

Il consolidato fiscale nazionale: generalità, obblighi, effetti fiscali

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 14 Febbraio 2008

Approfondiamo gli aspetti generali, effetti ed obblighi del consolidato fiscale.

Il regime del **consolidato fiscale nazionale** e **mondiale**, introdotto in Italia dalla riforma «Tremonti», aveva la finalità dichiarata di superare alcune delle sperequazioni del vecchio sistema della fiscalità d'impresa, impermeabile rispetto alla realtà civilistica del gruppo societario. I problemi riguardavano soprattutto l'impossibilità di far valere fiscalmente i risultati economici negativi di una società consociata, sotto forma di perdite spendibili in capo al soggetto partecipante, o a un livello più ampio. Alla compensazione intersoggettiva delle perdite si accompagnavano, nell'originaria versione dell'istituto, alcuni ulteriori benefici, consistenti principalmente nell'esclusione totale dall'imponibile consolidato «globale» dei dividendi erogati e percepiti all'interno del gruppo, oltre che dall'irrelevanza delle somme «compensative», per il trasferimento di vantaggi e svantaggi da e verso le varie società componenti la «fiscal unit» e dal regime di neutralità fiscale per le cessioni di beni poste in essere tra le medesime società. In esito a un dibattito del quale aveva fornito resoconto la relazione finale della Commissione «Biasco», per la riforma della fiscalità d'impresa, la Finanziaria 2008 (L. 24.12.2007, n. 244) ha «rimodulato» l'istituto (che va inoltre coordinato con le ulteriori modifiche apportate dalla medesima Finanziaria, relativamente alla participation exemption, al pro rata patrimoniale, alle nuove regole sulla deducibilità degli interessi passivi, etc.). Va inoltre tenuto presente che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 60/E del 31.8.2007 aveva formalizzato le linee-guida in materia di attività di accertamento sul consolidato, mentre per quanto attiene ai controlli in loco (**accessi, ispezioni e verifiche**) risulta a tutt'oggi solamente una circolare organizzativa del Comando Generale della Guardia di Finanza (circolare prot. n. 221000 dell'8 luglio 2005), giacché l'Agenzia delle Entrate non ha formalizzato i propri indirizzi operativi con atti pubblicizzati all'esterno degli uffici (se si eccettuano i brevi cenni fatti nelle



circolari annuali di programmazione).

Il consolidato fiscale - Aspetti generali

Il consolidato fiscale nazionale è disciplinato dagli artt. da 117 a 129, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, nonché dalle norme attuative emanate con D.M. 9.6.2004.

Nell'ambito di tale normativa, il regime di responsabilità della società od ente consolidante e delle società consolidate si impernia sull'art. 127 del Testo Unico, come modificato – con effetti decorrenti dal 2.12.2005 - dal D.Lgs. 18.11.2005, n. 247. Il D.P.R. 22.12.1986, n. 917, nella formulazione uscita dalla «riforma dell'IRES» (1), dedica al consolidato fiscale «domestico» gli articoli dal 117 al 129, recanti una serie di disposizioni a

carattere fortemente innovativo per l'ordinamento tributario italiano, nel quale il gruppo societario era tradizionalmente ritenuto «irrilevante». L'opzione per il consolidato nazionale può essere esercitata se la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientrano tra i soggetti di cui all'art. 73, co. 1, lettere a) e b), del TUIR (S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., cooperative e società di mutua assicurazione ed enti commerciali), e in presenza di un rapporto di controllo di cui all'art. 2359, co. 1, n. 1), c.c. Si evidenzia, tuttavia, che mentre le società cooperative possono ben assumere la veste di consolidanti, come pure gli enti commerciali, i soggetti «consolidati» devono necessariamente essere società di capitali (2) residenti in Italia (3). Le società non residenti possono esercitare l'opzione solo in qualità di controllanti, a condizione di essere residenti in paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione, e di esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR, mediante una stabile organizzazione nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata (4). Tali condizioni sono giustificate dall'intento di evitare la possibilità di ottenere un consolidato mondiale in assenza dei presupposti di cui all'art. 130 e ss. del TUIR (5). Per quanto previsto dall'art. 126 del TUIR, l'opzione risulta preclusa:

- per le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota IRES;
- per le società in stato di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa (in tale evenienza, se l'esercizio dell'opzione è già avvenuto, cessa a decorrere dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione del fallimento o il provvedimento che ordina la liquidazione).

