



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE



Il Consolidato fiscale nazionale

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

nr. **11** • Ambrogio Picoli

Commissione
Diritto Tributario Nazionale

i quaderni



FONDAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE



Il Consolidato nazionale

(Titolo II IRES, Capo II Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti, Sez. II, Consolidato nazionale artt. 117/ 129 e D.M.Decreto Ministeriale 9 giugno 2004)

nr. **11** • Ambrogio
Piccoli

Commissione
Diritto Tributario Nazionale

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Giuseppe Grechi, Luigi Martino, Francesco Miceli, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli.

Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Franco Dalla Sega, Rita Anna Di Gregorio, Felice Martinelli, Luigi Martino, Guido Marzorati, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Antonio Tangorra, Stefania Totaro.

Comitato Editoriale:

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

Commissione Diritto Tributario Nazionale:

Delegato del Consiglio: Nicolino Cavalluzzo.

Presidente della Commissione: Ambrogio Piccoli.

Componenti: Barbara Aloisi, Alessandro Arcioni, Chiara Maria Bacci, Federico Baridon, Monica Barollo, Cristoforo Barreca, Laura Bianchini, Paolo Giosue' Bifulco, Luca Binacchi, John Bloch, Andrea Bolletta, Giulio Boselli, Sandro Botticelli, Maria Carla Bottini, Paolo Brecciaroli, Angelo Bugane', Manuela Ornella Cane, Luigi Capriolo, Michele Sisto Carabellese, Silvio Ceci, Alessandro Cerati, Walter Cerioli, Cristiana Cislighi, Nino Clerici, Federico Cocchi, Anna Tatiana Bianca Coletta, Chiara Colombara, Paolo Giacomo Colombo, Gianfranca Corbeddu, Andrea Fabio Cottica, Elisabetta Maria Crespi, Valeria De Cicco, Antonio Deidda, Marco Del Favero, Giacomo Demola, Filippo Di Carpegna Brivio, Mario Difino, Alessandra Dionisi, Paolo Dubini, Simona Alessandra Ferraro, Filippo Maria Ferruta, Mario Fiocca, Roberto Franze', Marco Frulio, Gilda Giovanna Fugazza, Ivan Oreste Galli, Beatrice Galli', Riccardo Garegnani, Annalisa Gatti, Gabriele Giardina, Enrico Carlo Gigliucci, Roberto Gonzaga, Antonio Grasso, Michele Grillo, Sandro La Ciacera, Giampietro Lecchi, Paolo Ludovici, Cristina Madia, Paolo Mastrutti, Paolo Mandarino, Camillo Marcolini, Marco Antonio Marzorati, Daniele Mazzarino, Giuseppe Molluso, Carlo Alberto Ogliari, Stefania Emily Ottolenghi, Paolo Dimitri Pagani, Luca Panella, Walter Maria Pangherz, Adolfo Parisi, Domenico Pascuzzi, Flavio Paterno', Mario Matteo Pellegrini, Alessio Pellitta, Paolo Porelli, Oronzo Putignano, Paolo Redaelli, Valeria Rolfi, Rosaria Ruffini, Rosaria Anna Semilia, Federico Sesana, Massimiliano Sironi, Aldo Stesuri, Carlo Tagini, Giorgio Tomasicchio, Giovanni Tornello, Marco Trotter, Corrado Vignelli, Raffaele Villa, Giorgio Zanetti.

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

Introduzione	5
1. Finalità (art. 117).....	7
2. Soggetti ammessi al consolidamento (art. 117 e art. 2 DM).....	9
3. Opzione (art. 117 e artt. 4 e 5 DM)	11
Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	12
Modello Unico Società di Capitali 2007, Frontespizio	14
4. Controllo (art. 120 e artt. 2 e 3 DM)	15
5. Obblighi delle controllate (art. 121 e artt. 7 e 8 DM).....	17
Modello Unico Società di Capitali 2007, quadro EC	18
6. Effetti dell'opzione (art. 118 e art. 6 DM)	21
Modello Unico Società di Capitali 2007, Quadro RF.....	22
7. Variazioni alla somma algebrica degli imponibili e delle perdite delle società partecipanti al consolidamento (art. 122 e artt. 8 e 9 DM)	25
Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2007	25
Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2007	27
Modello Unico Società di capitali 2007, quadro GN	28

8.	Neutralità fiscale dei trasferimenti infragruppo (art. 123 e art. 10 DM).....	31
	Modello Unico Società di Capitali 2007, Quadro RF.....	32
9.	Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio (art. 124 e artt. 11, 12 e 13 DM)	35
	Modello Unico Società di Capitali 2007, quadro GC.....	37
	Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	39
	Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	40
	Modello Unico SC 2007, Frontespizio	42
	Modello Unico SC 2007, Quadro NI	42
	Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2007, Quadro NI	43
10.	Rinnovo e mancato rinnovo dell'opzione (art. 125 e art. 14, DM)	45
	Modello della Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004).....	45
11.	Responsabilità (art. 127).....	49
12.	Effetti della svalutazione di partecipazioni (art. 128 e art. 16 DM)	51
	Modello Unico Società di capitali 2007, Quadro RF, Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del TUIR.....	51
	Appendice.....	53

A.	Principali vantaggi fiscali in sintesi.....	53
B.	Adempimenti.....	53
C.	Modelli fiscali	54
D.	Materiali.....	55

INTRODUZIONE

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

La legge Delega stabiliva anche i principi per la definizione di “stabile organizzazione”, dei requisiti del controllo, prevedeva l'irrevocabilità dell'esercizio dell'opzione per un certo periodo, la possibilità di avvalersi di un regime di neutralità fiscale per i trasferimenti di beni diversi da quelli che producono ricavi, la necessità di un riallineamento dei valori fiscali in caso di precedenti svalutazioni di partecipazioni, il regime fiscale delle perdite anteriori alla tassazione di gruppo, la totale esclusione dalla formazione del reddito imponibile per i dividendi distribuiti dalle società consolidate, la necessità dell'identità del periodo d'imposta, e, infine, la solidarietà fra le società partecipanti al consolidamento per l'adempimento degli obblighi tributari.

Il nuovo istituto del consolidato fiscale riconosce la diffusione di una particolare forma di organizzazione delle imprese che è quella dei gruppi di imprese facenti capo ad un unico soggetto economico.

In precedenza la disciplina fiscale non prendeva in considerazione il gruppo come tale, facendo riferimento esclusivamente al soggetto giuridico al quale il reddito faceva capo. Vi erano, tuttavia, alcune mitigazioni a questo riguardo 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 comunque di accorgimenti che non risolvevano alla radice tutti gli aspetti riferibili alle imprese facenti parte di un gruppo, poiché ciascuna di esse veniva considerata ai fini della imposizione sul reddito come soggetto autonomo prescindendo dalla realtà economica di appartenenza ad un unico gruppo.

Nella considerazione quindi della realtà economica sottostante ai gruppi, nonché del fatto che la mancanza di una tassazione di gruppo avrebbe potuto rendere più appetibili investimenti esteri in altri Paesi dove il consolidato fiscale è applicato da molto tempo, il Legislatore nazionale ha finalmente introdotto questo istituto nell'ordinamento giuridico.

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

- *Nazionale* (artt. 117 – 129 TUIR)
- *Mondiale* (artt. 130 – 142 TUIR).

