

**Circolari  
24 Fisco**

19 Ottobre 2017

Il Sole  
**24 ORE**

# Consolidato fiscale nazionale: regole e vantaggi

L'opzione e le condizioni

La tassazione

**CIRCOLARI 24 FISCO**

## REDDITO D'IMPRESA

## L'opzione e le condizioni

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Tutte le imprese



## PROFESSIONISTI

Non sono interessati



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

*L'opzione per la tassazione di gruppo, ossia per il consolidato nazionale, va esercitata sia dalla controllata che dalla controllante attraverso il modello Redditi e ha validità triennale rinnovabile automaticamente, salvo revoca*

## COMMENTO

La tassazione dell'imponibile su base consolidata, disciplinata dall'articolo [117](#) e seguenti del Dpr 917/1986, e attuata dal [Dm 9 giugno 2004](#), è consentita su opzione irrevocabile di durata triennale esercitata congiuntamente dalla società o ente controllante e da ciascuna società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata da essi controllata. Con l'[articolo 6 del Decreto internazionalizzazione](#) (Dlgs 147/2015), l'opzione si rinnova automaticamente di triennio in triennio, salvo revoca.

Evidenziando che anche le società consortili in possesso dei requisiti richiesti possono partecipare al consolidato, l'opzione non deve necessariamente riguardare tutte le controllate, al contrario di quanto avviene per il consolidato mondiale. Si definisce controllante la società di capitale o l'ente commerciale soggetto a Ires che possiede una partecipazione superiore al 50 per cento dei voti esercitabili in assemblea e al cui utile partecipa per più del 50 per cento. Il requisito del controllo deve sussistere fin dall'inizio dell'esercizio per cui si applica l'opzione.

L'agenzia delle Entrate, con la [risoluzione 240/E/2009](#), ritiene sussistere il requisito del controllo relativamente alle partecipazioni costituite in pegno quando il titolare mantiene il pieno ed esclusivo diritto al voto in assemblea ordinaria. La [risoluzione 245/E/2009](#) ritiene applicabile il consolidato fiscale, in presenza di una partecipazione superiore al 50 per cento, anche se lo statuto vincola alcune delibere a maggioranze più elevate.

Le società e gli enti non residenti possono partecipare al consolidato solo in veste di controllanti, se sono residenti in un Paese con cui vige un trattato contro le doppie imposizioni, e se esercitano in Italia un'attività d'impresa mediante una stabile organizzazione, nel cui patrimonio siano comprese le partecipazioni delle controllate che aderiscono al consolidato.

Si considerano controllate le SpA, le Sapa e le Srl:

- al cui capitale sociale la controllante partecipa, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento, senza tener conto delle azioni prive di voto ma considerando l'effetto demoltiplicatore della catena di controllo (per cui se A partecipa in B al 70% e B in C all'80%, A controlla C per il 56%);
- al cui utile di bilancio la controllante partecipa, direttamente o indirettamente, per più del 50 per cento (vedi punto precedente).

Come sottolineato dalla [circolare dell'agenzia delle Entrate n. 53/E/2004](#), il legislatore fiscale ha definito il cosiddetto perimetro di consolidamento, e cioè «l'area all'interno della quale è possibile scegliere le società da consolidare», utilizzando un'autonoma definizione di situazione di controllo rilevante, che risulta essere diversa sia da quella utilizzata ai fini civilistici, con riferimento al bilancio consolidato, sia da quella adottata in campo fiscale come, per esempio, nel caso di applicazione dell'Iva di gruppo.

Come si è già detto, per partecipare al consolidato nazionale, la società controllante deve possedere, sia direttamente che indirettamente, oltre che il controllo di diritto, una partecipazione al capitale sociale, nonché agli utili di bilancio della controllata, per una percentuale che sia superiore al 50 per cento «tenendo conto in entrambi i casi dell'effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena societaria di controllo».

È, quindi, necessario che siano soddisfatte le condizioni che si riportano nella tabella che segue.

---

**Condizioni per poter accedere al consolidato nazionale:**

controllo assembleare con i caratteri di cui all'[articolo 2359, comma 1, n. 1, del codice civile](#)

---

maggioranza assoluta nella partecipazione al capitale

---

maggioranza assoluta nella partecipazione agli utili di bilancio

La possibilità di poter consolidare una società partecipata cosiddetta di secondo livello, o di livelli successivi, sussiste soltanto quando «la somma delle quote partecipative in essa detenute dal soggetto consolidante tramite proprie controllate di primo livello (o, a seconda dei casi, la quota partecipativa da esso detenuta tramite l'unica controllata di primo livello) conduca a una partecipazione tale da configurare un controllo di diritto del consolidante anche nella partecipata di secondo livello».

Ogni società o ente può partecipare a un solo consolidato in qualità di controllante oppure di controllata purché:

- l'esercizio sociale della controllante e della controllata siano coincidenti;
- sia effettuata l'opzione congiunta da comunicare (da parte della controllante) all'agenzia delle Entrate tramite, solitamente, il modello Redditi all'interno del quale vi è un apposito quadro per l'esercizio dell'opzione.