L'opzione per il consolidato, che vincola le consociate per tre esercizi, rende possibile la determinazione



dell'imponibile a livello di gruppo, nei termini precisati dal decreto ministeriale (D.M. 9.6.2004, pubblicato sulla G.U. n. 138 del 15.6.2004).

Soggetti ammessi all'opzione per il consolidato

Secondo l'art. 117 del TUIR, la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata, fra i quali sussiste il rapporto di controllo «di diritto», con i requisiti di cui all'art. 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo. Emerge già nella formulazione della norma la bipartizione tra il soggetto controllante, che può essere anche un ente non commerciale, e il soggetto controllato, che dev'essere necessariamente una società di capitali (evidentemente, affinché sia possibile verificare senza incertezze sia le prescritte percentuali di controllo, sia il requisito del possesso della maggior parte dei diritti di voto, che presuppone la qualità di socio secondo lo schema tipico delle società di capitali). Il comma 2 dell'articolo prevede la possibilità di accesso al regime anche per società controllanti non residenti, nei termini già indicati sopra, ovvero soddisfacendo le condizioni:

- della residenza in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;
- dell'esercizio di attività d'impresa nel territorio dello Stato, mediante una stabile organizzazione comprendente, nel proprio patrimonio, la partecipazione nella società consolidata.

Infine, secondo il comma 3 dell'articolo:

- se permane il requisito del controllo, l'opzione dura per tre esercizi sociali ed è irrevocabile;
- se il requisito del controllo viene meno, si determinano le conseguenze «rettificative» di cui all'art. 124 del TUIR.

Effetti dell'opzione

Secondo il primo comma dell'art. 118, l'esercizio dell'opzione comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante.

Al soggetto controllante competono:

- il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili;
- la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo.

Inoltre, a norma del co. 2 dello stesso articolo:

- le perdite fiscali anteriori al consolidato possono essere utilizzate solo dalle società cui esse si riferiscono;
- le eccedenze d'imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi possono essere invece utilizzate, alternativamente:
 - dalla società o ente controllante;
 - dalle società cui competono.

Rimane altresì salva la possibilità di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602 del 1973, nel senso che le eccedenze d'imposta non utilizzate nell'ambito del consolidato possono essere cedute all'interno del gruppo ai sensi della norma citata. Gli obblighi di versamento a saldo ed in acconto competono esclusivamente alla controllante (art. 118, co. 3). L'acconto dovuto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, come indicata nella dichiarazione dei redditi, del consolidato. Per il primo esercizio, la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate. Si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'art. 4 del D.L. 2.3.1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27.4.1989, n. 154 (6). Il co. 4 dell'art. 118 contiene una disposizione «strategica» per i soggetti che intendono adottare il consolidato fiscale nazionale, dato che esso stabilisce la regola del non – concorso al reddito imponibile «in quanto escluse» delle «somme percepite o versate tra le società di cui al comma 1 in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti».

Condizioni per l'esercizio dell'opzione

L'esercizio dell'opzione per il consolidato fiscale può avvenire da parte di ciascun soggetto solo in qualità di (ente o società) controllante o di società controllata, e la sua efficacia è subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni (art. 119, co. 1):

- identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante;
- esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;
- elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione.