In questo *Quaderno* verranno trattati gli aspetti più rilevanti dal punto di vista applicativo del consolidato nazionale, essendo il consolidato mondiale circoscritto a situazioni poco frequenti e sottoposto a vincoli ed adempimenti che lo rendono poco praticabile e, quindi, raramente riscontrabile nella pratica.

Il *Quaderno* riporta i riferimenti normativi a ciascun aspetto specifico trattato e, laddove pertinente, allo specifico Quadro e Rigo del Modello fiscale rilevante. Esso è corredato anche di un'appendice che richiama la normativa trattata con riferimento ad aspetti specifici comuni¹.

¹ L'Autore ringrazia il dott. Daniele Ferrario per la collaborazione alla redazione del testo.

1. FINALITÀ (ART. 117)

Il consolidato fiscale nazionale consente la determinazione di un *unico reddito complessivo IRES*, per tutte le società partecipanti al consolidato, indipendentemente dalla distribuzione di dividendi. Tale reddito complessivo risulta dalla *somma algebrica* degli imponibili e delle perdite fiscali *rettificati* di ciascuna società partecipante (inclusa la capogruppo) risultanti dalle rispettive *dichiarazioni dei redditi*, che devono comunque essere preparate e presentate.

Si segnala che il consolidamento fiscale non ha rilevanza ai fini *IRAP*.

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

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

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

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

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

c. *stabili organizzazioni* che esercitano attività commerciale di *società ed enti* di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, *non residenti* in Italia e residenti in uno Stato con il quale è stato stipulato un trattato contro le doppie imposizioni² *solo in qualità di controllanti*.

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

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

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

La stessa possibilità, sia in qualità di controllanti che di controllate e sempre che sia rispettato il termine per l'esercizio dell'opzione, vale per i

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

soggetti che trasferiscono *dall'estero in Italia* la loro residenza ai fini fiscali³, nonché per le società che assumono una delle forme previste per il consolidamento (vedi sopra punto 2) a seguito di *trasformazione* (art. 2, DM)⁴.

³ Vedi Risoluzioni 12.8.2005, n. 123/E e 01.02.2007, n. 17/E.

⁴ Vedi anche art. 13, comma 11, DM, e Circolare 20.12.2004, n. 53/E per l'individuazione di un'ulteriore possibile caso di società od ente controllante.

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

Il consolidamento fiscale presuppone l'esercizio *facoltativo* di un'opzione da parte delle società interessate al consolidamento facenti parte di un gruppo. Si rileva che non è richiesto che tutte le società controllate residenti partecipino al consolidamento nazionale, ciò che invece si verifica 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* si aggregino al regime della tassazione di gruppo in un secondo momento, sempre per un periodo di tre esercizi sociali, cosicché il periodo di consolidamento di tale società può risultare sfalsato rispetto a quello delle altre, allargando così il perimetro del consolidamento fiscale (DM art. 2, comma 3 e art. 15). In tale ipotesi sarà necessario presentare una nuova comunicazione di cui al successivo punto e.

L'opzione ha la durata di *tre esercizi sociali* ed è *irrevocabile*⁵. 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"⁶.

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

- a. alternativamente, con riferimento alla società partecipante, in qualità di *controllante o di controllata* (comma 1)
- b. sussistenza di identità dell'*esercizio sociale* per tutte le partecipanti (lett. a)

⁵ Per inciso, la disciplina originariamente prevedeva ex DL n. 344/2003, art. 4, comma 1, lett. m) la possibilità di revoca dell'opzione nel caso di adozione dei principi contabili internazionali.

⁶ Vedi relazione di accompagnamento al Decreto.

c. *esercizio congiunto* dell'opzione da parte di ciascuna controllata con la controllante (lett. b)

d. elezione di *domicilio* presso la controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione (lett. c)

e. *comunicazione* dell'esercizio congiunto dell'opzione all'Agenzia delle entrate, entro il giorno 20 (*rectius* 16, che corrisponde con il nuovo termine per il versamento del primo acconto dell'IRES dovuta per l'esercizio in corso, primo del triennio di consolidamento, da parte della società consolidante) del sesto mese del primo esercizio di consolidamento (lett. d) (art. 5, DM).

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

a. società che hanno optato per il regime della *trasparenza*⁷ (art. 115)

b. società che fruiscono di *riduzione dell'aliquota* ordinaria prevista per l'IRES (art. 126, comma 1)

c. società in *fallimento, liquidazione coatta amministrativa, grandi imprese in crisi* (art. 126, comma 2).

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

Tale Modello deve essere utilizzato dalla consolidante per *comunicare all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione* per la tassazione di gruppo. Esso deve inoltre essere utilizzato nei casi di *rinnovo* o *mancato rinnovo* dell'opzione al termine del triennio, nonché di *interruzione* della tassazione di gruppo.

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

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

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

⁷ 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.

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

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

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

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale						Utile dell'interruzione			Attribuzione versamenti	
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	giorno	rate	ora					
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite	quinto esercizio	Perdite	finale				
	.00	.00	.00	.00		.00					.00	

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale						Utile dell'interruzione			Attribuzione versamenti	
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	giorno	rate	ora					
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite	quinto esercizio	Perdite	finale				
	.00	.00	.00	.00		.00					.00	

Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale						Utile dell'interruzione			Attribuzione versamenti	
Tipologia comunicazione	Esercizio sociale	Operazioni straordinarie	Acconto separato	Attribuzione perdite	giorno	rate	ora					
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite	quinto esercizio	Perdite	finale				
	.00	.00	.00	.00		.00					.00	

Ogni società partecipante al regime della tassazione di gruppo deve inoltre dare comunicazione della propria situazione nella propria Dichiarazione dei redditi, nella quale deve indicare la sua partecipazione ad una tassazione di gruppo.

Modello Unico Società di Capitali 2007, Frontespizio

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Inap	Iva	Quadro VO	Quadro AC	Stati di settore	Parametri	Indicatori	Consolidato trasparenza	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a favore	Dichiarazione integrativa	Eventi eccezionali		
DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ O ENTE	Partita IVA														
	Sede legale										Provincia (sigla)		Codice Comune		
	mese		anno		Frazione, via e numero civico						C.a.p.				
	Stato estero di residenza										Codice paese estero		Codice di identificazione fiscale estero		
	Domicilio fiscale (se diverso dalla sede legale)										Provincia (sigla)		Codice Comune		
	mese		anno		Frazione, via e numero civico						C.a.p.				
	Data di approvazione del bilancio o rendiconto			Termine legale o statutario per l'approvazione del bilancio o rendiconto			Periodo d'imposta			Stato		Natura giuridica		Situazione	
	giorno			mese		anno		dal giorno mese anno al giorno mese anno			Stato		Natura giuridica		Situazione
	Indirizzo, in caso di fusioni, il codice fiscale del soggetto incorporante o risultante dalla fusione e, in caso di acquisizioni, quello del beneficiario designato								Telefono			Fax			
	Indirizzo di posta elettronica								prefisso			numero			

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

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

- eserciti sulle controllate consolidate fiscalmente un controllo assembleare con i caratteri descritti all'articolo 2359, comma 1, n.1, c.c. (*controllo di diritto*)

- posseda una partecipazione al *capitale sociale* e 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)].

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*, sia da quello applicabile alla disciplina dell'IVA di gruppo.