L'opzione deve essere esercitata, invece, con l'apposito modello, nel caso in cui sia esercitata nel primo anno di attività. Tale modello va utilizzato anche per la revoca della tassazione di gruppo.

## REDDITO D'IMPRESA

## La tassazione

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Tutte le imprese



## PROFESSIONISTI

Non sono interessati



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

*Il vantaggio del consolidato fiscale nazionale è di poter compensare, in capo alla controllante e alle consolidate, redditi e perdite prodotti dai partecipanti al consolidato stesso*

## COMMENTO

Alla società controllante spetta l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi del gruppo. Il reddito complessivo del gruppo è costituito dalla somma algebrica dei redditi totali delle partecipanti.

L'[articolo 1, comma 33 della legge 244/2007](#) (Finanziaria 2008), ha modificato l'[articolo 122 del Dpr 917/1986](#) abolendo le seguenti agevolazioni:

- non imponibilità dei dividendi distribuiti dalle controllate, anche se relativi a esercizi precedenti; la modifica ha effetto dalle delibere adottate dal primo settembre 2007, con esclusione di quella relativa all'esercizio anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2007;
- esenzione da tassazione per le plusvalenze derivanti da cessioni intragruppo.

Tornando alla tassazione, alla società controllante spetta l'obbligo di versamento dell'Ires, sia a saldo che in acconto.

Per il primo esercizio di validità dell'opzione per il consolidato, l'acconto è dovuto sulla base della somma algebrica degli acconti dovuti dalle partecipanti al consolidato, fatto salvo l'utilizzo del metodo presuntivo di determinazione dell'acconto. L'acconto presuntivo non potrà essere inferiore a quanto dovuto su base consuntiva senza tener conto delle rettifiche di consolidamento. Le eventuali eccedenze a credito possono essere utilizzate dalla controllante o dalla società cui competono, fatta salva la possibilità della loro cessione intragruppo ai sensi dell'[articolo 43-ter del Dpr 602/1973](#).

Negli esercizi successivi l'acconto va determinato in base alle risultanze del quadro CN della consolidante, che determina il reddito complessivo e la relativa imposta.

La controllante è responsabile sia per la maggiore imposta e relativi interessi riferiti alla dichiarazione di gruppo sia per le somme dovute in seguito ad accantonamenti di cui agli articoli [36-bis](#) e [36-ter del Dpr 600/1973](#), nonché per la dichiarazione del gruppo e per quella della controllata, e per gli adempimenti connessi alla tassazione consolidata. La società controllante è anche responsabile in solido con le controllate per le sanzioni dalle stesse dovute per gli esercizi di validità del controllo.

La controllante può esercitare la rivalsa di quanto versato solo a condizione di aver trasmesso, entro 20 giorni dal ricevimento, copia di atti e avvisi alla controllata domiciliata.

Ogni società controllata deve presentare la propria dichiarazione dei redditi, trasmettendone una copia alla controllante al fine di comunicarle il proprio reddito, le ritenute subite, i crediti spettanti, gli acconti versati. Ogni società controllata è responsabile per le sanzioni dovute in relazione al suo reddito, nonché per ogni sanzione a essa imputabile. È inoltre solidalmente responsabile con la controllante per la maggiore imposta e gli interessi riferiti al proprio reddito anche se derivanti dai controlli, già sopra citati, di cui agli articoli [36-bis](#) e [36-ter](#) del Dpr 600/1973.

La tassazione di gruppo delle società residenti offre opportunità e vantaggi fiscali, e più precisamente:

- compensazione degli utili e delle perdite fiscali delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo;
- possibilità di compensare crediti e debiti d'imposta tra le diverse società incluse nel «perimetro» di consolidamento;
- possibile utilizzo in ambito consolidato delle eccedenze di Rol (reddito operativo lordo), per la deduzione di interessi passivi, di cui alla norma contenuta nell'[articolo 96, comma 7 del Tuir](#). Tale disposizione prevede che l'eccedenza di interessi passivi indeducibili da parte di una società del gruppo può essere portata in deduzione dal reddito del gruppo se e nei limiti in cui le altre società dispongano di un reddito operativo lordo non interamente sfruttato a tale scopo. La regola è applicabile anche alle eccedenze di interessi riportabili agli anni successivi purché generate dopo l'ingresso nel consolidato nazionale.

Si ricorda che nel caso in cui una società del gruppo sia fiscalmente considerata non operativa e soggetta al regime previsto dalla [legge 724/1994](#), il suo reddito è soggetto a una maggiorazione dell'aliquota Ires del 10,5 per cento. Tale maggiorazione deve essere conteggiata e versata autonomamente dalla società non operativa: si veda a tal proposito l'[articolo 2, comma 36-quinquies e seguenti del Dl 138/2011](#)).