L'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione

«globale» del consolidato. L'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione dev'essere comunicato all'Agenzia delle Entrate entro il sedicesimo giorno (7) del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa (ad esempio, per il 2008, per la generalità dei soggetti con esercizio solare, entro il 16.6.2008), secondo le modalità previste dal decreto attuativo. Il secondo comma dell'art. 119 stabilisce che l'opzione non perde la propria efficacia se, per effetto di operazioni di [fusione](#), [scissione](#) e [liquidazione](#) volontaria, si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta.

Il requisito del controllo

Come stabilito nel primo comma dell'art. 120, si considerano controllate le [società per azioni](#), in accomandita per azioni e [a responsabilità limitata](#):

- al cui capitale sociale la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50%, da determinarsi relativamente all'ente o società controllante tenendo conto dell'«effetto demoltiplicativo» prodotto dalla catena societaria di controllo, senza considerare le azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale;
- al cui utile di bilancio la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50% da determinarsi relativamente all'ente o società controllante, tenendo conto dell'«effetto demoltiplicativo» e senza considerare la quota di utile di competenza delle azioni prive del diritto di voto esercitabile nell'assemblea generale (8).

Il requisito del controllo deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e la società controllata esercitano l'opzione (art. 120, secondo comma).

Gli obblighi delle controllate

Secondo l'unico comma dell'art. 121, spetta a ciascuna società controllata di:

- compilare il proprio modello di dichiarazione dei redditi per comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili, e degli acconti autonomamente versati;
- fornire alla società o ente controllante i dati relativi ai beni ceduti ed acquistati secondo il regime di neutralità fiscale infragruppo, specificando la differenza residua tra valore di libro e valore fiscale riconosciuto;

- fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, anche successivamente al periodo di validità dell'opzione.

Gli obblighi del soggetto consolidante

Secondo la vigente formulazione dell'art. 122 del TUIR, rielaborato ad opera della L. n. 244 del 2007, la società o l'ente controllante deve presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale e nel provvedimento di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi. La nuova versione dell'articolo ha eliminato l'obbligo di effettuare:

- le variazioni in diminuzione per un importo corrispondente alla quota imponibile dei dividendi distribuiti infragruppo, anche se provenienti da utili assoggettati a tassazione in esercizi precedenti a quello di inizio dell'opzione;
- le variazioni in diminuzione o in aumento per effetto della rideterminazione del pro-rata patrimoniale di cui all'art. 97, secondo quanto previsto dal co. 2 dello stesso articolo;
- le variazioni in diminuzione per un importo corrispondente alla differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto dei beni assoggettati al regime di neutralità infragruppo.

Le innovazioni del 2008 sono motivate dall'intervenuta abrogazione – ad opera del medesimo art. 1, comma 33, della L. n. 244/2007 – sia dell'art. 97 (relativo al regime di pro rata patrimoniale), sia dell'art. 123 (relativo al regime di neutralità per le cessioni infragruppo), nonché dalla decisione del legislatore di eliminare il beneficio consistente nella «detassazione» dei dividendi infragruppo a titolo definitivo, ritenuta non coerente – per la sua natura «agevolativa», e non «sistematica» - con l'impianto complessivo dell'istituto. Nel contesto della complessiva revisione dell'IRES contenuta nelle norme della Finanziaria 2008, l'intervento sembra orientato alla semplificazione dell'istituto e al suo miglior coordinamento con altre innovazioni, tra le quali spiccano quelle consistenti nel nuovo regime degli interessi passivi, e ha perciò ottenuto anche l'implicito apprezzamento della commissione «Biasco».