Per inciso, il concetto di *demoltiplicazione* è estraneo al bilancio consolidato (artt. 25 ss. D. Lgs 9 aprile 1991, n. 127). Infatti, il *controllo* in tale ambito possiede una qualità transitiva nel senso che, laddove sussiste controllo, questo è integrale, essendo espressione di una **influenza dominante**. Esso permane quindi integralmente su tutta la catena societaria di controllo.



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

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

Si precisa che il rapporto di controllo può sussistere anche attraverso soggetti privi dei requisiti per accedere alla tassazione di gruppo. Di conseguenza, una società residente che possiede il controllo di una società non residente che a sua volta controlla una società residente può optare per il consolidamento fiscale nazionale per le due società residenti, escludendo quella intermedia non residente, essendo precluso ai soggetti esteri l'esercizio dell'opzione in veste di controllati (Circ. 20.12.2004, n. 53/E, par. 3, esempio 3.10).

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

L'applicazione del consolidato fiscale comporta un intenso *scambio di informazioni* e di *denaro* che viene regolato da un "*accordo di consolidamento fiscale*" stipulato fra tutte le società partecipanti al consolidamento. Tale accordo regola specificamente *i tempi e le modalità* dello scambio delle informazioni necessarie per addivenire al consolidamento, i tempi e le modalità per il *trasferimento del denaro* fra le società del gruppo conseguenti alla tassazione di gruppo, le modalità di *determinazione delle compensazioni* da riconoscere alle società che hanno sostenuto *perdite fiscali* non soggette a tassazione e le *conseguenze dell'interruzione* della tassazione di gruppo prima della conclusione del triennio di esercizio dell'opzione. Vengono altresì regolate le modalità di *assistenza reciproca* nelle ipotesi di indagini da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli organi di controllo. Tali clausole specifiche fanno riferimento alle modalità con le quali si esplica la tassazione di gruppo come nel prosieguo illustrate.

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

La disciplina fiscale richiede espressamente (art. 7, DM):

a. La presentazione della *dichiarazione dei redditi* da parte di ciascuna società partecipante al consolidamento (compreso la controllante) *senza liquidazione dell'imposta*, scomputando in diminuzione dal reddito complessivo le perdite fiscali da ciascuna sostenute relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo (lett. a).

b. La segnalazione dei dati relativi a beni ceduti ed acquistati nell'ambito delle società partecipanti al consolidato in *neutralità fiscale* (art. 123) indicando la *differenza* fra valore contabile e valore fiscale (lett. b).

c. La *collaborazione* con la controllante per gli adempimenti nei confronti dell'*Amministrazione finanziaria* (lett. c).

Si segnala che 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 rimane applicabile anche per le società che partecipano alla *tassazione di gruppo* (art. 7, DM).

Le società controllate devono trasmettere alla consolidante (art. 8, DM):

- a. copia della propria *dichiarazione dei redditi*
- b. i dati relativi ai *dividendi* percepiti per i quali effettuare la rettifica in sede di dichiarazione dei redditi del gruppo
- c. i dati relativi alla *rideterminazione del pro-rata patrimoniale* per la rettifica in sede di dichiarazione dei redditi del gruppo

Trasmettendo alla controllante la propria dichiarazione dei redditi, ciascuna società, oltre a comunicare il proprio reddito imponibile o perdita fiscale comunica anche altri dati rilevanti quali le ritenute, i crediti, e gli acconti laddove versati.

In particolare, a norma dell'art. 121, comma 1, lett. a), “è necessario che le controllanti allegghino al proprio modello di dichiarazione “il prospetto di cui all'art. 109, comma 1, lett. b), con le indicazioni richieste relative ai componenti negativi di reddito dedotti”. Tale prospetto è rappresentato dal quadro EC del Modello Unico SC sotto riportato.

Modello Unico Società di Capitali 2007, quadro EC

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 9, comma 4, DM, chiarisce infatti che il riferimento al "reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione", contenuto all'articolo 165, deve essere interpretato quale *riferimento al reddito complessivo globale*. Ne consegue che è compito della *società consolidante* quantificare l'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero, utilizzando a tal fine le informazioni necessarie che tutte le società partecipanti al consolidato di gruppo sono tenute a fornire.



REDDITI
QUADRO EC
Prospetto per la deduzione extra-contabile
dei componenti negativi

PERIODO D'IMPOSTA 2006

CODICE FISCALE

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

EURO €

Sez. I - Ammortamenti		Costo di acquisto	Costo di periodo	Decorrenza	Valore di	Valore fiscale
Beni materiali	EC1					
Impianti e macchinari	EC2					
Infrastrutture materiali	EC3					
Beni immateriali	EC4					
Spese di ricerca e sviluppo	EC5					
Ammortamento	EC6					
TOTALE	EC7					
Sez. II - Altre politiche						
Costi e servizi straordinari	EC8					
Titoli obbligazionari e similari	EC9					
Partecipazioni in società	EC10					
Partecipazioni del circolante	EC11					
TOTALE	EC12					
Sez. III - Accantonamenti						
Fondo di riserva o riduzione crediti	EC13					
Fondo spese lavoro cidi	EC14					
Fondo spese ripulite e sostituzione	EC15					
Fondo operanzati e correnti a premio	EC16					
Fondo per imposte deducibili	EC17					
Fondi di gestione	EC18					
TOTALE	EC19					
Sez. IV - Totali complessivi, imposte differite e riserve						
	EC20					
	EC21					

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

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

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

- a. riporta a nuovo l'eventuale *perdita* risultante dal consolidamento dei risultati fiscali individuali (comma 1)
- b. liquida l'*imposta dovuta* sul reddito imponibile complessivo al netto dei crediti trasferiti (comma 1)
- c. liquida l'*eccedenza rimborsabile o riportabile* a nuovo per l'intero gruppo di società (comma 1)
- d. provvede ai versamenti *a saldo e in acconto* sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto come indicata nella dichiarazione dei redditi del consolidato (comma 3)
- e. calcola, per il *primo esercizio* del periodo triennale, l'acconto dell'IRES quale imposta 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)⁸.

In particolare, si rileva che:

⁸ 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 descritte all'art. 127, commi 3 e 4.

Variazioni in aumento		Parcaneti e studi di settore		Waggonazione	
RF10	Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)				,00
RF11	Quote costanti dei contributi liberalità costituiti da sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 88, comma 3, lettera b)				,00
RF12	Redditi da partecipazione in società di persone	1	00	2	00
				3	00
RF13	Reddito determinato con criteri non analitici				,00
RF14	Redditi di immobili non costituiti beni strumentali né beni della cui produzione o di cui scambio è diretta l'attività				,00
RF15	Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF14				,00
RF16	Ricavi non annotati				,00
RF17	Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tur (artt. 92, 93, 94)				,00
RF18	Compensi spettanti agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				,00
RF19	Interessi passivi indeducibili	1	00	2	00
				3	00
RF20	Inposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)				,00
RF21	Oneri di utilità sociale				,00
				1	00
RF22	Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUR				,00
RF23	Svoluzioni e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili	1		2	00
RF24	Minusvalenze relative a partecipazioni essenti				,00
RF25	Ammortamenti non deducibili - assetti 102, 102 bis e 103				,00
				1	00
RF26	Variazioni ex artt. 118 e 123	1	00	2	00
				3	00
RF27	Spese relative a più esercizi non deducibili in tutto o in parte (art. 109) o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 4)				,00
RF28	Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 6)				,00
RF29	Svoluzioni e accantonamenti non deducibili in Mto o in parte	1		2	00
				3	00
RF30	Variazione riserva sinistri (art. 111, comma 3)				,00
RF31	Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, commi 5 e 6				,00
RF32	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)				,00
RF33	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato				,00
RF34	Neutrolizzazione componenti negativi derivanti da prima applicazione dei principi contabili internazionali				,00
RF35	Altre variazioni in aumento				,00
RF36	RI TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO				,00

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 RF58 (colonna 2).