Con i [commi 36-sexies e 36-septies, dell'articolo 2, del Dl 138/2011](#), è stata introdotta una disciplina particolare proprio in tema di consolidato nazionale, con riferimento alle società di comodo. Più precisamente il primo dei due commi sopra indicati ha previsto che, se una società che partecipa al consolidato viene ritenuta una società di comodo, pur partecipando alla determinazione del reddito globale della cosiddetta fiscal unit, essa è tenuta a liquidare e a versare autonomamente la maggiorazione Ires prevista, appunto, per le società di comodo, indipendentemente se essa rivesta, all'interno del consolidato, il ruolo di controllante (consolidante) ovvero di controllata (consolidata).

Pertanto, per il periodo d'imposta in cui la singola società risulta essere «di comodo», questa dovrà assoggettare comunque in modo autonomo e individuale il proprio reddito alla predetta maggiorazione Ires. Resta ferma, ovviamente, l'applicazione dell'Ires «ordinaria» sul reddito complessivo globale dalla fiscal unit, che dovrà essere liquidata e versata sempre dalla consolidante, come previsto dalle norme sul consolidato.

Per quanto riguarda la base imponibile su cui applicare la maggiorazione Ires, essa va determinata secondo le ordinarie disposizioni in materia di determinazione del reddito, tenendo conto delle proprie eventuali perdite pregresse.

Per quel che concerne le perdite degli esercizi precedenti alla tassazione di gruppo, esse possono essere utilizzate solo dalla società che le ha prodotte. Le perdite degli esercizi di validità dell'opzione sono di competenza, invece, della controllante che le scomputa dal reddito complessivo di gruppo.

Le perdite delle società partecipanti realizzate prima dell'adesione al consolidato possono essere utilizzate per ridurre l'imponibile in conformità all'[articolo 84 del Tuir](#). Le uniche perdite utilizzabili dalla fiscal unit in sede di consolidamento sono, quindi, solo quelle maturate dalle società partecipanti in costanza di regime. La consolidata quindi trasferisce al consolidato il 20 per cento del reddito di periodo prodotto, quando dispone di perdite pregresse residue utilizzabili in compensazione dei redditi futuri autonomamente prodotti. Le perdite di periodo realizzate dalle società consolidate nell'ambito del gruppo vengono trasferite in misura integrale alla fiscal unit.

## SI RICORDA CHE

- Il consolidato fiscale nazionale è stato introdotto al fine di evitare che per compensare perdite e redditi prodotti da società dello stesso gruppo, fosse necessario procedere a operazioni straordinarie.
- Le perdite realizzate prima dell'opzione per il consolidato nazionale possono essere utilizzate solo per abbattere i redditi della società che le ha prodotte.

## SCHEMI E TABELLE

### Consolidato fiscale nazionale – I punti salienti

#### La disposizione

La tassazione dell'imponibile su base consolidata, disciplinata dall'articolo 117 e seguenti del Dpr 917/1986, e attuata dal [Dm 9 giugno 2004](#), è consentita su opzione irrevocabile di durata triennale esercitata congiuntamente dalla società o ente controllante e da ciascuna società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata da essi controllata. Con il Decreto internazionalizzazione, l'opzione si rinnova automaticamente di triennio in triennio, salvo revoca.

---

<b>I chiarimenti</b>	L'agenzia delle Entrate con <a href="#">risoluzione n. 240/E/2009</a> , ritiene sussistere il requisito del controllo relativamente alle partecipazioni costituite in pegno quando il titolare mantiene il pieno ed esclusivo diritto al voto in assemblea ordinaria. La <a href="#">risoluzione n. 245/E/2009</a> , sempre dell'agenzia delle entrate, ritiene applicabile il consolidato fiscale, in presenza di una partecipazione superiore al 50 per cento, anche se lo statuto vincola alcune delibere a maggioranze più elevate.
<b>L'effetto demoltiplicativo</b>	Per partecipare al consolidato nazionale, la società controllante deve possedere, sia direttamente che indirettamente, oltre che il controllo di diritto, una partecipazione al capitale sociale, nonché agli utili di bilancio della controllata, per una percentuale che sia superiore al 50 per cento «tenendo conto in entrambi i casi dell'effetto demoltiplicativo prodotto dalla catena societaria di controllo».
<b>I vantaggi del consolidato</b>	La tassazione di gruppo delle società residenti offre opportunità e vantaggi fiscali, e più precisamente: <ul style="list-style-type: none"><li>- compensazione degli utili e delle perdite fiscali delle società che hanno optato per la tassazione di gruppo;</li><li>- possibilità di compensare crediti e debiti d'imposta tra le diverse società incluse nel perimetro di consolidamento;</li><li>- possibile utilizzo in ambito consolidato delle eccedenze di RoI (reddito operativo lordo), per la deduzione di interessi passivi, di cui alla norma contenuta nell'<a href="#">articolo 96, comma 7 del Tuir</a>. Tale disposizione prevede che l'eccedenza di interessi passivi indeducibili da parte di una società del gruppo può essere portata in deduzione dal reddito del gruppo se e nei limiti in cui le altre società dispongano di un reddito operativo lordo non interamente sfruttato a tale scopo. La regola è applicabile anche alle eccedenze di interessi riportabili agli anni successivi perché generate dopo l'ingresso nel consolidato nazionale.</li></ul>

---