomprendere anche la consolidante.

Dubbi, come già accennato nel capitolo precedente, sorgono con riferimento alle ipotesi di reato di cui agli articoli 2, 3 e 4 per cui la condotta tipizzata consente di individuare un oggetto materiale del reato le cui caratteristiche non trovano riscontro nella dichiarazione consolidata.

Ebbene sol si consideri che l'articolo 2 contempla elementi passivi fittizi, l'articolo 3 elementi attivi inferiori agli effettivi e passivi fittizi e l'articolo 4 elementi passivi inesistenti, quali dati indicati in dichiarazione, parrà di avere ben donde d'assumere che la dichiarazione consolidata, pur presentata e portatrice, unica, dell'imposta liquidata, non riscontri anche la caratteristica di indicare elementi attivi e passivi; e che dunque non corrisponda all'oggetto materiale del reato così come le singole disposizioni normative consentono di rappresentare. Salvo equiparare redditi e perdite delle singole consolidate, valori aggregati nel consolidato per determinare la base imponibile, alle “componenti ... che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione ... delle basi imponibili” espressione prevista dall'articolo 1 lett. b) a definizione del concetto di “elementi attivi o passivi”.

2.8. Il concorso nel reato

L'articolo 110 c.p. detta l'ipotesi di concorso nel reato. Si rammenta l'istituto del concorso nel reato per comprendere se momento soggettivo e condotta materiale tipicizzati dai delitti dichiarativi tributari possano trovare occasione di perfezionamento nell'ipotesi che soggetti diversi concorrano nella loro determinazione.

Il reato è una condotta qualificata nelle sue componenti, si dirà, tipiche, di fattispecie: singoli frammenti di condotta che nel complesso realizzano il reato.

Quando si assume che più persone concorrono nel reato, può così significare che più persone concorrono alla realizzazione, ciascuna, di tutti i frammenti della condotta di reato, ma così pure che più persone realizzano ciascuna singoli frammenti di un comportamento qualificato, nel suo complesso, come condotta di fatto di reato. Si dirà, dunque, che, nel primo caso, più comportamenti qualificati come reato, trovino specificazione di concorso nell'unitarietà della condotta; nel secondo caso,

che l'unitarietà della condotta dei singoli frammenti, appunto, di condotta, assuma rilevanza incriminatrice propria, nei confronti delle persone così concorrenti nel reato.

Riferimento al concorso di rilevanza incriminatrice propria, parrebbe farlo, in ipotesi di dichiarazione di gruppo, la giurisprudenza: si legga la sentenza della Corte di Cassazione penale sezione I n. 43899/13, pur interessata da una questione di competenza territoriale e comunque unica occasione di pronunciamento (per lo meno non se ne conoscono altre⁽⁹⁵⁾). Si prenderà contezza di un capo d'accusa riguardante la contestazione della violazione dell'articolo 3 del d.lgs. 74/2000 agli imputati, in concorso tra di loro e nelle rispettive qualità personali di amministratori delle consolidate e della consolidante, “addebito configurato come frutto di una complessa ed articolata strategia ... attuata mediante una pluralità di condotte materiali, consistite, nell'annotazione di scritture contabili delle singole società partecipanti al consolidamento di dati non veritieri sulla natura degli elementi attivi percepiti, nell'impiego di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento dell'illecito commesso, ... nella conforme loro esposizione non veritiera di tali elementi, dapprima nelle dichiarazioni dei redditi presentate individualmente, ... quindi in quella consolidata, ... con la conseguente fraudolenta determinazione dell'imponibile.”; dunque dell'assunto che la presentazione delle dichiarazioni dei redditi delle singole consolidate sono “condotte che, assieme ad altri comportamenti, come, ad esempio, l'annotazione nelle scritture contabili obbligatorie, rilevano quali episodi o frammenti dell'azione complessiva e quali apporti materiali e causali dei singoli concorrenti.

Tale azione ha il proprio epilogo ed assume rilievo verso l'amministrazione finanziaria con la dichiarazione consolidata, e ciò a prescindere dal fatto che obbligata fiscalmente sia solo la consolidante, oppure questa e le consolidate; infatti, con la dichiarazione del gruppo si assolve all'obbligo tributario, si realizza la sottoposizione all'amministrazione di un documento complessivo fraudolento che realizza la condotta illecita tipica e si verifica il correlativo danno per l'Erario in termini di minori introiti fiscali per effetto dell'esposizione non veritiera di dati concorrenti a determinare l'imponibile e della liquidazione di un'imposta in misura inferiore a quanto realmente dovuto.”.