Codice fiscale (*)	Mod. N. (*)		
RF51	Unì distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato		,00
RF52	Ammontare dei crediti di imposta su imputati al conto economico		,00
RF53	Reddito esente e detassato	1	00
		2	00
RF54	Differenze su cambi (art. 110, comma 3)		,00
RF55	Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato		,00
RF56	Neutrolizzazione componenti positivi derivanti da prima applicazione dei principi contabili internazionali		,00
RF57	Rimanenze e spese ubranzi contabilizzate in misura superiore a quella determinata ai sensi del TUR (artt. 92 e 93)		,00
RF58	Altre variazioni in diminuzione	1	00
		2	00
RF59	RI TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUIIONE		,00
Determinazione del reddito	RF60 REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita)	(A + B) + C - D - E + F + G - H	,00
	RF61 Erogazioni liberali		,00
	RF62 REDDITO		,00
	RF63 PERDITA		,00

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

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

Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2007

PERIODO D'IMPOSTA 2006

CODICE FISCALE

	CNM CONSOLIDATO NAZIONALE E MONDIALE 2007				
		QUADRO NF DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE	Mod. N. <input type="text"/>	EURO €	
SEZIONE I Somma algebrica dei redditi complessivi netti	NF1 SOCIETÀ O ENTE CONSOLIDANTE	Reddito o perdita 1	<input type="text" value="00"/>	Perdite limitate 3	Operazioni straordinarie 4
	NF2 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	<input type="text" value="00"/>	Perdite limitate 3	Operazioni straordinarie 4
	NF3 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	<input type="text" value="00"/>	Perdite limitate 3	Operazioni straordinarie 4
	NF4 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	<input type="text" value="00"/>	Perdite limitate 3	Operazioni straordinarie 4
	NF5 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	<input type="text" value="00"/>	Perdite limitate 3	Operazioni straordinarie 4
	NF6 Codice fiscale	Reddito o perdita 2	<input type="text" value="00"/>	Perdite limitate 3	Operazioni straordinarie 4
	NF7 Somma algebrica dei redditi complessivi netti		<input type="text" value="00"/>		<input type="text" value="00"/>

Il modello è predisposto sia per il consolidato nazionale che per il consolidato mondiale. Il quadro NF *Determinazione del reddito complessivo*

globale contiene la sezione *prima* per la *Somma algebrica dei redditi complessivi netti*, righe da NF1 a NF7.

La disciplina della tassazione di gruppo comporta le seguenti *variazioni* alla somma algebrica dei redditi dei soggetti partecipanti al consolidamento:

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

Il quadro NF *Determinazione del reddito complessivo globale* contiene la sezione **seconda** per le rettifiche di consolidamento, con riferimento a quella per la rettifica della quota imponibile dei dividendi, rigo NF8.

SEZIONE II					
Rettifiche di consolidamento	NF8 Quota imponibile dei dividendi			,00	
	NF9 Rideterminazione pro-rata patrimoniale	1		2	,00
	NF10 Regime di neutralità	1		2	,00
	NF11 Totale variazioni				,00
Reddito complessivo globale	NF12 Reddito complessivo globale			,00	

b. in *diminuzione* per le *plusvalenze realizzate* all'interno del gruppo (lett. c), con la conseguente *continuità dei valori fiscali*, ma a condizione che *a)* sia esercitata opzione congiunta da parte della società cedente e cessionaria sulla base di un accordo risultante in forma scritta e *b)* sia indicata la differenza in sospensione d'imposta nella dichiarazione dei redditi della controllante (art. 123, comma 1).

SEZIONE II					
Rettifiche di consolidamento	NF8 Quota imponibile dei dividendi			,00	
	NF9 Rideterminazione pro-rata patrimoniale	1		2	,00
	NF10 Regime di neutralità	1		2	,00
	NF11 Totale variazioni			,00	
Reddito complessivo globale	NF12 Reddito complessivo globale			,00	

Il quadro NF *Determinazione del reddito complessivo globale* contiene la sezione *seconda* per le rettifiche di consolidamento, con riferimento a

quella per il *regime di neutralità* delle plusvalenze realizzate infragruppo, rigo NF10.

Nella sezione *terza* vengono inoltre richiesti i dati relativi ai trasferimenti infragruppo in regime di neutralità, con l'indicazione del *valore civile* e del *valore fiscale* del bene trasferito.

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

Per quanto riguarda, infine, il *pro-rata patrimoniale*, l'art. 97, comma 2, lett. b), prevede che *non rilevano* nel calcolo dell'eventuale eccedenza di interessi passivi in deducibili le partecipazioni in società il cui reddito concorre al *consolidamento fiscale nazionale o mondiale*. Tuttavia, nel caso di *interruzione della tassazione di gruppo* prima del compimento del triennio, potrà essere richiesta una variazione in aumento quale conseguenza della *rideterminazione del pro-rata patrimoniale* riferibile alle partecipazioni in società in precedenza consolidate e delle quali non si era tenuto conto ai fini del calcolo dell'eventuale quota in deducibile di interessi passivi (art. 97, comma 2, lett. b).

Modello CNM Consolidato Nazionale e Mondiale 2007

SEZIONE II			
Rettifiche di consolidamento			
NF8	Quota imponibile dei dividendi		,00
		1	2
			,00
			,00
NF9	Rideterminazione pro-rata patrimoniale	1	2
			,00
			,00
			,00
NF10	Regime di neutralità	1	2
			,00
			,00
			,00
NF11	Totale variazioni		,00
Reddito complessivo globale	NF12	Reddito complessivo globale	,00

Il quadro NF *Determinazione del reddito complessivo globale* contiene la sezione *seconda* per le rettifiche di consolidamento, con riferimento a quella per la *rideterminazione del pro rata patrimoniale*, rigo NF9.

I dati rilevanti (5% dei dividendi, pro rata patrimoniale, plusvalenze in neutralità fiscale) che, come sopra, devono essere riportati nella Dichiarazione dei redditi del consolidato fiscale nazionale quali rettifiche del reddito complessivo di gruppo, vengono segnalate da ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo (compreso la consolidante), nel Modello Unico Società di Capitali 2007, Quadro GN *Determinazione del reddito complessivo ai fini del consolidato*, come segue.

Modello Unico Società di capitali 2007, quadro GN

Il quadro GN va compilato dalle società che hanno optato per il consolidato nazionale e/o mondiale ai fini della determinazione del proprio reddito complessivo. Esso si compone delle seguenti sezioni:

- Sezione I: Determinazione del reddito complessivo
- Sezione II: Utilizzo eccedenza IRES precedente Dichiarazione
- Sezione III: Eccedenze d'imposta diverse dall'IRES trasferite al consolidato fiscale
- Sezione IV: Dati
- Sezione V: Crediti d'imposta concessi alle imprese e trasferiti al consolidato
- Sezione VI: Redditi prodotti all'estero e relative imposte
- Sezione VII: Eccedenze d'imposta di cui all'art. 165, comma 6
- Sezione VIII: Dati rilevanti ai fini delle rettifiche di consolidamento.