Il regime (abrogato) della neutralità infragruppo

Il richiamato comma 33 dell'art. 1 della Finanziaria 2008 ha abrogato l'art. 123 del TUIR, eliminando il regime di neutralità per i trasferimenti di beni all'interno della «fiscal unit». Si rammenta che, per effetto di tale regime, le cessioni di beni diversi da quelli produttivi di ricavi e di partecipazioni esenti, intercorrenti tra le società che hanno esercitato l'opzione per il consolidato, potevano avvenire in regime

di continuità di valori fiscali riconosciuti (ovvero di neutralità fiscale) su opzione congiunta della società cedente e della cessionaria risultante dal relativo contratto stipulato in forma scritta ed a condizione che dalla dichiarazione dei redditi «globale» del consolidato fosse risultata la differenza tra il valore contabile e quello fiscalmente riconosciuto del bene trasferito. Il comma 2 aggiungeva – con chiaro intento antielusivo - che le perdite fiscali pregresse non potevano essere utilizzate per compensare le plusvalenze realizzate dal cessionario con la successiva cessione o il successivo conferimento dei beni trasferiti secondo il regime di neutralità fiscale, fatto salvo l'eventuale accoglimento di una specifica istanza di interpello «disapplicativo» ex art. 37-bis, comma 8, del D.P.R. 29.9.1973, n. 600. Come ben si comprende, la razionalizzazione dell'istituto della tassazione di gruppo ad opera della L. n. 244/2007 fa venir meno molte previsioni anti-abuso che ne avevano contraddistinto l'applicazione fin dai suoi esordi.

L'interruzione anticipata del consolidato

Le ipotesi di anticipata interruzione del consolidato fiscale causano gli effetti disciplinati dall'art. 124 del Testo Unico, sulla cui prima parte – ossia i commi primo e secondo – si registra l'impatto della L. n. 244/2007, giacché l'eliminazione del pro-rata patrimoniale e del regime di neutralità infragruppo rende inutili le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti al venir meno del regime fiscale speciale. Il primo comma di tale articolo dispone che, se il requisito del controllo viene a cessare per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il reddito della società o dell'ente controllante, per il periodo d'imposta in cui tale requisito veniva meno, dev'essere aumentato per un importo corrispondente:

- agli interessi passivi dedotti nei precedenti esercizi del triennio per effetto dell'applicazione del pro-rata patrimoniale;
- alla residua differenza tra il valore contabile e quello fiscalmente riconosciuto dei beni acquisiti dalla stessa società o ente controllante o da altra società controllata secondo il regime di neutralità fiscale, anche nel caso in cui il requisito del controllo venga meno nei confronti della sola società cedente o della sola società cessionaria.

Il secondo comma dell'articolo aggiunge che in tale ipotesi, entro 30 giorni dal venir meno del requisito del controllo:

- la società o l'ente controllante deve integrare quanto versato a titolo d'acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali prosegue la validità dell'opzione;
- ciascuna società controllata deve effettuare l'integrazione degli acconti riferiti ai redditi propri, così come risultanti dalla comunicazione di cui all'art. 121 (ovvero dalla dichiarazione dei redditi propri, trasmessa alla società o ente controllante).

Le rettifiche sopra indicate non dovranno più essere effettuate nel contesto del «nuovo» consolidato fiscale nazionale, come emergente dalle innovazioni normative della Finanziaria 2008. Infatti, secondo il comma 34 del predetto art. 1 della L. n. 244/2007, l'eliminazione della rettifica di consolidamento concernente la quota imponibile dei dividendi distribuiti dalle società controllate, conseguente alle modifiche recate dalle lettere s) e t) del comma 33, esplica i propri effetti dalle delibere di distribuzione adottate a partire dal 1° settembre 2007, esclusa la delibera riguardante la distribuzione dell'utile relativo all'esercizio anteriore a quello in corso al 31.12.2007. L'eliminazione delle rettifiche di consolidamento concernenti il regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo, conseguente alle modifiche recate dalla lettera v) del comma 33, si applica invece ai trasferimenti effettuati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31.12.2007. Ciò è più che ragionevole, considerando che la Finanziaria entra in vigore il 1° gennaio 2008; a tale riguardo, si evidenzia che comunque il trattamento di neutralità può «sopravvivere» ben al di là del 31.12.2007, per i soggetti con esercizi (e quindi periodi d'imposta) «a cavallo» (9). Resta ferma l'applicazione degli articoli 124, primo comma, 125, primo comma, e 138, primo comma (quest'ultimo relativo al consolidato fiscale mondiale), del TUIR.