⁽⁹⁵⁾ Salvo considerare la sentenza del Tribunale di Milano, 8 luglio – 6 ottobre 2014, Agrama e altri, peraltro rimasta inedita.

Parrebbe così dunque assumere che quando ci sia accordo tra le parti, ossia concorso soggettivo, condotte frammentate causalmente orientate possano costituire occasione di concorso oggettivo alla realizzazione dell'accordo criminoso; si potrà così addurre a concorso in unità criminosa, condotte, in sé atipiche, frazionate nel tempo, ma tra di loro costituenti frammenti causalmente orientati (dunque solo formalmente frammentate) verso di una condotta complessivamente tipica.

2.9. L'autore mediato

Si è scritto che quanto al reato di cui all'articolo 2 gli elementi tipici tutti si rinvencono nella condotta della singola consolidata che faccia uso di fatture per operazioni inesistenti, ossia: il soggetto proprio del reato, il contribuente (ma così pure destinatario proprio dell'obbligo di presentazione di una dichiarazione all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 7 del D.M.), la condotta materiale, l'indicare costi fittizi avvalendosi di fatture per operazioni inesistenti congiuntamente al tenere le fatture ai fini di prova, l'oggetto materiale del reato, la dichiarazione che deve presentare all'Agenzia delle entrate, l'elemento soggettivo, la previsione e volizione di far uso dichiarativo del reddito di fatture per operazioni inesistenti e di detenerle ai fini di prova, al fine d'evasione d'imposta.

Si è presa coscienza del fatto che, quanto ai reati di cui agli articoli 3 e 4, non nel comportamento delle singole consolidate né in quello della consolidante, in sé soli possono rinvenirsi tutti gli elementi tipici di fattispecie; e di come la Suprema Corte abbia individuato nell'istituto del concorso del reato di singola consolidata e consolidante occasione di rilevare la sussistenza degli elementi tutti di tipicità (così a rispetto del principio di tassatività della norma) onde contestare alla consolidata appunto in concorso con la consolidante il fatto di reato di cui all'articolo 3.

Non si è verificata la possibilità che l'errore indotto dall'uno all'altro e che il comportamento dell'altro così indotto dall'errore volontariamente determinato dall'uno configuri condotta di rilevanza penale per rispondenza alla tipicità del fatto di reato tributario: quanto dunque previsto, in termini generali, dalla fattispecie di cui all'articolo 48 c.p. e che, per sua natura, dovrà trovare riscontro nella disposizione penale di parte speciale, e in particolare nelle fattispecie dichiarative del d.lgs. 74/2000.

Sarà proprio la disposizione speciale a fare comunque da termine di verifica della possibilità che si contesti a quell'uno che ha indotto l'altro al comportamento, una condotta di rilevanza penale.

Quanto al soggetto, la singola consolidata è certamente un contribuente e la consolidante è certamente soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione nel caso appunto di opzione per il *fiscal unit*: dunque la tipicità, per un verso o per l'altro sarebbe rispettata, quanto al soggetto del reato.

Rispetto poi all'oggetto materiale, la dichiarazione sia quella presentata dalla consolidata che quella della consolidante si avrebbe comunque la possibilità di rappresentarne l'esistenza; altrettanto dicasi per la condotta. E' l'elemento soggettivo del reato, il dolo, a trovare limite d'individuazione nella condotta pur del soggetto determinante l'errore ma con riferimento necessariamente a soglie di punibilità il cui superamento è momento non conoscibile dalla singola consolidata (si legga da parte di colui che induce in errore) così com'è, si ripete, nel consolidato, il risultato d'interazione di “**plurimi protagonisti**” (le varie consolidate e la consolidante medesima).

Allora cauto dovrebbe essere il giudizio d'operatività della previsione dell'articolo 48 c.p. con riferimento al comportamento della consolidante; salvo ritenere che il dolo possa essere eventuale e che proprio nel grado di previsione (del superamento della soglia) s'incentri la individuazione della sussistenza anche dell'elemento tipizzante il titolo della colpevolezza, appunto di dolo; che potrebbe equivalere ad assumere che tanto più la singola consolidata potrebbe ritenere il risultato della dichiarazione consolidata condizionato dalla propria singola dichiarazione caratterizzata da frode o infedeltà, quindi, tanto più concreta e la probabilità che si verifichi il superamento della soglia nella dichiarazione consolidata, donde la sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo eventuale in capo a colui che *ex* articolo 48 c.p. verrebbe ritenuto colpevole del fatto commesso dall'ingannato.