**SOCIETÀ DI CAPITALI
2007**
agenzia
Entrate

**REDDITI
QUADRO GN**
Determinazione del reddito complessivo
ai fini del consolidato

PERIODO D'IMPOSTA 2006

CODICE FISCALE

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

Mod. N. EURO 

		Codice fiscale della società consolidante										
		Reddito imputato per trasparenza			Plusvalenze			Liberalità				
SEZIONE I Determinazione del reddito complessivo	GN1 Reddito	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	,00	,00	
	GN2 Rivaluta									,00		
	Opzioni straordinarie <input type="checkbox"/>	GN3 Credito di imposta sui fondi comuni di investimento									,00	
	GN4 Perdite di periodi di imposta precedenti										,00	
	GN5 Reddito complessivo netto	la Perdita al netto di	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	,00	

SEZIONE VII Dati rilevanti ai fini della rettifica di consolidamento	GN33 Rettifiche	Dividendi		Pro rata patrimoniale		Plusvalenze	
		1	2	3	4	5	6
	GN34 Valore dei beni ceduti in regime di neutralità			Chiusa		risale	
		1	2				
	GN35 Valore dei beni acquisiti in regime di neutralità			Chiusa		risale	
		1	2				

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

- L'importo corrispondente alla *quota imponibile dei dividendi* percepiti nel periodo d'imposta da società controllate partecipanti alla tassazione di gruppo (colonna 1).
- L'importo risultante dalla *rideterminazione del pro rata patrimoniale* (colonna 2, se la rettifica di consolidamento sarà in diminuzione, oppure colonna 3, se essa sarà in aumento).
- L'importo delle *plusvalenze assunte a tassazione* in sede di determinazione del reddito del soggetto cedente e per le quali si sia optato per il regime di neutralità previsto per i trasferimenti infragruppo (righe GN34 e GN35, colonne 1 e 2).

8. NEUTRALITÀ FISCALE DEI TRASFERIMENTI INFRAGRUPPO (ART. 123 E ART. 10 DM)

Per le operazioni infragruppo che hanno per oggetto *beni* che non danno luogo a *ricavi* (art. 85) o *partecipazioni* che non godono della *participation exemption* in caso di cessione (art. 87) la società cedente e la società cessionaria partecipanti al consolidamento possono *optare* per la *neutralità fiscale* dell'operazione stessa, a condizione che nella *dichiarazione dei redditi* venga evidenziata la differenza fra il valore riconosciuto fiscalmente e il valore contabile (comma 1). I *beni* ceduti in regime di neutralità fiscale mantengono il *valore fiscale precedentemente riconosciuto* al bene trasferito, mentre per le *partecipazioni* cedute in regime di neutralità fiscale rimane invariata per il cessionario la *classificazione* operata nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso del cedente e non si vanifica il *periodo di possesso* del cedente.

Si rileva che nessuna variazione viene apportata dalla società *cedente* in sede di determinazione del *proprio reddito imponibile*, il quale sarà, 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, viene segnalata in una sezione apposita della dichiarazione dei redditi della società cedente, come sopra illustrato. La società *cessionaria*, invece, dovrà effettuare all'atto della determinazione del *proprio* reddito imponibile una variazione in aumento, *rettificando gli ammortamenti civilistici* per un importo pari alla differenza tra la quota di ammortamento calcolata sul "valore di libro" e quella calcolata sul valore fiscalmente riconosciuto trasferito dal cedente.

Modello Unico Società di Capitali 2007, Quadro RF

PERIODO D'IMPOSTA 2006



**SOCIETÀ DI CAPITALI
2007**
genzia entrate

**REDDITI
QUADRO RF**
Determinazione del reddito di impresa

CODICE FISCALE

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

Mod. N.

--	--	--

EURO

Variazioni in aumento	RF	1	2	3	4
	RF10 Quote costanti delle plusvalenze patrimoniali e delle sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 86, comma 4, e art. 88, comma 2)				,00
	RF11 Quote costanti dei contributi liberalizzati costituiti sopravvenienze attive imputabili all'esercizio (art. 86, comma 2, lettera b)				,00
	RF12 Redditi da partecipazione in società di persone	,00	in società trasparenti		,00
	RF13 Reddito determinato con criteri non analitici				,00
	RF14 Redditi di immobili non costituenti beni strumentali né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività				,00
	RF15 Spese ed altri componenti negativi relativi agli immobili di cui al rigo RF14				,00
	RF16 Ricavi non annotati	Fornitura e studi di settore		Maggiorazione	
	RF17 Rimanenze non contabilizzate o contabilizzate in misura inferiore a quella determinata ai sensi del Tur (art. 92, 93, 94)				,00
	RF18 Compensi speltati agli amministratori ma non corrisposti (art. 95, comma 5)				,00
	RF19 Interessi passivi indeducibili	,00			,00
	RF20 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)				,00
	RF21 Oneri di utilità sociale	Erogazioni liberali			
	RF22 Spese per mezzi di trasporto indeducibili ai sensi dell'art. 164 del TUR				,00
	RF23 Scritture e minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite non deducibili				,00
	RF24 Minusvalenze relative a partecipazioni essenti				,00
	RF25 Ammortamenti non deducibili	art. 102, 103 e 104		art. 104	
	RF26 Variazioni ex art. 118 e 123	,00			,00
	RF27 Spese relative a più esercizi non deducibili in toto o in parte (art. 105) o di competenza di altri esercizi (art. 109, comma 2)				,00
	RF28 Spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione eccedenti la quota deducibile (art. 102, comma 4)				,00
	RF29 Scritture e accantonamenti non deducibili in toto o in parte	art. 105		art. 106	
	RF30 Variazione riserva sinistri (art. 111, comma 3)				,00
	RF31 Spese ed altri componenti negativi eccedenti la quota deducibile ai sensi dell'art. 109, commi 5 e 6				,00
	RF32 Differenze su cambi (art. 110, comma 3)				,00
	RF33 Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato				,00
	RF34 Neutralizzazione componenti negativi derivanti da prima applicazione dei principi contabili internazionali				,00
	RF35 Altre variazioni in aumento				,00
	RF36 (4) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN AUMENTO				,00

Al rigo RF26 del Modello Unico SC della società cessionaria vanno evidenziate le variazioni in aumento connesse alla partecipazione alla tassazione di gruppo; in particolare vanno indicati gli importi corrispondenti:

- alla *rettifica degli ammortamenti civilistici* effettuati dalla cessionaria per l'importo corrispondente alla differenza tra la quota di ammortamento calcolata sul valore di libro e quella calcolata sul valore fiscalmente riconosciuto in capo al cedente dei beni trasferiti in regime di neutralità (colonna 1); nel caso contrario la variazione in diminuzione va indicata nel rigo RF58 (colonna 2).

- alla variazione in aumento pari alla differenza residua tra il valore di libro e il valore fiscale dei beni acquisiti in regime di neutralità e successivamente ceduti al di fuori di tale regime (colonna 2).