Le ulteriori disposizioni dell'art. 124

Sempre entro il termine di 30 giorni dal venir meno del requisito del controllo, con le modalità stabilite dal decreto ministeriale attuativo (10), la società o l'ente controllante può attribuire, in tutto o in parte, i versamenti già effettuati, per quanto eccedente il proprio obbligo, alle controllate nei cui confronti sia venuto meno il requisito del controllo (art. 124, comma 3). Nell'esclusiva disponibilità della società o ente controllante permangono, ai sensi del quarto comma dell'art. 124:

- le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione «globale» del consolidato;
- i crediti chiesti a rimborso;
- salvo quanto previsto dal co. 3, le eccedenze riportate a nuovo.

Sono tuttavia stabiliti dal decreto attuativo specifici criteri per l'attribuzione delle perdite fiscali, risultanti dalla stessa dichiarazione «globale», alle società che le hanno prodotte e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo (11). Secondo il quinto comma dell'art. 124, le disposizioni dei primi quattro commi sono applicabili anche nel caso di fusione di una società controllata in altra non inclusa nel consolidato. Se la fusione con società o enti non appartenenti al consolidato riguarda, invece, la società o l'ente controllante, può essere richiesta, mediante l'esercizio dell'interpello secondo le modalità ordinarie di cui all'art. 11, L. 212/2000, la continuazione del consolidato. Il decreto attuativo disciplina gli ulteriori casi di interruzione anticipata del consolidato. Infine, il comma 6 dell'articolo in commento stabilisce che lo stesso regime di esclusione dal reddito imponibile previsto dall'art. 118, comma 4, per le «somme in

contropartita», si applica anche relativamente alle somme percepite o versate tra le società coinvolte (ex controllanti ed ex controllate), per compensare gli oneri connessi con l'interruzione della tassazione di gruppo relativi all'IRES.

Il mancato rinnovo dell'opzione

Secondo i tre commi che compongono l'art. 125, relativo al mancato rinnovo dell'opzione:

- le disposizioni dell'art. 124, co. 1, lett. b) (rettifica in aumento del reddito della società o ente controllante relativa ai beni trasferiti in regime di neutralità infragruppo), si applicano sia nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, sia nel caso in cui l'opzione rinnovata non riguardi entrambe le società (controllante e controllata): a seguito delle modificazioni normative apportate dalla L. n. 244/2007, tali «avvertenze» varranno con riferimento alla cessioni infragruppo intervenute entro il periodo d'imposta in corso al 31.12.2007;
- nel caso di mancato rinnovo dell'opzione, gli obblighi di acconto si calcolano relativamente a ciascuna società singolarmente considerata con riferimento ai redditi propri così come risultanti dalle comunicazioni inviate alla società o ente controllante ex art. 121, applicando altresì la disposizione dell'art. 124, co. 4 (permanenza, in via ordinaria, delle perdite, dei crediti chiesti a rimborso e delle eccedenze d'imposta riportate a nuovo nella disponibilità del soggetto consolidante);
- l'art. 118, co. 4 (esclusione dal reddito imponibile), si applica anche con riguardo alle somme percepite o versate tra le società coinvolte nel mancato rinnovo dell'opzione, per compensare i relativi oneri IRES.

Approfondisci

[Le nuove modalità di opzione per trasparenza e consolidato fiscale: nuove complicazioni per i contribuenti? \(2015\)](#)

[Il Consolidato Fiscale: requisiti generali, obblighi tributari, controlli fiscali e accertamenti \(2019\)](#)

[Consolidato fiscale e dichiarazione integrativa: il parere dell'Agenzia Entrate \(2019\)](#)

A cura di Fabio Carriolo Febbraio 2008