2.10. Conclusioni

Quali conclusioni trarre dalle argomentazioni così proposte appare traguardo obbligato: la necessità di un testo di legge che ne consenta lettura nell'alveo della sua predicibilità.

Una legge dovrebbe dare risposte ben individuate e narrate; dall'assenza, autorevoli letture d'ordine sistematico-dogmatico che,

peraltro, paiono proprio marcare il segno della necessità di andare oltre il portato pubblico della norma.

Certo, spiace assumerlo, ancora oggi, ossia all'indomani di un'importante riforma, quella dettata dal d.lgs. 158/2015, del d.lgs. 74/2000; ma tant'è, questa è l'opinione che l'elaborato così proposto suggerisce al suo autore.

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 • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei Principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario D'ijino*
- 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 Picolli*
- 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 a 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 Terazzzi*
- nr. 26 Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • *Aldo Stesuri*

Anno 2010

- 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*
- nr. 28 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) seconda edizione • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 29 L'arbitrato - Analisi e commenti dalla recente prassi • *Commissione Arbitrato - a cura di Alessandro Augusto*
- nr. 30 Il bilancio di sostenibilità delle multiutilities: esperienze a confronto • *Commissione Bilancio Sociale - a cura di Francesco Randazzo, Cristiana Schena, Gabriele Badalotti, Eros A. Tavernar*
- nr. 31 La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 • *Commissione Controllo Societario - Gruppo di lavoro: Daniele Bernardi, Antonella Bisestile, Alessandro Carturani, Annamaria Casasco, Gaspare Insaudo, Luca Mariani, Giorgio Morettini, Marco Moroni, Gianluca Officio, Massimiliano Pergami, Roberta Provasi, Marco Rescigno, Claudio Sottoriva, Mario Tamborini*
- nr. 32 Obbligo P.E.C. - Opportunità e problematiche per gli studi professionali • *Commissione Informatica e C.C.I.A.A. - Gruppo di lavoro: Fabrizio Baudo, Davide Campolunghi, Filippo Caravati, Alberto De Giorgi, Gianluca De Vecchi, Pietro Longhi, Daniele Tumietto*
- nr. 33 Nuova tariffa professionale - Commento alle modifiche intervenute • *Mario Tracanella*

Anno 2011

- nr. 34 Perdite di valore e avviamento secondo i principi IFRS • *Riccardo Bauer, Claudia Mezzabotta*
- nr. 35 Patrimonializzare e sostenere la competitività delle PMI italiane: la quotazione su AIM Italia • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: Carlo Arlotta, Franco Bertolotti, Elisabetta Coda Negozio, Carlo Pesaro, Giorgio Venturini*
- nr. 36 La mediazione civile – Novità normative e contesto operativo • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 37 La mediazione civile – Le tecniche di gestione dei conflitti • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 38 Caratteri e disciplina del concordato fallimentare • *Carlo Bianco, Mariacarla Giorgetti, Patrizia Riva, Aldo Stesuri, Cesare Zafarana*
- nr. 39 Remunerare gli amministratori - Compensi incentivi e governance • *Gianluigi Boffelli*

Anno 2012

- nr. 40 Scritti di Luigi Martino • *Comitato Editoriale - a cura di Gianbattista Stoppani e Dario Velo*
- nr. 41 Aspetti fiscali delle operazioni straordinarie per i soggetti IAS/IFRS • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Emanuela Fusa*
- nr. 42 L'accertamento tecnico dell'usura per le aperture di credito in conto corrente • *Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni - a cura di Marco Capra, Roberto Capra*
- nr. 43 Il nuovo concordato preventivo a seguito della riforma • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 44 Introduzione all'Istituto del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*
- nr. 45 Ambiti di applicazione del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*