Codice fiscale (*)	Mod. N. (*)			
RF51		Unii distribuiti da soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato		,00
RF52		Ammontare dei crediti di imposta se imputati al conto economico		,00
RF53		Raccolto esente e declassato	1	,00 ²
RF54		Differenze su cambi (art. 110, comma 3)		,00 ³
RF55		Spese ed altri componenti negativi per operazioni con soggetti residenti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato		,00
RF56		Neutralizzazione componenti positivi derivanti da prima applicazione dei principi contabili internazionali		,00
RF57		Rimanenza o spreco di rinvii contabilizzati in misura superiore a quella determinata ai sensi dell'art. 92 e 93		,00
RF58		Altre variazioni in diminuzione	1	,00 ²
		RF59 - H) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE		,00
Determinazione del reddito		RF60 - REDDITO AL LORDO DELLE EROGAZIONI LIBERALI (o perdita) (A + B) + C - D - E + F + G - H		,00
		RF61 Erogazioni liberali		,00
		RF62 REDDITO		,00
		RF63 PERDITA		,00

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

Si rileva che la disciplina in esame non è applicabile alle cessioni che generano minusvalenze, né ai trasferimenti diversi da quelli a titolo oneroso.

Inoltre, è possibile optare per la *neutralità fiscale* per i trasferimenti anteriori alla comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo.

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

Il regime di neutralità *cessa* nei casi di:

- successiva cessione (o atto ad essa equiparato) del bene a soggetti consolidati *senza* esplicitare nel relativo contratto l'*opzione congiunta* per il regime di neutralità.

- successiva cessione (o atto ad essa equiparato) del bene a *soggetti non inclusi nel consolidato*.

c. successiva cessione (o atto ad essa equiparato) del bene ad un prezzo inferiore al valore fiscale, vale a dire cessione che genera *minusvalenze fiscalmente rilevanti*.

d. *interruzione o mancato rinnovo* del consolidato.

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

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

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

L'art. 119, comma 2, dispone che *“non viene meno l'efficacia dell'opzione nel caso in cui per l'effetto di operazioni di fusione, di scissione e di liquidazione volontaria si determinano 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 legge 27 luglio 2000, n. 212, la continuazione del consolidato”*⁹, rimandando inoltre ad apposito decreto la disciplina di *ulteriori* casi di operazioni straordinarie che possono interrompere il regime del consolidato fiscale o meno¹⁰.

L'art. 11 DM dispone infatti che *non* interrompono la tassazione di gruppo le seguenti ulteriori fattispecie:

1. *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.

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

3. *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.

⁹ Vedi Risoluzione 12.3.2007, n. 44/E.

¹⁰ Vedi anche Circolare 20.12.2004, n. 53/E, par. 7.3.

4. *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.

5. *Consolidata beneficiaria di una scissione di società, anche non inclusa nella tassazione di gruppo*: permane la tassazione di gruppo qualora sussistano i requisiti richiesti di cui all'art. 117.

6. *Scissione parziale della consolidante*: permane la tassazione di gruppo qualora sussistano i requisiti richiesti di cui all'art. 117, comma 1¹¹.

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

8. *Conferimenti effettuati da soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo*: permane la tassazione di gruppo qualora sussistano i requisiti richiesti di cui all'art. 117¹².

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

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

Nei casi sopra indicati, ai fini della tassazione di gruppo sono applicabili speciali disposizioni (art. 12, DM).

Il quadro GC va compilato nel caso in cui abbiano avuto luogo operazioni straordinarie che *non interrompono* la tassazione di gruppo.

¹¹ Vedi Circolare 16.03.2005, n. 10/E, par. 8.1.

¹² Vedi Risoluzione 22.05.2007, n. 110/E.

Modello Unico Società di Capitali 2007, quadro GC



REDDITI QUADRO GC
Determinazione del reddito complessivo
in presenza di operazioni straordinarie

PERIODO D'IMPOSTA 2006

CODICE FISCALE

Mod. N.

EURO €

Codice fiscale della società beneficiaria		Rendite (redditi per ogni anno)		Rendite (redditi)		Rendite (redditi)	
		1	2	3	4	5	6
SEZIONE I	Interruzione del reddito complessivo						
GC 1	Reddito						
GC 2	Reddito						
GC 3	Credito di imposta sui redditi maturati in territorio						
GC 4	Reddito di pertinenza di imposta precedente						
GC 5	Reddito complessivo netto						
SEZIONE II	Reddito e credito ai fini del IRIS						
GC 6	Esenzione di imposta rimborsata dalla precedente dichiarazione (art. 801 cod. di del. Min. UNICO 2006)						
GC 7	Esenzione di imposta rimborsata dalla precedente dichiarazione compensata nel Mod. F24						
GC 8	Esenzione di imposta rimborsata dalla precedente dichiarazione ottenuta al consolidato						
GC 9	Esenzione di imposta rimborsata dalla precedente dichiarazione ottenuta a società del gruppo						
GC 10	Esenzione di ritenute						
SEZIONE III	Rendite di imposta diversa dal IRIS						
GC 11							
GC 12							
GC 13							
SEZIONE IV	Altri redditi						
GC 14	Oneri deducibili						
GC 15	Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero						
GC 16	Altri redditi di imposta						
GC 17	Ritenute						
GC 18	Esenzione da quote IRIS						
GC 19	Accordi						
SEZIONE V	Credito d'imposta concesso e in ingresso						
GC 20							
GC 21							
GC 22							
GC 23							
GC 24							
SEZIONE VI	Indici pro rata						
GC 25							
GC 26							
GC 27							
SEZIONE VII	Esenzione di imposta di cui all'art. 105, comma 6, del Tuir						
GC 28							
GC 29							
GC 30							
GC 31							
GC 32							
SEZIONE VIII	Altri redditi e crediti di cui all'art. 105, comma 6, del Tuir						
GC 33	Reddito						
GC 34	Valore dei benefici conseguiti in regime di consolidato						
GC 35	Valore dei benefici conseguiti in regime di consolidato						
SEZIONE IX	Operazioni straordinarie						
GC 36							
GC 37							
GC 38							
GC 39							
GC 40							

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

1. *Fusione* di una società controllata in un'altra non inclusa nel consolidato fiscale (art. 124, comma 5).
2. *Fallimento e liquidazione coatta amministrativa* della consolidante o di una consolidata (art. 126, comma 2)¹³.
3. *Disallineamento degli esercizi sociali* tra le società che hanno optato per la tassazione di gruppo.
4. *Fruizione di un regime fiscale agevolato* di una delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo.

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

1. *Liquidazione giudiziale*.
2. *Trasformazione* di una società soggetta all'IRES in società non soggetta a tale imposta.
3. *Trasformazione* della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'art. 120 (SPA, SRL, SAPA).
4. *Trasformazione* della consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da una di quelle indicate nell'art. 117.
5. *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.
6. *Fusione* tra consolidata e società non inclusa nella tassazione di gruppo.

Nel caso in cui la consolidante eserciti l'opzione per la tassazione di gruppo ad un *livello superiore* (per esempio nella propria controllante), si interrompe la tassazione di gruppo precedente, *senza produrre* gli effetti conseguenti all'interruzione di cui all'art. 124 per le società *controllate che optano* anch'esse con la neo controllante nel medesimo esercizio (art. 13, comma 11 DM).

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

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

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

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

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

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

TIPO DI COMUNICAZIONE	Opzione	Rinnovo	Mancato rinnovo	Interruzione	Mod. n.

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA		Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale		Tipologia comunicazione		Esercizio sociale		Operazioni straordinarie		Acconto separato		Attribuzione perdite		Data dell'interruzione			Attribuzione versamenti		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite illimitate												giorno	mesi	anno		
.00	.00	.00	.00	.00	.00																.00

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA		Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale		Tipologia comunicazione		Esercizio sociale		Operazioni straordinarie		Acconto separato		Attribuzione perdite		Data dell'interruzione			Attribuzione versamenti		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite illimitate												giorno	mesi	anno		
.00	.00	.00	.00	.00	.00																.00

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA		Codice fiscale		Denominazione o Ragione sociale		Tipologia comunicazione		Esercizio sociale		Operazioni straordinarie		Acconto separato		Attribuzione perdite		Data dell'interruzione			Attribuzione versamenti		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	
Perdite primo esercizio	Perdite secondo esercizio	Perdite terzo esercizio	Perdite quarto esercizio	Perdite quinto esercizio	Perdite illimitate												giorno	mesi	anno		
.00	.00	.00	.00	.00	.00																.00

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

- a. recupero a tassazione degli *interessi passivi da pro rata patrimoniale in precedenza dedotti* per i periodi di imposta precedenti del triennio
- b. recupero a tassazione delle *plusvalenze in sospensione* sia che il requisito del controllo venga meno nei confronti del cedente, sia che venga meno nei confronti del cessionario

c. 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 e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo (comma 4 e art. 13, comma 8 DM).

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

Si segnala che è possibile raggiungere con ogni singola consolidata *accordi differenziati* in merito all'attribuzione delle perdite del consolidato; tali accordi risultano peraltro non modificabili in seguito all'invio della Comunicazione all'Agenzia delle entrate¹⁴.

Inoltre, 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, si ritiene automaticamente che il criterio utilizzabile sia quello della esclusiva *attribuzione al soggetto consolidante*¹⁵.

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

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

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

¹⁴ Vedi Risoluzione 13.10.2006, n. 113/E.

¹⁵ Vedi Circolare 16.03.2005 n. 10/E, par. 8.5.

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA

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

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

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

Gli *acconti di imposta* (necessariamente *IRES*) devono inoltre 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) (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 contenuta nell'“*accordo di consolidamento fiscale*”.

Le società che escono dal consolidato fiscale danno contezza della propria situazione compilando il quadro NI del modello Unico SC e indicando nel frontespizio la data di cessazione del regime della tassazione di gruppo.

Modello Unico SC 2007, Frontespizio



DENOMINAZIONE _____
 CODICE FISCALE _____
 EURO €

ALTRI DATI **CNUS** **CESSAZIONE TASSAZIONE DI GRUPPO**

Tipo soggetto _____ Settore di attività _____
 Quadro NI _____ Data giorno _____ mese _____ anno _____

Modello Unico SC 2007, Quadro NI



CODICE FISCALE _____ PERIODO D'IMPOSTA 2006
REDDITI QUADRO NI
 Istruzione della tassazione di gruppo Mod. NI _____ EURO €

SEZIONE I		Totale I		Totale II	
Dati relativi ai versamenti		accanto versato		accanto versato	
NR1		I		II	
VERSAMENTI UTILIZZATI		,00		,00	
NR2		I		II	
VERSAMENTI ATTRIBUITI		,00		,00	
	Codice fiscale	Data	I versato	II versato	
	I	I	I	II	
NR3				,00 ,00	
NR4				,00 ,00	
NR5				,00 ,00	
NR6				,00 ,00	
NR7				,00 ,00	
SEZIONE II		Importo			
Cessione credito art. 23-bis R.D. 602 del 1973		I		II	
NR8			,00		
NR9			,00		
NR10			,00		
NR11			,00		
NR12			,00		
NR13	Importo complessivo del credito ceduto		,00		

SEZIONE II Aggiustazione delle perdite	Colore fiscale					Partecipazioni, versamenti di cassa
	1	2	3	4	5	
NR14	Partec. di società di gruppo perdite	00				
NR15						00
NR16						00
NR17						00
NR18						00

Il quadro NI va compilato secondo le istruzioni fornite nel modello CNM 2007.

Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2007, Quadro NI



COMPTONAZIONE NAZIONALE E MONDIALE
2007
per la
tributazione

CODICE FISCALE

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

PERIODO D'IMPOSTA 2006



Mod. NI

SEZIONE I Dati relativi ai versamenti	VERSAMENTI UTILIZZATI		VERSAMENTI ATTRIBUITI	
	Totale I	Totale II	I	II
NR1	Totale I accreditamento	Totale II accreditamento	I	II
NR2	Totale I accreditamento	Totale II accreditamento	I	II
NR3	Colore fiscale	Data	I	II
NR4			00	00
NR5			00	00
NR6			00	00
NR7			00	00

SEZIONE II		Colore buste		Importo		
Cessione ecceduto BES ex art. 43-ter L. NR. n. 042 del 1973	NR9					
	NR9			,00		
	NR10			,00		
	NR11			,00		
	NR12			,00		
	NR13	Importo complessivo del credito ceduto				,00
SEZIONE III		Colore buste		Partecipazioni concessi al bene		
Attribuzione delle perdite	NR14			,00		
		Partecipazioni d'importo precedente				
	NR15			,00		
		Partecipazioni d'importo precedente				
	NR16			,00		
	Partecipazioni d'importo precedente					
NR17			,00			
	Partecipazioni d'importo precedente					
NR18			,00			
	Partecipazioni d'importo precedente					

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

La comunicazione del *rinnovo* dell'opzione deve avvenire con le medesime modalità previste per l'esercizio dell'opzione.

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

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

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

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

In caso di *mancato rinnovo* deve essere presentata la comunicazione con le *medesime modalità* previste per l'esercizio dell'opzione, entro il *16 luglio* in caso di periodo d'imposta corrispondente all'anno solare, cioè 30 giorni dopo il termine per l'esercizio dell'opzione o del rinnovo. Anche in questo caso la consolidante deve indicare l'importo delle *perdite residue* attribuito a ciascun soggetto (art. 14, comma 2, DM).

COMUNICAZIONE RELATIVA AL REGIME DI TASSAZIONE DEL CONSOLIDATO NAZIONALE

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

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

DATI RELATIVI ALLA SOCIETÀ CONSOLIDATA

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

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

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

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

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

In particolare:

a. recupero a tassazione delle *plusvalenze in sospensione* sia che il requisito del controllo venga meno nei confronti del cedente, sia che venga meno nei confronti del cessionario (comma 1)

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

e. 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 la possibilità di adottare un criterio di *ripartizione proporzionale* fra le società che le hanno prodotte (art. 125 comma 1 e art. 13, comma 8 DM).

11. RESPONSABILITÀ (ART. 127)

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

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

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

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

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

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

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

b. 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.

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

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 il consolidamento fiscale
3. per effetto di *rettifiche di valore ed accantonamenti fiscalmente non riconosciuti* nella determinazione del reddito della società partecipata
4. che siano ancora *esistenti* alla data di chiusura del bilancio.

b. 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 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 imponibili¹⁶.

Modello Unico Società di capitali 2007, Quadro RF, Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del TUIR

Prospetto dei dati per la rettifica dei valori fiscali ex art. 128 del Tuir	RF88 Codice fiscale della società consolidante					
	1	2	3	4	5	6
RF89	Svalutazioni rilevanti	Al loro importo	Deduzioni fiscali	Importo rilevante		
	.00	.00	.00	.00		
	Valori contabili	Valori fiscali	Beneficio	Variazioni in diminuzione	Deduzioni non ammesse	
RF90 Beni ammortizzabili	.00	.00	.00	.00	.00	.00
RF91 Altri elementi dell'attivo	.00	.00	.00	.00	.00	.00
RF92 Fondi patrimoniali ad oneri	.00	.00	.00	.00	.00	.00

¹⁶ Vedi Unico SC 2007, Istruzioni per la compilazione del modello, pag. 38.

Il prospetto va 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.

APPENDICE

A. Principali vantaggi fiscali in sintesi

- a. *Compensazione* delle perdite conseguite negli esercizi di efficacia dell'opzione con i redditi imponibili (art. 118, comma 1).
- b. Competenza della controllante per i *versamenti* a saldo e in acconto, nonché per le *eccedenze* a credito o rimborsabili (art. 118, comma 3).
- c. *Riduzione* dell'imponibile complessivo per la quota imponibile pari al *5% dei dividendi* distribuiti dalle controllate partecipanti al consolidamento (art. 87, comma 1), anche se provenienti da esercizi precedenti a quello dell'esercizio dell'opzione (art. 122, lett. a).
- d. *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).
- e. *Riduzione* dell'imponibile complessivo per le *plusvalenze* realizzate all'interno del gruppo (art. 122, co. 1, lett. c) e art. 123).
- f. *Maggiori probabilità* di godere del credito d'imposta spettante per imposta assolta all'estero (art. 9, comma 4, DM).

B. Adempimenti

1. Consiglio di amministrazione per valutare la convenienza e deliberare l'esercizio dell'opzione per il consolidato da parte di *tutte le società* partecipanti al consolidamento.
2. Stipula del contratto di consolidamento da parte di *tutte le società* partecipanti al consolidamento.
3. Presentazione del Modello per l'esercizio dell'opzione di consolidamento da parte della società *consolidante*, entro il sedicesimo

giorno del sesto mese oggetto della tassazione di gruppo del primo esercizio.

4. Presentazione del Modello Unico Società di Capitali da parte di *tutte le società* partecipanti al consolidamento (compresa la *consolidante*) entro il 7° mese dalla chiusura del periodo di imposta (solo telematicamente), *senza* la liquidazione delle imposte (art. 7, lett. a), DM 9.6.2004).

5. Presentazione del Modello Unico Consolidato Nazionale da parte della *consolidante*, con liquidazione delle imposte dovute.

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

8. *Modello Società di Capitali SC*: dichiarazione dei redditi da parte di *tutte le società* partecipanti al consolidamento, *senza* liquidazione dell'imposta.

9. *Modello Unico Consolidato Nazionale e Mondiale CNM*: dichiarazione dei redditi da parte di *tutte le società* partecipanti al consolidamento.

C. Modelli fiscali

1. Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale, approvata con Provvedimento 2 agosto 2004 (istruzioni e modello).

2. Unico Società di Capitali 2007 (istruzioni e modello).

3. Modello Consolidato Nazionale e Mondiale 2007 (istruzioni e modello).

D. Materiali

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. 28.8.2004, n. 46, *Imposte sui redditi - Differimento del termine per comunicare l'esercizio dell'opzione per il regime del consolidato nazionale - Determinazione e versamento della seconda rata di acconto.*
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. Assonime, Circ. 19.3.2007, n. 16, *Circolare Assonime n. 16 a commento delle risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate in materia di consolidato nazionale.*
5. Circolare 16.06.2004, n. 25/E, *Circolari IRES/1. Legge delega 7 aprile 2003, n. 80. Decreto Legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.*
6. Circolare 20.12.2004, n. 53/E, *Circolari IRES/6 - Il consolidato nazionale. Decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344.*
7. Circolare 16.03.2005, n. 10/E, *Risposte fornite in occasione di incontri con la stampa specializzata.*
8. Decreto Legislativo 247/2005, *Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, in materia di imposta sul reddito delle società, nonché altre disposizioni tributarie.*
9. Decreto Ministeriale 9.6.2004, *Disposizioni applicative del regime di tassazione del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del testo unico delle imposte sui redditi.*
10. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 2.8.2004, *Approvazione del modello per la "Comunicazione relativa al regime di tassazione del consolidato nazionale", con le relative istruzioni per la compilazione.*
11. Risoluzione n. 35/E, 2005, *Conferimento d'opera e servizi - Trattamento fiscale.*
12. Risoluzione n. 123/E, 2005, *Art. 11 della legge n. 212/2000 - Società': X con sede in Olanda - Consolidato nazionale.*
13. Risoluzione n. 113/E, 2006, *Comunicazione relativa all'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo. Articoli 117 e seguenti del TUIR.*
14. Risoluzione n. 17/E, 2007, *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.*

15. Risoluzione n. 36/E, 2007, *Consolidato nazionale - Articolo 122 TUIR - Rettifiche di consolidamento.*
16. Risoluzione n. 44/E, 2007, *Continuazione della tassazione di gruppo. Articolo 124, comma 5, del TUIR.*
17. Risoluzione n. 48/E, 2007, *Scissione di società consolidante e trattamento perdite. Istanza d'Interpello ex art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.*
18. Risoluzione n. 110/E, 2007, *art. 11, legge 27/07/2000, n.212 - Richiesta di continuazione del regime di tassazione del consolidato nazionale in presenza di conferimento di stabile organizzazione di consolidante non residente in conferitaria residente preesistente, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del D.M. 9 giugno 2004.*
19. Titolo II IRES, Capo II, *Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti, Sez. II, Consolidato nazionale artt. 117 – 129.*

finito di stampare
nel mese di ottobre 2007

3LB Printing&Design
Osnago (LC)

Numeri pubblicati

- nr. 1/2007 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2/2007 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3/2007 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4/2007 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5/2007 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6/2007 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7/2007 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8/2007 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernersto Franco Carella*
- nr. 9/2007 L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario D'ifino*
- nr. 10/2007 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*

nr. 11.

Il *Quaderno* ha un'impostazione di carattere pratico avendo come guida il Modello Unico 2007 Società di Capitali, nelle parti riferibili al consolidato nazionale, e il Modello Unico Consolidato Nazionale e Mondiale, novità assoluta nel novero dei Modelli fiscali, nel quale si esplicitano gli effetti del consolidamento.

Il testo riporta un puntuale riferimento alla norma specifica, per facilitarne il riscontro, e nell'appendice viene proposta una sintesi del provvedimento con riferimento ai vantaggi fiscali, agli adempimenti richiesti, anche di natura civilistica, ai modelli che devono essere adottati e ai materiali di approfondimento della materia.

Ambrogio Picolli, esercita la professione in Milano dal 1969.

Ha ricoperto incarichi per il Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti in ambito internazionale quale componente della Delegazione italiana nel Board dello (allora) IASC.

Ha presieduto la Commissione Norme di Comportamento in materia tributaria dell'Associazione Dottori Commercialisti di Milano e ora presiede la Commissione Diritto Tributario Nazionale dell'Ordine Dottori Commercialisti di Milano.