Anno 2013

- nr. 46 Arbitro Bancario Finanziario • *Commissione Metodi ADR*
- nr. 47 Il rischio di continuità aziendale nel bilancio IAS ed in quello OIC • *Commissione Principi Contabili - a cura di Girolamo Matranga*
- nr. 48 La mediazione civile nelle liti fra soci: profili giuridici ed efficacia negoziale • *Commissione Metodi ADR - a cura di Maria Rita Astorina, Marcella Caradonna*
- nr. 49 La fiscalità della produzione nelle fonti di energie rinnovabili • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Federica Fiorani*
- nr. 50 Il modello GBS 2013: lo standard italiano per la redazione del Bilancio Sociale • *Commissione Bilancio Integrato - a cura di Claudio Badalotti, Dario Velo, Gabriele Badalotti*

Anno 2014

- nr. 51 I regolamenti applicativi del D.Lgs. 39/2010 sulla revisione legale dei conti emanati dal MEF • *Commissione Controllo Societario*
- nr. 52 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Commissione Cassa Previdenza Dottori Commercialisti - a cura di Ernesto Carella*
- nr. 53 Comunicare con Investitori e Finanziatori: il ruolo del Business Plan • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - a cura di Francesco Aldo De Luca e Alessandra Tami*
- nr. 54 La Direttiva 2013/34/UE relativa ai bilanci d'esercizio e consolidati. – Novità e riflessi sulla disciplina nazionale • *Commissione Principi Contabili - a cura di Tiziano Sesana*
- nr. 55 Gli obblighi di sicurezza nei luoghi di lavoro • *Commissione Lavoro - a cura di Monica Bernardi, Bernardina Calafiori, Gabriele Moscone, Patrizia Rossella Sterza, Sergio Vianello*
- nr. 56 Le Start-up innovative • *Commissioni Start-up, Microimprese e Settori Innovativi e Diritto Tributario Nazionale - a cura di Antonio Binacchi e Alessandro Galli*

Anno 2015

- nr. 57 Il Concordato preventivo: riflessioni teoriche • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - a cura di Giannicola Rocca*
- nr. 58 Il Concordato preventivo: esperienze empiriche • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - a cura di Giannicola Rocca*
- nr. 59 Il controllo della liquidità nelle strategie aziendali e nelle situazioni di crisi. Il contributo del business plan • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - a cura di Carlo Arlotta, Salvatore Carbone, Francesco Aldo De Luca, Alessandra Tami*
- nr. 60 La collaborazione volontaria. I diversi perché di una scelta (quasi) obbligata • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni - a cura di Marco Salvatore, Paolo Ludovici, Fabrizio Vedana*
- nr. 61 Relazione di revisione. Le novità al giudizio sul bilancio introdotte dagli ISA Italia • *Commissione Controllo Societario - a cura di Daniele Bernardi, Gaspare Insando, Luca Magnano San Lio, Claudio Mariani*
- nr. 62 Accertamento sintetico, redditometro e “redditest” • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Alessandro Cerati*

finito di stampare
nel mese di febbraio 2016

3LB srl
Osnago (LC)

nr. 63.

Questa terza edizione è giustificata dal fatto che a partire dalla Finanziaria 2008 che aveva profondamente innovato la disciplina originaria del consolidato fiscale sono stati forniti dall'Amministrazione finanziaria chiarimenti su numerosi aspetti di dubbia interpretazione. Nuovi istituti come l'ACE e novità riguardanti i partecipanti, l'esercizio dell'opzione e del rinnovo o interruzione, la gestione degli accertamenti in rettifica, l'utilizzo delle perdite fiscali e, pure, la considerazione di sentenze della Corte di Giustizia Europea sul tema della libertà di stabilimento hanno inciso profondamente sulla disciplina del consolidato fiscale e sulla sua applicazione. Il testo riporta un puntuale riferimento alla norma specifica, alle circolari, risoluzioni e dottrina citate e ai quadri specifici da utilizzare tratti dai Modelli 2015. Si tratta quindi di un adeguato, per quanto sintetico, compendio dello stato dell'arte utile per un approccio sistematico alla materia e per eventuali approfondimenti successivi. Per esautività di trattazione il Quaderno tratta anche gli aspetti penali tributari analizzandone le differenze di natura con il consolidato fiscale. Se questo è finalizzato, infatti, alla determinazione di un risultato d'insieme, il sistema penale tributario è incentrato sulla responsabilità del singolo, creando un problema nel merito di chi, quando e per che cosa possa essere ritenuto colpevole d'illecito penale tributario.

Ambrogio Andrea 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 la Commissione Diritto Tributario Nazionale dell'ODCEC Milano. E' professore a contratto del Master di II livello in Diritto tributario dell'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano.