Studio Tributario e Societario





Master Tributario FY24

Tassazione dei gruppi di società: il consolidato fiscale

Matteo Cornacchia, Elisa Pasqui – 16, 19, 23 febbraio 2024

Deloitte.

Il consolidato fiscale "nazionale"

Artt. 117 ss. del T.U.I.R.

Consolidato

Aspetti tipici e finalità

- i. Il consolidato fiscale nazionale (CFN) è un regime opzionale per effetto del quale il consolidante determina il reddito imponibile di gruppo attraverso la somma algebrica degli imponibili, positivi e negativi, delle società e/o delle stabili organizzazioni (di seguito s.o.) consolidate.
- ii. L'opzione ha durata minima triennale ed è irrevocabile.
- iii. Prevede, a differenza del consolidato c.d. mondiale, l'applicazione del principio del "cherry picking" con riferimento alle società da includere nel perimetro di consolidamento.
- iv. La formazione dell'area di consolidamento fiscale non influenza né è influenzata dalle regole di formazione del bilancio consolidato civilistico (ad esempio, controllo di fatto).
- v. È stato introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2004, con il D. Lgs. n. 344/2003, quale correttivo della sopravvenuta impossibilità di dare rilevanza alle perdite delle società partecipate, attraverso la deducibilità delle svalutazioni di partecipazioni.

Consolidato Area di consolidamento

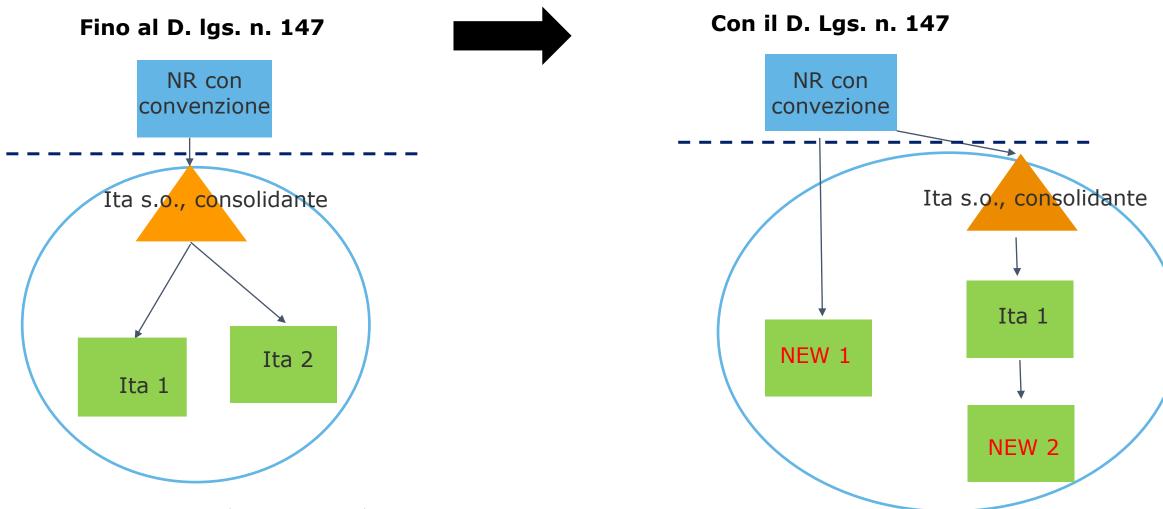
Soggetti ammessi al CFN

- soggetti residenti [art. 73, comma 1, lettere a) e b)]:
 - quali controllanti: le società di capitali, le società cooperative e di mutua assicurazione, i trust e gli enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale;
 - > quali controllati: le sole predette società;
- soggetti non residenti [art. 73, comma 1, lettera d)]: le società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, in qualità di controllanti di società residenti e alle seguenti condizioni:
 - 1. devono essere residenti in un Paese con il quale è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione che consenta un adeguato scambio di informazioni;
 - 2. devono esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa mediante una **stabile organizzazione** che assume la qualifica di consolidante.

A seguito del D. Lgs n. 147/2015 non è più richiesto che le consolidate italiane «appartengano» al patrimonio della s.o. italiana (*cfr*. slide sucessiva).

Confronto

Controllanti non residenti con s.o. italiana consolidante



La s.o. di soggetto non residente in qualità di:

CONSOLIDANTE

La società **non residente con s.o. italiana** può concentrare il consolidato nazionale presso la propria s.o. riguardo sia alle <u>controllate facenti parte del patrimonio della s.o., sia alle controllate che non ne fanno parte</u>: la s.o. assume il ruolo di consolidante «naturalmente», senza necessità di essere investita di tale qualifica (o «designata» come tale) dalla casa madre.

CONSOLIDATA

Le società **non residenti con s.o. italiane**, controllate da residenti italiani possono entrare nel consolidato italiano come controllati/consolidati mediante la loro s.o.

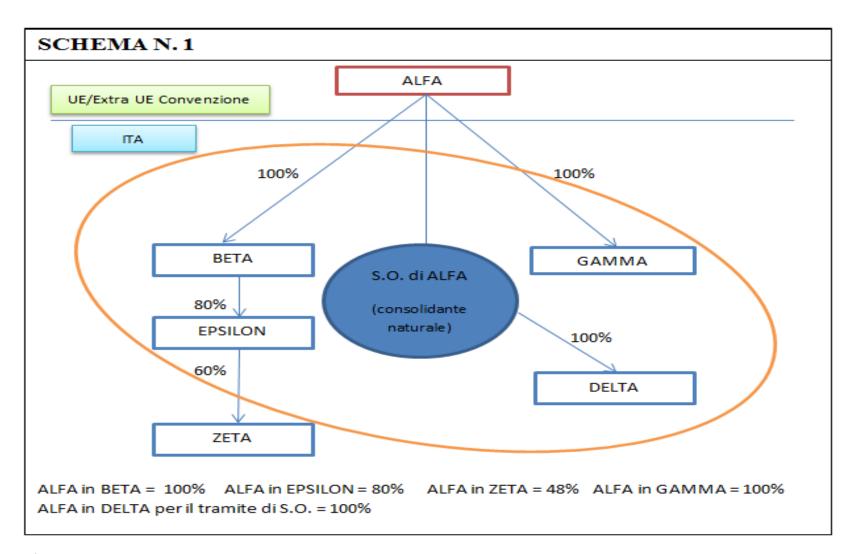
S.o. del controllante non residente – CONSOLIDANTE «NATURALE»

S.o. come consolidante (art. 117, comma 2, nuovo testo, del T.U.I.R.)

STABILE ORGANIZZAZIONE CONSOLIDANTE «NATURALE»

La s.o. italiana del controllante che risiede in un paese con cui vige un trattato contro le doppie imposizioni e che consente un effettivo scambio di informazioni assume «naturalmente» il ruolo di consolidante.

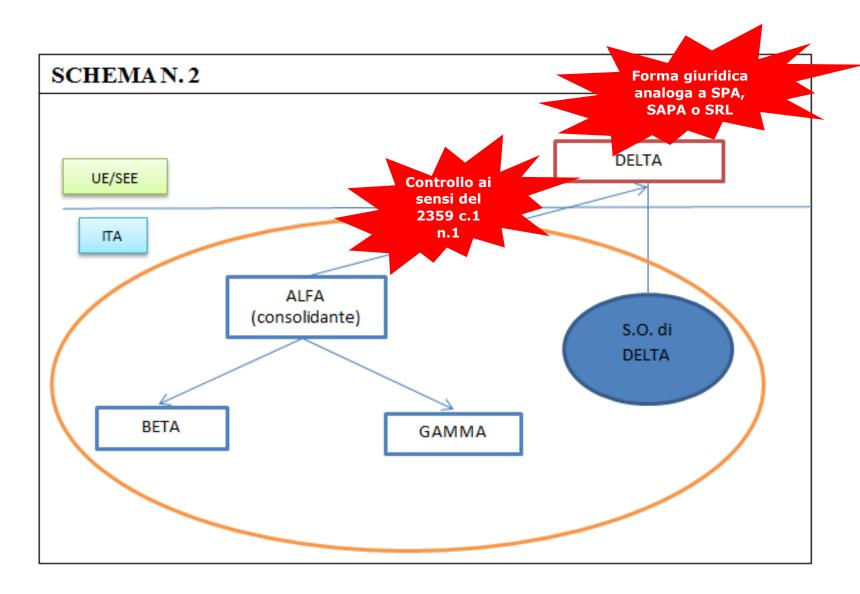
La ZETA è esclusa per effetto della «demoltiplicazione».



S.o. italiana di controllate residenti in Stati UE-SEE

I soggetti residenti in Stati UE-SEE, controllati da soggetti residenti in Italia, o in Stati UE-SEE, o in Stati extra UE con i quali vi sia trattato contro le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni, possono accedere al consolidato nazionale italiano, quali controllate, attraverso la propria s.o. italiana.

NOTA: La controllante residente in Stato non UE convenzionato potrebbe consolidare la s.o. italiana di una sua controllata UE-SEE solo qualora possieda una propria s.o., che operi quale consolidante (circ. 40/E/2016, par. 2.2.)



Controllante non residente, senza s.o. italiana

Condizioni di consolidamento (Società ed enti UE e SEE) - Cfr. 40/E/2016

I soggetti NON residenti

- √ privi di una stabile organizzazione in Italia,
- ✓ residenti in uno Stato appartenente alla UE o aderente allo SEE (attualmente Norvegia e Islanda), con
 cui l'Italia ha stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni;
- ✓ che rivestono una **forma giuridica** analoga ai soggetti di cui all' art. 73, comma 1, lettere a) e b),

possono consolidare le basi imponibili delle società sorelle e delle loro stabili organizzazioni, previa designazione di una società controllata residente o di una stabile organizzazione di società controllata residente in Paesi UE/SEE al ruolo di consolidante.

La società o s.o. «designata» quale consolidante Funzione

Ne consegue che:

Società UE/SEE controllanti • Le società estere UE/SEE **SENZA s.o.** italiane, possono attivare un consolidato italiano designando come consolidante o una controllata italiana o una s.o. italiana di propria controllata UE/SEE.

Società designata •La società o s.o. **designata** assume tutti gli obblighi di un consolidante e le responsabilità di cui all'art. 127 del T.U.I.R.; la società estera designante assume le responsabilità ex art. 127 cit. in via sussidiaria. Gli atti unici di accertamento sono notificati anche alla designante.

Designante

- La **designante** deve essere fiscalmente identificata in Italia mediante attribuzione del CF.
- La designazione deve precedere l'esercizio dell'opzione per il consolidato (che si esercita in dichiarazione; quindi la designazione deve precedere la presentazione della dichiarazione relativa al primo esercizio di opzione).

Segue: consolidato fra «sorelle»

Regole ulteriori



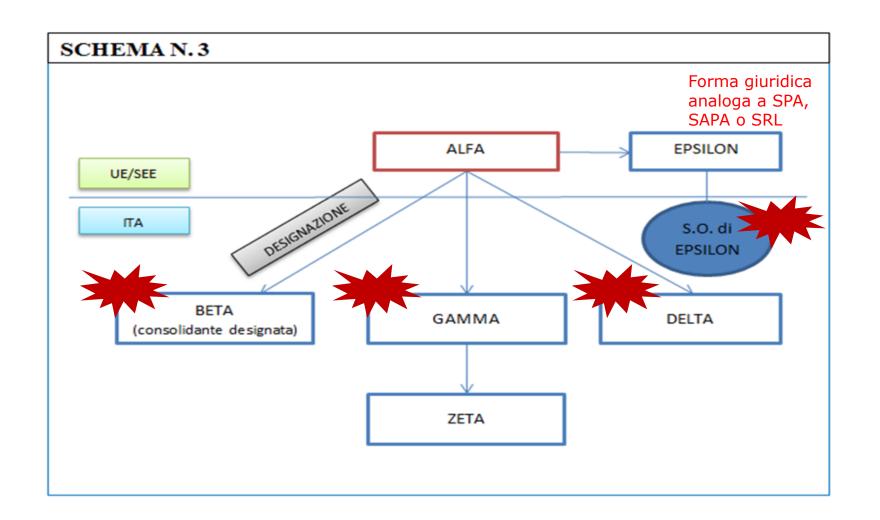
La controllante residente in Stato UE-SEE può immettere nel consolidato italiano anche società UE-SEE (o loro s.o. italiane) che siano controllate tramite soggetti residenti in Stati non UE-SEE, purché collaborativi

Consolidato fra sorelle controllate da residenti UE-SEE senza s.o. italiane

La consolidante designata (controllata italiana o controllata UE-SEE, con s.o. italiana)

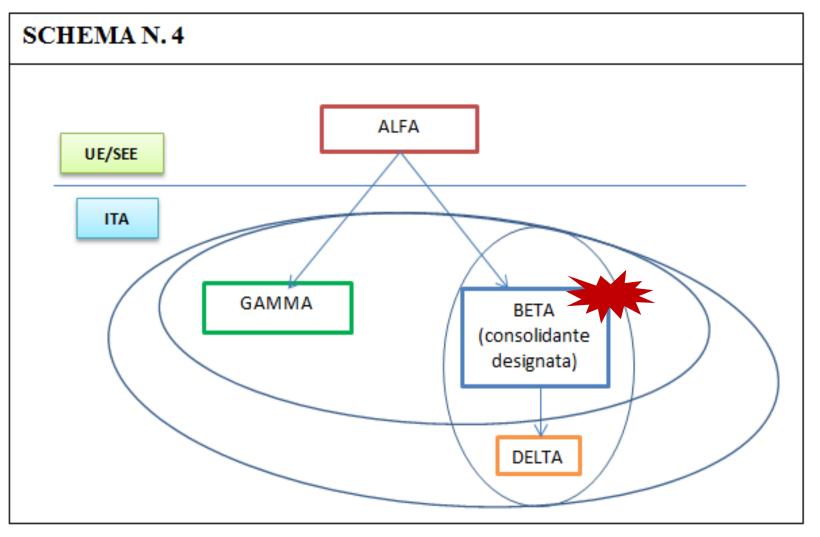
La ALFA può designare - quale consolidante - la BETA, come nello schema, o GAMMA o DELTA oppure in alternativa la s.o. italiana di EPSILON





Consolidato fra «sorelle» Schemi possibili

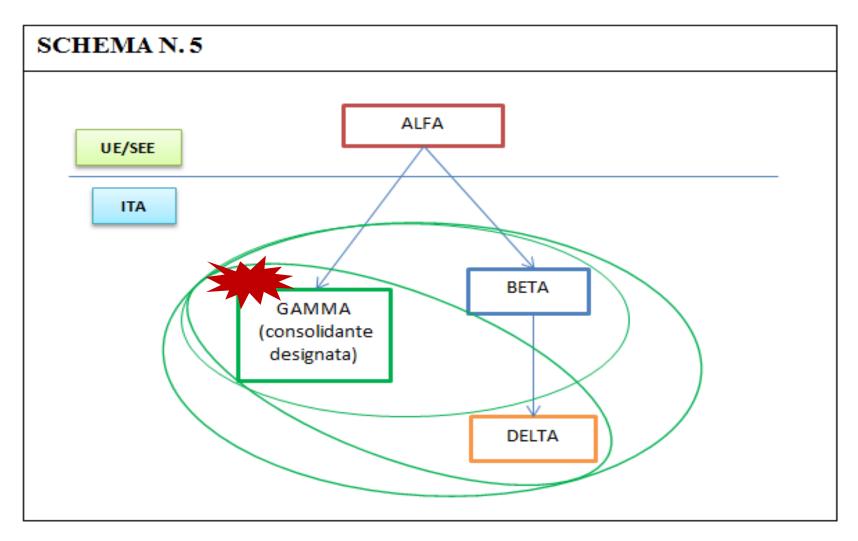
BETA – in qualità di designata – può esercitare l'opzione sia con GAMMA che con DELTA, o anche solo con GAMMA o solo con DELTA



Consolidato fra «sorelle»

Segue: schemi possibili

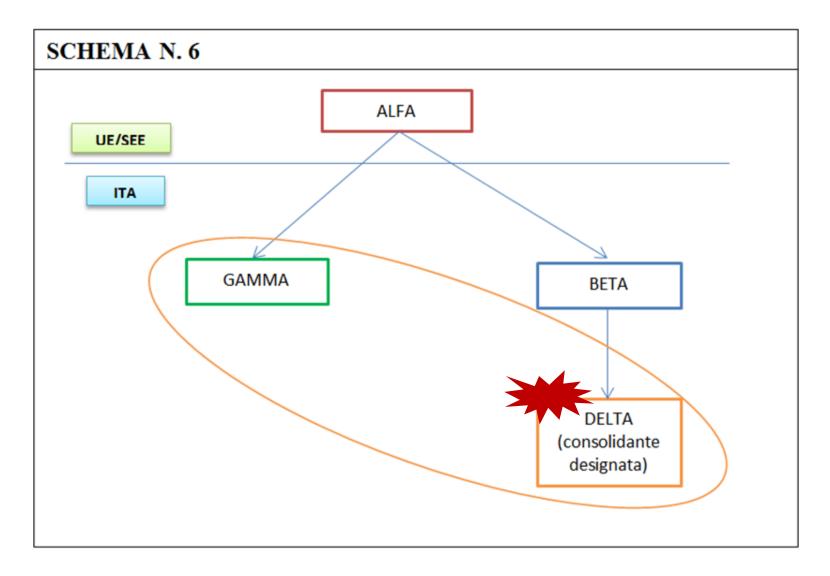
GAMMA – in qualità di designata – può esercitare l'opzione sia con BETA che con DELTA, o anche solo con BETA o solo con DELTA



Consolidato fra «sorelle»

Segue: schemi possibili

DELTA – in qualità di designata - può esercitare l'opzione **solo** con GAMMA. In tale ipotesi BETA non può entrare nel perimetro consolidamento, in controllata quanto designata (DELTA) non può consolidare società o stabili organizzazioni di società da cui sia essa stessa controllata



Condizioni di consolidamento

In particolare: il rapporto di controllo e la demoltiplicazione

Consolidato nazionale Soggetti esclusi

Non sono ammessi al consolidato:

- soggetti che fruiscono di una riduzione dell'aliquota IRES;
- soggetti sottoposti a fallimento, liquidazione coatta amministrativa o amministrazione straordinaria;
- soggetti che hanno optato per regimi fiscali alternativi (e.g. trasparenza fiscale, tonnage tax);
- enti non commerciali residenti (anche se esercitano attività commerciali) articolo 73, comma 1, lettera c, del T.U.I.R. (enti commerciali residenti, non in qualità di soggetti consolidati).

Il rapporto di controllo – Superamento della soglia del 50% tanto in relazione al capitale sociale, quanto agli utili, tenendo conto della «demoltiplicazione»

Art. 117 del T.U.I.R.

Possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo, la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientranti fra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, con i requisiti di cui all'articolo 120.

La nozione di controllo rilevante coincide con la nozione civilistica di controllo di diritto, senza fare riferimento a circostanze ulteriori.

Cfr. Risoluzione n. 245/E del 1/9/2009 in cui l'Agenzia ha considerato del tutto irrilevante che il controllo di diritto (assicurato dal possesso della maggioranza dei diritti di voto, i.e. 60,99%) in concreto non consentisse di determinare le delibere assembleari in autonomia rispetto ad un altro socio, di minoranza, che in virtù di patti parasociali esercitava un controllo «di fatto».

Il rapporto di controllo – Superamento della soglia del 50% tanto in relazione al capitale sociale, quanto agli utili, tenendo conto della «demoltiplicazione»

Art. 120 del T.U.I.R. - Definizione del requisito del controllo

→ SOCIETA' CONTROLLATA

Si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata:

- a) al cui capitale sociale la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 per cento, da determinarsi relativamente all'ente o società controllante tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo;
- b) al cui utile di bilancio la società o l'ente controllante partecipa direttamente o indirettamente per una percentuale superiore al 50 per cento da determinarsi relativamente all'ente o società controllante, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria di controllo.

Le soglie sub a) e sub b) devono essere contemporaneamente rispettate.

→ S.O. «controllata»

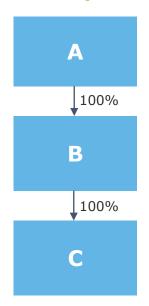
1-bis. Si considerano altresì controllate le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, come definite dall'articolo 162, dei soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti in Stati appartenenti all'Unione europea ovvero in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, che rivestono una forma giuridica analoga a quella di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma.

Il rapporto di controllo – Meccanismo demoltiplicatore

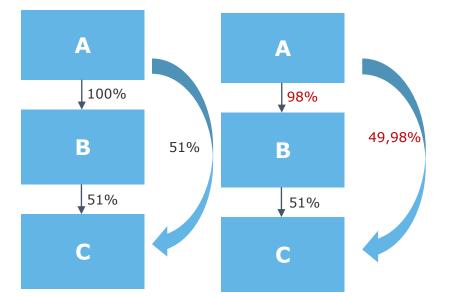
Il controllo di diritto deve essere valutato avendo riguardo alla partecipazione detenute in via diretta ma anche a quello detenute in via indiretta dal soggetto che intende assumere la veste di consolidante.

NB: Le partecipazioni **indirette rilevano SOLO SE** detenute dal soggetto controllante tramite società partecipate di «primo livello» che risultino dallo stesso controllate ai sensi dell'art. **2359, comma 1, n. 1 del C.C..**

Nel valutare il requisito del controllo di livello oltre il primo occorre tenere conto del **meccanismo di demoltiplicazione** prodotto all'interno del perimetro di consolidamento



A partecipa B al 100%; B partecipa C al 100%; A partecipa C al 100% e, se tutte le altre condizioni sono verificate, A e C possono optare per il regime di consolidato (senza eventualmente includere la B intermedia).

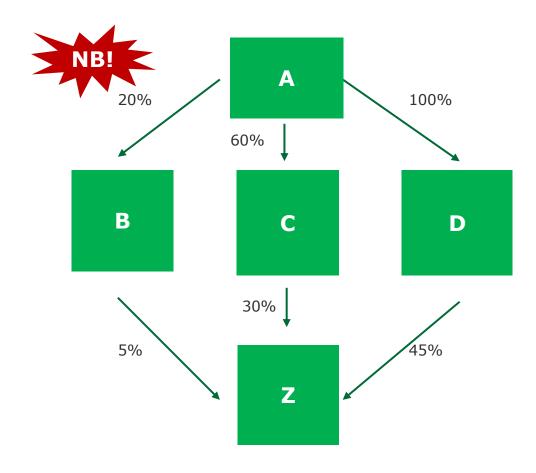


A partecipa B al 100% e B partecipa in C al 51%; A partecipa (indirettamente) C al 51% e, se tutte le altre condizioni sono verificate, può optare per il regime di consolidato con C (ed ovviamente anche con B, se lo ritiene).

DEMOLTIPLICAZIONE

Una cessione anche solo del 2% della partecipazione detenuta in B fa venire meno il requisito del controllo per il consolidato tra A e C, in quanto 98% * 51% = 49,98 = INFERIORE AL 50%

Il rapporto di controllo – Meccanismo demoltiplicatore



Le percentuali si riferiscono alla partecipazione sia al capitale sociale sia agli utili

Nell'esempio il soggetto A controlla di diritto C e D ma non il soggetto B (partecipazione al 20%).

A quindi può consolidare, nel caso in cui tutte le condizioni siano verificate, le partecipate di primo livello C e D ma non B.

Inoltre la società A potrà consolidare anche la società controllata di secondo livello Z tramite le partecipazioni detenute in C e D ma non tramite quella detenuta in B (perché in B non ha il controllo di «diritto»).

In particolare:

- i. Quota di A in Z (**tramite B**) = 20% * 5% = 1% **NON RILEVA** (mancanza del controllo di « diritto» su B)
- ii. Quota di A in Z (**tramite C**) = 60% * 30% = 18% RILEVA
- iii. Quota di A in Z (tramite D) = 100%*45% = 45% RILEVA
- iv. QUOTA di A in Z rilevante per il consolidato = 45% + 18% = 63%
- v. Consolidati possibili : A-C; A-C-Z; A-D; A-D-Z; A-Z; A-C-D-Z

Pegno, usufrutto e sequestro di partecipazioni

Le soglie di partecipazione al capitale ed agli utili devono sussistere ininterrottamente sin dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si opta (consolidante e consolidata) per il consolidamento. Nell'ipotesi in cui, successivamente all'esercizio dell'opzione, la percentuale di partecipazione detenuta dal soggetto consolidante nella consolidata si riduca, pur rimanendo comunque al di sopra della percentuale minima (superiore al 50%) richiesta dall'art. 120, comma 1, lett. a) e b), non si verificheranno gli effetti interruttivi indicati all'art. 124, comma 1, del T.U.I.R.

- **PEGNO** sulla partecipazione: fino all'effettivo esercizio del diritto di voto da parte del creditore pignoratizio, la titolarità del diritto di voto e la possibilità di esercitarlo rimangono in capo al debitore. Pertanto, in mancanza dell'effettivo esercizio del diritto di voto da parte del creditore pignoratizio, se il contratto di pegno che prevede l'attribuzione del diritto di voto al creditore pignoratizio è **stipulato prima** dell'esercizio dell'opzione per il consolidato, la controllante può esercitare l'opzione; se il contratto di pegno è **stipulato dopo** l'esercizio dell'opzione per il consolidato, non si verifica l'interruzione. Nelle ipotesi in cui il creditore pignoratizio eserciti effettivamente il diritto di voto nell'assemblea ordinaria, la consolidante è privata, da quel momento, del requisito del controllo rilevante, con consequente interruzione dell'opzione dall'inizio del periodo di imposta. È facoltà del contribuente comprovare che l'esercizio del diritto di voto NON ha causato una rilevante o duratura ingerenza del creditore nella gestione della partecipata tale da determinare una perdita del controllo.
- **USUFRUTTO**: nel caso in cui l'esercizio del diritto di voto da parte dell'usufruttuario è subordinato a dati eventi: stessa soluzione.
- **SEQUESTRO**: le azioni oggetto di seguestro non si calcolano né al numeratore né al denominatore del rapporto relativo alla percentuale dei diritti di voto (eccezione: pendenza dell'impugnazione sul provvedimento cautelare); se ne tiene invece conto nel calcolo della percentuale di partecipazione agli utili.

Società di nuova costituzione

Il requisito del controllo – Regole originarie

Come è noto, "il requisito del controllo di cui all'art. 117, comma 1, deve sussistere sin dall'inizio di ogni esercizio relativamente al quale la società o ente controllante e la società controllata si avvalgono dell'esercizio dell'opzione". Occorre quindi avere riguardo all'inizio sia dell'esercizio della società consolidante sia a quello della consolidata.

Neo costituite consolidanti

Alle società neocostituite nel corso dell'esercizio è <u>preclusa</u> l'opzione in qualità di controllante: esse potranno esercitare l'opzione in veste di consolidante solo a partire dall'esercizio successivo a quello di costituzione [entro il termine di cui all'articolo 119, comma 1, lettera d), del Tuir].

Detta disposizione, tuttavia, come precisato nella circolare n. 53/E del 2004, non opera per le ipotesi in cui:

- tanto la società controllante quanto la società controllata siano società neocostituite, se la data di costituzione della controllante è non successiva alla data di costituzione della controllata;
- la società neocostituita venga ad esistenza nel contesto di fattispecie nelle quali sia ravvisabile una successione a titolo universale (ad esempio, fusione per incorporazione ad opera di società neocostituita).

Neo costituite consolidate

Le società neocostituite possono optare, a partire dall'esercizio di costituzione, in qualità di consolidate per il regime della tassazione di gruppo, a condizione che la loro costituzione intervenga entro il termine utile per esercitare l'opzione [ossia, ai sensi dell'articolo 119, comma 1, lettera d), del Tuir, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta precedente a quello a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione].

Società di nuova costituzione Evoluzione interpretativa

Con riferimento alla partecipazione delle società **neocostituite** al consolidato fiscale (a partire dall'esercizio di costituzione e in qualità di **consolidate**), il legislatore reputa sufficiente la sussistenza del requisito del "controllo rilevante" a partire **dall'inizio del loro esercizio**, senza guardare invece all'inizio dell'esercizio della controllante.

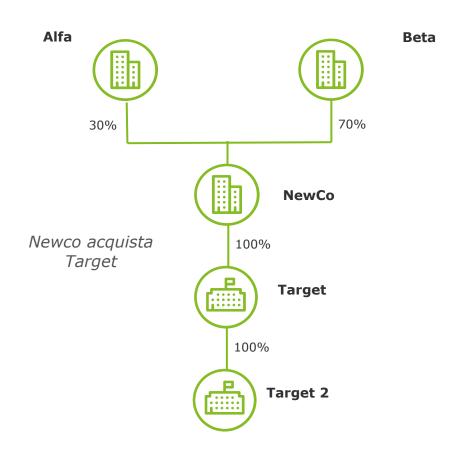
Da questo può farsi derivare, per estensione, che possano fare immediato ingresso nel consolidato anche le società già esistenti ma acquisite dalla controllante in corso d'esercizio (c.d. società neoacquisite) e che, mediante apposita delibera, abbiano fatto coincidere (cfr. Circ. 40/E/2016):

- a) la data della loro acquisizione da parte della controllante con la data di chiusura dell'esercizio in corso al momento dell'acquisizione;
- **b)** la <u>data di chiusura del primo esercizio successivo</u> alla loro acquisizione da parte della controllante con la data di chiusura dell'esercizio della controllante (in modo che sia rispettata la identità di chiusura del proprio esercizio con quello della consolidante: art. 119, comma 1, lett. «a», del T.U.I.R.).

Ulteriore condizione:

L'acquisizione deve essere avvenuta entro il termine utile per esercitare l'opzione per il consolidato fiscale e che sussistano gli altri requisiti richiesti dalla normativa vigente in materia.

Esercitazione

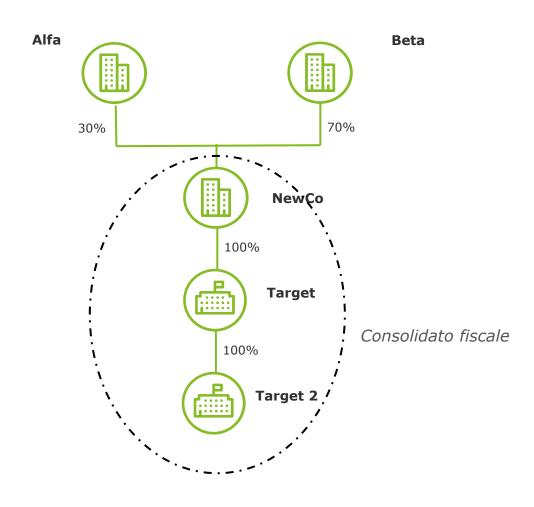


Caso:

- Alfa e Beta costituiscono nell'aprile 2023 Newco, società veicolo.
- Newco acquisisce Target il 15 maggio 2023.
- Target detiene il controllo di Target 2.
- Target e Target 2 hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare.

QUESITO: da quando è possibile optare per il consolidato fiscale tra Newco, Target e Target 2 con l'obiettivo di optare il prima possibile?

Esercitazione



Possibili soluzioni:

- opzione per il consolidato dal 1° gennaio 2024, oppure
- dalla data del closing dell'operazione (i.e. 15 maggio 2023) laddove Target e Target 2 deliberino la chiusura dell'esercizio. In tal caso, Target e Target 2 (società neo acquisite) potranno aderire, in qualità di consolidate, già dall'esercizio 16 maggio 2023 31 dicembre 2023 al consolidato fiscale facente capo a Newco, dal momento che, da tale data, sussiste in capo alla consolidante il requisito del "controllo rilevante" di cui agli articoli 117 e 120 del Tuir.

Condizioni per l'esercizio dell'opzione – art. 119 del TUIR

L'opzione per l'attuazione del consolidato nazionale è efficace se si verificano le seguenti condizioni:

- 1. identità (di chiusura) dell'esercizio sociale delle società coinvolte;
- 2. esercizio congiunto dell'opzione da parte di ogni società coinvolta;
- 3. elezione del domicilio, da parte di ogni controllata, presso la sede della società controllante;
- 4. comunicazione da parte della società consolidante all'Agenzia delle Entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare o rinnovare o confermare l'opzione per la tassazione di gruppo.



Es.: Compilazione del quadro OP del Modello Redditi 2023 per optare dal FY 2023

Esercizio dell'opzione

Remissione in bonis

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Risposta all'interpello n. 82 del 2019, è possibile sanare il mancato esercizio dell'opzione per l'accesso al regime del consolidato fiscale nazionale:



effettuando l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della **prima dichiarazione utile** da intendersi, come precisato dalla circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, con "la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso" (cd. «**remissione in bonis**»)



versando contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (i.e. 250 Euro).

Come evidenziato nella **Risposta all'interpello n. 426/2021**, nel caso di «remissione in bonis» è necessario inserire, nella colonna 3 «Tipo comunicazione» il codice «1 esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo» e nella colonna 4 «Esercizio sociale» - il riferimento all'esercizio sociale nel quale viene resa la comunicazione nel corso del triennio di durata dell'opzione, ad esempio il codice «2 secondo periodo».

Nella stessa Risposta, inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha specificato che il beneficio della «remissione in bonis» è riservato ai contribuenti che abbiano comunque adottato comportamenti coerenti in ordine al calcolo della base imponibile consolidata ed alla liquidazione dell'IRES dovuta.

Esercizio dell'opzione

Mediante dichiarazione tardiva

Secondo la Risposta all'interpello n. 488 del 15 novembre 2019, è possibile sanare il mancato esercizio dell'opzione per l'accesso al regime del consolidato fiscale nazionale:



presentando una dichiarazione tardiva intendendo per tale la dichiarazione presentata per la prima volta dopo la scadenza del termine ordinario ed entro i successivi novanta giorni, oppure



integrando la dichiarazione già presentata nel periodo intercorrente tra la scadenza del termine ordinario e i successivi novanta giorni (<u>dichiarazione rettificativa</u> presentata entro i termini della dichiarazione tardiva).

Attenzione: Secondo la Circolare Assonime n. 27 del 13 dicembre 2019 questo è un principio di carattere generale e, in particolare, viene affermato che "la dichiarazione tardiva è luogo idoneo ad esercitare l'opzione, a prescindere da ogni altro aspetto (comportamenti concludenti)".

Secondo l'Agenzia non è possibile sanare il mancato esercizio dell'opzione mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998

Sul requisito di indentità di esercizio

- In base alla C.M. n. 53/E/2004 il requisito dell'identità dell'esercizio sociale di ogni consolidata con quello della consolidante viene considerato assolto quando risulta verificata la coincidenza della data di chiusura del periodo d'imposta relativamente alle società partecipanti al consolidato fiscale nazionale.
- L'Amministrazione finanziaria ha, inoltre, precisato che l'identità dell'esercizio sociale deve ritenersi soddisfatta in altri due casi:
 - Soggetti che hanno anticipato la chiusura dell'esercizio sociale, al fine di renderla omogenea con quella delle altre società che intendono partecipare al consolidato (esempio contemplato nella C.M. n. 10/E/2005, par. 8.3, che ne ha escluso inoltre ogni profilo di elusività);
 - 2. Società di **nuova costituzione con esercizio superiore all'anno** che, pur non coincidendo per durata con quello delle altre società, risulta omogeneo con riferimento alla data di chiusura.

Effetti dell'esercizio dell'opzione - Consolidamento «integrale» - art. 118 del TUIR

- Determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile per il gruppo pari alla somma algebrica degli imponibili (positivi e negativi) di ciascuna società, a prescindere dalla percentuale di partecipazione nelle controllate.
- Definizione di reddito complessivo globale: [Σ redditi consolidati + rettifiche di consolidamento]
- Alla consolidante spetta:
 - o il diritto di riportare a nuovo le perdite da consolidato;
 - la liquidazione dell'unica imposta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo;
 - il versamento degli acconti di imposta (necessariamente IRES), sulla base del reddito imponibile consolidato dell'esercizio precedente.
- Per il primo esercizio, la determinazione dell'acconto di gruppo è da effettuarsi 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 individuali dei redditi presentate per il periodo stesso dalle entità consolidate (società e s.o.).

Consolidato nazionale Esempio

	Consolidante A	Consolidata B	Consolidata C	Consolidata D	TOTALE
Reddito/Perdita	1.000	800	- 300	400	1.900

Trasferimento delle eccedenze d'imposta

Trasferimento dei crediti e delle eccedenze d'imposta Crediti d'imposta

Le società consolidate che intendono trasferire alla consolidante i propri **crediti d'imposta** devono rispettare i seguenti limiti (*cfr*. Circolare n. 53/2004):

L'Agenzia delle Entrate nella Risposta a interpello n. 220/2023 ha ribadito che il credito trasferito al consolidato può essere utilizzato esclusivamente per compensare il debito IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dal CNM e, pertanto, non è possibile che residui alcun credito da utilizzare nei successivi periodi d'imposta.

- i crediti possono essere trasferiti da ciascuna consolidata alla consolidante <u>per un ammontare non superiore</u>
 all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato. Gli stessi
 crediti possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta IRES. I crediti
 trasferiti che risultano non utilizzati al momento dell'interruzione del regime o del mancato rinnovo dell'opzione,
 restano nella «esclusiva disponibilità della società o ente controllante», come disposto dall'articolo 124, comma 4, del
 TUIR;
- 2. non possono essere trasferiti crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241/1997 di importo superiore al limite indicato dall'art. 34 della L. n. 388/2000 (attualmente pari a euro 2.000.000). Fanno eccezione alla regola della trasferibilità dei crediti entro il limite annuo di euro 2.000.000 i crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello Redditi SC (cfr. Risposta a interpello n. 543/2022, nella quale è stato chiarito che il trasferimento del credito per investimenti in beni strumentali non soggiace né al suddetto limite né all'obbligo di apposizione del visto di conformità).

Trasferimento delle eccedenze d'imposta

Eccedenze IRES anteriori alla tassazione di gruppo

Le eccedenze di imposta **anteriori** all'inizio della tassazione di gruppo possono:

- permanere presso le società che le hanno originate e da queste utilizzate per le cd. compensazioni orizzontali;
- essere trasferite alle imprese del gruppo aderenti al consolidato o meno ex art. 43-ter;
- essere trasferite al CNM. <u>Tali eccedenze IRES</u> (trasferibili nei limiti dell'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dal CNM, cfr. slide precedenti) <u>non scontano il limite di 2.000.000 euro</u> (*cfr*. Circolare n. 52/2004).
 Tuttavia, in tale ipotesi, come chiarito nelle risposte a interpello nn. 49, 50 e 51 del 2019:
 - > il visto di conformità deve essere apposto sulla dichiarazione sia del soggetto cedente che del soggetto cessionario (i.e. Modello Redditi e modello CNM laddove la consolidante intenda procedere con la compensazione dei crediti ricevuti per un ammontare superiore a euro 5.000);
 - ➢ il trasferimento infragruppo dell'eccedenza IRES non rileva per il cedente ai fini del computo del limite annuale di
 compensazione di cui all'art. 34 della L. 388/2000. Quanto al cessionario, qualora utilizzi le eccedenze così
 ricevute in compensazione con tributi e contributi diversi dall'IRES, lo stesso è tenuto a rispettare il suddetto
 limite;
 - ➤ l'omessa apposizione del visto può essere sanata con la presentazione di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998 (*cfr.* Risposta a interpello n. 201/2021).

Trasferimento delle eccedenze d'imposta

Analisi di un caso

Le Società Alfa, Beta e Gamma sono controllate dalla Società olandese Delta e a partire dal FY 2021 hanno optato per il consolidato fiscale tra sorelle, designando Alfa quale società consolidante.

Nel corso del FY 2023 la Società Alfa ha trasmesso le seguenti dichiarazione integrative ultrannuali a favore:

- > dichiarazione integrativa al modello Redditi SC 2021 (FY 2020), anno antecedente all'esercizio dell'opzione per il CNM;
- → dichiarazione integrativa al modello Redditi SC 2022 (FY 2021), primo anno di esercizio dell'opzione per il CNM e dichiarazione integrativa al modello CNM 2022 trasmessa al fine di recepire le modifiche di cui al modello Redditi SC 2022.

In considerazione della trasmissione delle suddette dichiarazioni integrative, sono emerse:

> FY 2020: **eccedenza IRES a credito** da indicare nel quadro DI del modello Redditi SC 2024 (FY 2023 - anno di presentazione della dichiarazione integrativa) di Alfa, che concorre alla liquidazione dell'imposta, a debito o a credito, risultante dal modello Redditi SC 2024. Il risultato di tale liquidazione va riportato nella colonna 2 della sezione I del quadro RX.

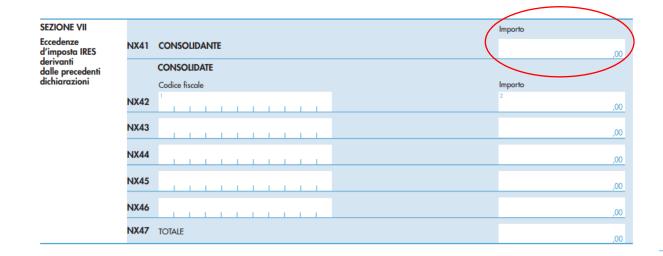
Al fine di consentire il trasferimento dell'eccedenza a credito relativa al FY 2020 (maturata in capo a Alfa) al CNM, sarà necessario indicare il relativo importo nella colonna 6 del rigo RX1 e, quindi, sarà necessario apporre il visto di conformità sia sul modello Redditi SC, sia sul modello CNM.

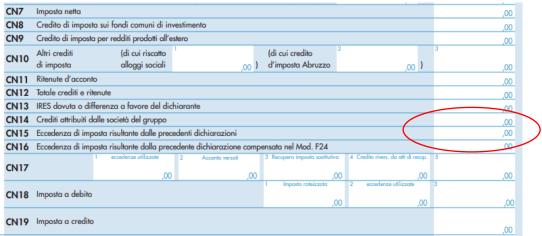


Trasferimento delle eccedenze d'imposta

Analisi di un caso

La possibilità di trasferire tale eccedenza al CNM è consentita nel limite dell'importo a saldo e dei relativi acconti da versare nel FY oggetto di trasferimento. Nel modello CNM tale eccedenza verrà indicata nel rigo NX41 (sezione VII - Eccedenze d'imposta IRES derivanti dalle precedenti dichiarazioni) e nel rigo CN15 e, pertanto, l'imposta a debito verrà decurtata di tale ammontare. Tale trasferimento non soggiace al limite di 2.000.000 ex art. 34 del Legge n. 388/2000 trattandosi di compensazione interna IRES su IRES (cfr. par. 5.1 della Circolare 53/2004).





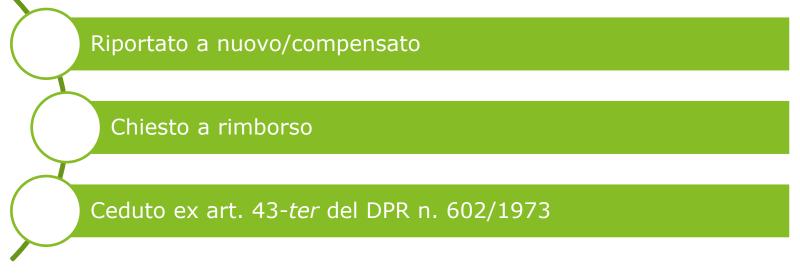
> FY 2021: **eccedenza IRES a credito** da indicare nel quadro CS (rigo CS80, colonna 3) del modello CNM 2024 (FY 2023 - anno di presentazione della dichiarazione integrativa), che concorre alla liquidazione della corrispondente imposta risultante dalla dichiarazione.

Profili finanziari della tassazione di gruppo

Eccedenze di gruppo

Le eccedenze di imposta versata rispetto a quando dovuto su basi consolidate formano un credito della fiscal unit che

può essere:



La cessione *ex* art. 43-*ter* deve essere utilizzata anche laddove la consolidante intenda compensare le eccedenze del consolidato con propri debiti tributari e previdenziali.

Con la Risposta a interpello n. 233/2020 l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la cessione delle eccedenze è consentita tra soggetti che hanno l'obbligo di redigere il bilancio consolidato. Tuttavia, la cessione delle eccedenze è consentita anche laddove l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, astrattamente imposto dalla norma, non sia adempiuto perché già assolto da un altro soggetto, a sua volta obbligato (si pensi al caso delle controllante estere).

Gli accordi di consolidamento

In particolare: sull'impiego delle perdite fiscali

Caratteristiche e contenuti dell'accordo

Premessa

- Ancorché non previsto dalla normativa fiscale, il contratto di consolidamento rappresenta lo strumento necessario per regolare gli aspetti giuridici, economici e finanziari derivanti dall'adesione al consolidato. Rappresenta, inoltre, lo strumento che deve guidare i partecipanti nella contabilizzazione dei relativi effetti e susseguenti rappresentazioni di bilancio.
- Può essere redatto mediante accordi di natura bilaterale (tra la consolidante e ciascuna consolidata), oppure utilizzando lo strumento del contratto "plurisoggettivo".
- La regolazione dei reciproci interessi privatistici è governata dal principio della "libertà contrattuale", nel rispetto delle norme del codice civile. Ci si riferisce, ad esempio, a quanto stabilito dall'art. 2497 per le società che esercitano attività di direzione e controllo, le quali debbono avere cura di attivare il consolidato, rispettando i minoranzisti (esempio: l'equo compenso per l'uso delle perdite fiscali).

Utilizzo delle perdite fiscali, degli interessi passivi, delle eccedenze di ROL e delle eccedenze di ACE

Disciplina relativa al trasferimento delle perdite:

- Il contratto può prevedere diverse modalità di remunerazione (al momento del loro utilizzo effettivo ovvero al momento dell'attribuzione al consolidato).
- L'ammontare della remunerazione può essere determinata dalle parti nel contratto, ma **non può eccedere** l'imposta teorica afferente (pena l'inapplicabilità della norma sulla irrilevanza fiscale delle somme in contropartita).
- Il contratto dovrebbe, inoltre, contenere una previsione in merito alle **sorti delle perdite** riportate a nuovo dal consolidato in caso di interruzione anticipata o mancato rinnovo dell'opzione.

Disciplina relativa alle rettifiche afferenti gli interessi e eccedenze di ROL:

- Poiché, come chiarito dalla Circolare n. 12/2008, la norma sulla irrilevanza fiscale delle somme in contropartita si applica anche alla disciplina degli interessi *ex* art. 96 del TUIR, il contratto potrà prevedere pagamenti a carico dei soggetti apportanti "eccedenze di interessi passivi" ed a favore di soggetti apportanti "eccedenze di ROL" e "eccedenze di interessi attivi" o viceversa.
- Medesime considerazioni valgono in relazione alle eccedenze ACE trasferite alla fiscal unit.

Perdite fiscali anteriori al consolidato e in costanza di consolidato

- Le perdite fiscali relative agli **esercizi anteriori** a quello in cui è stata esercitata l'opzione per il consolidato nazionale possono essere utilizzate SOLO dalla società (o s.o.) cui si riferiscono (art. 118, co 2, T.U.I.R.). Ne deriva che le uniche perdite utilizzabili dalla *fiscal unit* in sede di consolidamento sono quelle maturate in costanza di regime.
- ➤ Le perdite fiscali maturate **in vigenza del consolidato** (riportabili dalla consolidante) acquisiscono ai fini dell'applicazione dell'art. 84, comma 1 la natura di perdite "interamente" o "limitatamente" utilizzabili avendo riguardo alla posizione della società che le ha prodotte.
- ➤ In caso di mancato rinnovo dell'opzione o di interruzione anticipata del consolidato, le perdite del consolidato stesso permangono nella esclusiva disponibilità della consolidante, salva la possibilità di retrocessione alle società che le hanno prodotte fuoriuscite dal consolidato (art. 124 e 125). La scelta deve essere compiuta nella comunicazione di adesione al regime di consolidato e riflessa nel Regolamento di Consolidato.
- Qualora il consolidato si riconduca ad una società italiana o s.o. di controllata estera designata dalla controllante senza s.o. italiane, in ipotesi di interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio o di mancato rinnovo dell'opzione, le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione possono essere solo attribuite alle società controllate che le hanno prodotte, al netto di quelle utilizzate, e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati (art. 117, comma 2-bis, del T.U.I.R.). Ciò in quanto, la entità designata non è una controllante delle consolidate e quindi ad essa non si estendono le regole precedenti.

Consolidato fiscale

Perdite anteriori e in costanza di consolidato

	Consolidante A	Consolidata B	Consolidata C	Consolidata D	TOTALE
Imponibile	1000	1000	-300	450	
Perdite Proprie	0	-200	0	-50	
Reddito/Perdita trasferita al Gruppo	1.000	800	- 300	400	1.900

Compensi per l'impiego delle perdite fiscali

Scritture registrate dalla società Consolidata B

VOCE	Descrizione	DARE	AVERE
CE - 20	Onere da consolidato	192	
SP - D11)	Debiti vs/ consolidante		192

= 800*24%

Scritture registrate dalla società Consolidata C

VOCE	Descrizione	DARE	AVERE
SP - CII)4)	Crediti vs/ consolidante	72	
CE - 20	Provento da consolidato		72

= 300*24%

Scritture registrate dalla società Consolidata D

VOCE	Descrizione	DARE	AVERE
CE - 20	Onere da consolidato	96	
SP - D11)	Debiti vs/ consolidante		96

= 400*24%

Compensi per l'impiego delle perdite fiscali

Scritture registrate dalla società Consolidante A

VOCE	Descrizione	DARE	AVERE	
CE - 20	Onere da consolidato	240		
SP - D12)	Debiti tributari			: 1.000*24% Stand alone
VOCE	Descrizione	DARE	AVERE	·
SP - CII)2)	Crediti verso Consolidata B	192		
SP - D12)	Debiti tributari		(192)	(240+192-72+96)
VOCE	Descrizione	DARE	AVERE	456
SP - D12)	Debiti tributari	(72		(1.900*24%)
SP - D9)	Debiti verso Consolidata C	`~	72	1
VOCE	Descrizione	DARE	AVERE	/
SP - CII)2)	Crediti verso Consolidata D	96	/	
SP - D12)	Debiti tributari		(96)	

Compensi per l'impiego delle perdite fiscali

- Non concorrono alla formazione del reddito imponibile (IRES) delle società partecipanti al consolidato, in quanto escluse, le somme percepite o versate in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti.
- ➤ La norma è riferita, ad esempio, alla remunerazione delle perdite fiscali trasferite da alcune società aderenti alla «fiscal unit» utilizzate a compensazione degli imponibili positivi trasferite da altre.
- ➤ E' anche riferita alle somme versate in contropartita degli svantaggi derivanti dalla interruzione anticipata del consolidato o mancato rinnovo dell'opzione.
- Necessità di far riferimento agli accordi di consolidamento, sottostanti all'esercizio dell'opzione per il consolidato, per accertare le modalità di liquidazione del compenso.
- Irrilevanza anche agli effetti dell'IRAP e dell'IVA (imposta di registro in misura fissa).

Gli accordi sul regime di attribuzione delle perdite residue in caso di cessazione del consolidato

(art. 5 del D.M. 1.3.2018 e Ris. n. 121/E/2016)

"l'esercizio congiunto dell'opzione per la tassazione di gruppo è comunicato dalla società controllante all'Agenzia delle Entrate (...) e deve contenere (...) il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, o di mancato rinnovo dell'opzione".

Limiti agli accordi di ripartizione delle perdite residue:

- (i) le perdite possono essere imputate **esclusivamente alle società che le hanno prodotte** e nei cui confronti l'opzione perde efficacia, al termine del triennio o per sopravvenute cause interruttive (salvo indicazioni diverse contenute negli accordi di consolidamento);
- (ii) l'importo massimo imputabile alla società uscente **non può eccedere** l'importo delle perdite trasferite al consolidato dalla medesima al netto degli utilizzi che delle stesse abbia eventualmente fatto la consolidante in sede di determinazione del reddito complessivo globale;
- (iii) le perdite attribuite devono essere della **stessa qualità** delle perdite originariamente trasferite.

A parte i ricordati limiti, le società aderenti al consolidato possono peraltro liberamente regolare, attraverso gli accordi di consolidamento, le modalità operative del consolidato fiscale: potrà quindi stabilirsi una titolarità o consistenza delle perdite residue diversa da quella che sarebbe risultata in base alle regole di determinazione del reddito netto del consolidato.

Di conseguenza, gli accordi di consolidamento, possono permettere – in sede di attribuzione delle perdite residue – effetti equivalenti a quelli che si sarebbero avuti se, in costanza di consolidato, si fosse consentito alla società che apportò perdite e in prosieguo utili di assorbire preferenzialmente le proprie perdite a compensazione di questi utili, senza dover utilizzare quelle coeve originate da altre società.

Rettifiche di consolidamento

In particolare: le eccedenze di interessi passivi/attivi e di ROL contabile/fiscale

Consolidato fiscale

Le rettifiche di consolidamento – Eccedenze di interessi passivi/attivi e di ROL contabile/fiscale

I contribuenti che hanno optato per il regime del consolidato fiscale possono procedere alla compensazione intersoggettiva all'interno del consolidato nazionale delle "eccedenze di interessi passivi" indeducibili su base individuale laddove in capo ad una delle società aderenti vi siano:

- 1) eccedenze di ROL contabile/fiscale;
- 2) eccedenze di interessi attivi.

La possibilità di compensazione intersoggettiva delle eccedenze non riguarda solo quelle che si generano **nel periodo** di imposta oggetto di dichiarazione, ma anche quello che si sono generate in periodi di imposta precedenti e che sono oggetto di **riporto** purché generatesi in periodi di imposta in cui il la tassazione di gruppo era già in essere



- ROL fiscale → limite quinquennale
- ROL contabile →riporto illimitato per consentire la deducibilità degli interessi passivi e oneri finanziari assimilati relativi a prestiti stipulati prima del 17/6/2016.

Le eccedenze generatesi in periodi di imposta antecedenti all'ingresso nel consolidato fiscale rimangono nell'esclusiva disponibilità del soggetto che le ha generate.

Assorbimento delle eccedenze di interessi passivi e di ROL – Rettifica di consolidamento

• L'eccedenza di ROL consente di dedurre dall'imponibile consolidato ciò che non sarebbe tale a livello individuale

	Consolidante A	Consolidata B	Consolidata C	Consolidata D	TOTALE
Imponibile	1000	1000	-300	450	
Perdite Proprie	0	-200	0	-50	
Reddito/Perdita trasferita al Gruppo	1.000	800	- 300	400	1.900
Interessi passivi indeducibili su base individuale	- 100				
Eccedenze di ROL		100			
Reddito post rettifiche	900	800	- 300	400	1.800

Coesistenza di eccedenze formatesi prima e dopo l'ingresso nel consolidato

Qualora presso un medesimo soggetto coesistano eccedenze di interessi passivi formatesi **sia anteriormente sia in costanza di consolidato,** non essendovi alcuna disposizione che imponga un determinato ordine di utilizzo, pare lecito che il contribuente abbia la possibilità di adottare la soluzione **più conveniente:** utilizzare gli interessi attivi ed il proprio ROL, *in primis*, per dedurre gli interessi passivi indeducibili ante consolidato, di modo che quelli sorti in costanza della procedura di tassazione di gruppo possano essere deducibili o presso la società che li genera o all'interno del consolidato, utilizzando eccedenze di ROL del consolidato.



Assonime (Circolare, 18 novembre 2009, n. 46, pag. 77), in merito osserva: "Nel silenzio della norma, parrebbe logico ed equo adottare una soluzione favorevole ai contribuenti, in base alla quale il ROL proprio, così come gli interessi attivi propri, dovrebbe assumersi volto a rendere anzitutto deducibili gli interessi passivi ante consolidato, con la conseguenza che gli interessi passivi sorti durante il periodo di consolidamento dovrebbero restare deducibili anche attraverso l'utilizzazione del ROL altrui".

Punti aperti a seguito delle novità introdotte dalla Decreto ATAD

L'eccedenza di ROL fiscale non utilizzata può essere riportata nei **successivi 5 periodi** di imposta a partire da quello relativo al periodi di imposta meno recente (**criterio FIFO**).



- Come si concilia il criterio FIFO con il consolidato fiscale?
- Priorità di utilizzo fra ROL contabile e ROL fiscale?

L'eccedenza di interessi passivi trasferita alla *fiscal unit* può essere abbattuta tramite eccedenze di ROL fiscale/contabile ed eccedenze di interessi attivi trasferiti trasferite alla *fiscal unit* da altre società del gruppo



• Esiste una gerarchia di utilizzo tra eccedenze di ROL contabile/fiscale ed eccedenze di interessi attivi?

Trasferimento di eccedenze di interessi passivi in presenza di perdite fiscali anteriori all'ingresso del consolidato

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 19/2009 prevedeva che in caso di compresenza di eccedenza di interessi passivi non dedotti e di perdite fiscali pregresse all'ingresso nel consolidato, l'eccedenza di interessi passivi netti (indeducibile su base individuale) "può essere portata in abbattimento del reddito complessivo del consolidato soltanto se e nella misura in cui la medesima società abbia evidenziato (rectius trasmesso al consolidato) un risultato imponibile almeno pari alla predetta eccedenza di interessi passivi netti indeducibili".

Tale limitazione mirava ad impedire il trasferimento al consolidato di perdite fiscali realizzate prima dell'adesione al regime, in aggiramento del divieto posto dall'art. 118, c. 2, del TUIR.

L'Agenzia, con la Risoluzione n. **67/2019** è tornata ad esprimersi - <u>rettificando</u> in parte il precedente orientamento - chiarendo che:

- ✓ nel caso in cui la società consolidata consegua un imponibile positivo di periodo, la stessa ha la possibilità di trasferire al consolidato sia l'imponibile positivo di periodo al netto dell'utilizzo delle perdite fiscali pregresse sia gli interessi passivi indeducibili (nei limiti chiaramente del ROL trasferito al consolidato da altre consolidate) per un importo anch'esso al netto (cioè ridotto) delle perdite fiscali effettivamente utilizzate nel periodo;
- ✓ nel caso in cui la società consolidata consegua una **perdita fiscale di periodo** o chiuda l'esercizio a zero, *nulla quaestio*; in questi casi, infatti, la risoluzione chiarisce che la consolidata può trasferire al consolidato sia la perdita fiscale di periodo sia gli interessi passivi indeducibili.

Come specificato nella Risposta a interpello n. 291/2023, il suddetto trasferimento risulta pertanto proibito soltanto quando si possa considerare aggirato il divieto di trasferimento al consolidato delle perdite fiscali pregresse, cioè quando la società partecipante al consolidato abbia effettivamente la possibilità di utilizzare le perdite fiscali «pregresse» a scomputo del proprio reddito imponibile di periodo.

Trasferimento di eccedenze di interessi passivi in presenza di perdite fiscali anteriori all'ingresso del consolidato

Esempio:

Società consolidata	
Ricavi	40,00
Interessi passivi	(200,00)
R.A.I.	(160,00)
Var + per interessi passivi indeducibili (potenzialmente traferibili alla fiscal unit)	200,00
Risultato imponibile	40,00
Perdite fiscali pregresse all'ingresso in consolidato	(32,00)
Reddito da trasferire alla fiscal unit	8,00

Orientamento Circolare n. 19/	'E del	2009
<u>Fiscal unit</u>		
Reddito imponibile della società consolidata trasferito Var - per interessi passivi indeducibili in capo alla società consolidata e in presenza di ROL capiente di altre società consolidate	8,00	(8,00)
Effetto sul reddito imponibile ui gruppo		-

Secondo tale orientamento, la Società può trasferire alla fiscal unit l'eccedenza di interessi passivi netti indeducibili in misura non superiore al reddito imponibile trasferito. Tale approccio comporta la riportabilità (e quindi l'indeducibilità nell'esercizio) dell'eccedenza di interessi passivi netti pari a € 192 (200 - 8).

Orientamento Risoluzione n. 67/E del 2019

<u>Fiscal unit</u>	
Reddito imponibile della società consolidata trasferito Var - per interessi passivi indeducibili in capo alla società	8,00
consolidata e in presenza di ROL capiente di altre società consolidate	(168,00)

Effetto sul reddito imponibile di gruppo

Sulla base del nuovo orientamento, la Società ha la possibilità di trasferire alla fiscal unit l'eccedenza di interessi passivi netti, sottraendo dall'ammontare della variazione in aumento effettuata a livello individuale, l'ammontare delle perdite fiscali pregresse utilizzate ad abbattimento del risultato individuale di periodo. Tale approccio comporta la riportabilità (e quindi l'indeducibilità nell'esercizio) dell'eccedenza di interessi passivi netti pari a € 32 (i.e.,200 - 168, nonché pari alle perdite pregresse effettivamente utilizzate a livello individuale).

(160,00

Segue: Rettifiche di consolidamento

In particolare: l'ACE

L'aiuto alla crescita economica (ACE)

Cessione delle eccedenze di ACE generate dalle partecipanti al consolidato alla fiscal unit fino a capienza reddito imponibile

L'importo corrispondente al rendimento nozionale che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato **fino a concorrenza dello stesso**. L'eccedenza che non trova capienza è computata in aumento del rendimento nozionale dell'esercizio successivo deducibile da ciascuna società.

Solo le eccedenze ACE maturate in vigenza della tassazione di gruppo possono essere trasferite alla fiscal unit.

Le eccedenze di rendimento nozionale generatesi **anteriormente all'opzione per il consolidato non sono attribuibili al consolidato** e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato delle singole società (Utilizzazione alternativa in compensazione dell'IRAP, previa trasformazione in credito d'imposta, determinato applicando alla predetta eccedenza le aliquote di cui all'art. 77 del T.U.I.R., da ripartire in cinque quote annuali di pari importo, fino a concorrenza dell'IRAP di periodo).

In relazione al regime di circolazione delle eccedenze ACE nel consolidato, l'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 12/2014) ha precisato che **l'attribuzione delle predette eccedenze alla fiscal unit debba avvenire in via obbligatoria** ed in misura pari alla capienza del reddito complessivo netto del gruppo. Le eccedenze non trasferite, nell'ipotesi in cui vi sia capienza a livello di gruppo, non potranno essere riportate nei periodi d'imposta successivi dalle società appartenenti al consolidato.

Le eventuali remunerazioni corrisposte dalla fiscal unit alle società che hanno apportate le eccedenze ACE non sono imponibili.

L'aiuto alla crescita economica (ACE)

Cessione delle eccedenze di ACE generate dalle partecipanti al consolidato alla fiscal unit fino a capienza reddito imponibile

Per quanto riguarda l'ipotesi in cui vi sia una compresenza di perdite fiscali e ACE l'Agenzia delle Entrate, nel Principio di diritto n. 7/2021 ha chiarito che l'agevolazione ACE viene fruita solamente dopo aver ridotto il reddito d'esercizio di eventuali perdite in quanto l'importo del rendimento nozionale viene portato a riduzione del reddito complessivo netto decurtato delle eventuali perdite di periodo e pregresse, e per la parte eccedente rinviato ai periodo d'imposta successivi. Inoltre, per le società che partecipano al consolidato nazionale, l'importo corrispondente al rendimento che supera il reddito complessivo netto dichiarato è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo. Di conseguenza, il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione prevede che l'ACE riduca il reddito complessivo già decurtato delle perdite pregresse e, considerato il prioritario utilizzo di eventuali crediti d'imposta rispetto alle perdite pregresse, l'utilizzo dei crediti d'imposta deve considerarsi prioritario anche rispetto all'ACE.

Ne consegue che, nell'ambito del regime del consolidato, in presenza di crediti di imposta in scadenza, di perdite pregresse e di eccedenze ACE, deve ritenersi corretto utilizzare prioritariamente le perdite e i crediti di imposta rispetto all'ACE, usufruendo della facoltà di riportare l'eccedenza eventualmente non trasferita nel gruppo per «incapienza» in capo alla consolidata nei periodi di imposta successivi.

Nella Risposta a interpello n. 30 del 2023 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il suddetto orientamento non può essere esteso al caso in cui l'imposta si azzeri per effetto di detrazioni d'imposta. La logica del Principio di diritto, infatti, è quella di estendere all'ACE i criteri di utilizzo delle perdite, le quali sono portate a riduzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta risulti compensata da crediti di imposta, ritenute, acconti ed eccedenze riportate. Le detrazioni, tuttavia, agiscono «sopra» l'imposta netta, per cui le stesse vengono perse se superiori all'imposta lorda.

Liquidazione separata dell'imposta

Società che scontano un'aliquota superiore all'ordinaria

- Le società che risultano essere di **comodo** (art. 2, comma 36-5, del DL n. 138 del 2011, conv. dalla L. n. 148 del 2011) devono assoggettare il proprio reddito imponibile con una maggiorazione dell'aliquota IRES di 10,5 punti %.
- Tali società potranno accedere al regime di consolidamento e il loro reddito concorrerà alla formazione dell'imponibile di gruppo. Il reddito minimo trasferito al consolidato fiscale non potrà essere compensato con le perdite attribuite dalle altre società partecipanti.
- Il reddito così trasferito sconterà una aliquota del 24% a livello consolidato, mentre il differenziale del 10,5% sarà liquidato dalla singola società autonomamente.
- Analogo schema (versamento separato dell'addizionale) vale per le imprese soggette alla maggiorazione IRES come gli enti creditizi e finanziari (cfr. tra l'altro, risposta ad interpello n. 639/2020).

Interruzione anticipata e mancato rinnovo del consolidato

Adempimenti

Interruzione anticipata, prima del compimento del triennio

- L'interruzione anticipata del consolidato ricorre tipicamente **nell'ipotesi di perdita del requisito del controllo** sulle consolidate ex art. 117 (art. 124, comma 1, T.U.I.R.).
- Necessità di integrare gli acconti versati, sia a livello di consolidato che di consolidata fuoriuscita (a cui la consolidante può retrocedere parte dell'acconto versato dal gruppo).
- Gestione delle perdite fiscali trasferite al consolidato, sulla base degli accordi di consolidamento.
- Applicazione della norma in materia di "somme in contropartita" dei benefici fiscali del consolidato.
- Obbligo di comunicazione entro 30 giorni, a cura della consolidante (art. 13, comma 8, del D.M. 1.3.2018).

Altre caratteristiche: rettifica di consolidamento mediante variazione in aumento pari alla residua differenza fra il valore di libro e quello fiscale dei beni ceduti in regime di neutralità all'interno della fiscal unit (abrogato art. 123 del T.U.I.R.)

Revoca dell'opzione (art. 125 del T.U.I.R.: rinvio all'art. 124; art. 14 del D.M. 1.3.2018)

- Necessità, in capo a ciascuna società, di versare l'acconto sulla base del proprio imponibile storico e attribuzione degli acconti già versati dalla consolidante.
- Gestione delle perdite fiscali trasferite al consolidato, sulla base degli accordi di consolidamento.
- Applicazione della norma in materia di "somme in contropartita" dei benefici fiscali.
- Comunicazione a cura della consolidante, con la **dichiarazione presentata** nel periodo dal quale deve operare la revoca (art. 5 del D.M. 1.3.2018).

Altre caratteristiche: rettifica di consolidamento mediante variazione in aumento pari alla residua differenza fra il valore di libro e quello fiscale dei beni ceduti in regime di neutralità all'interno della «fiscal unit» (abrogato art. 123 del T.U.I.R.)

Operazioni di finanza straordinaria

Effetti sul consolidato fiscale

Consolidato nazionale La fusione

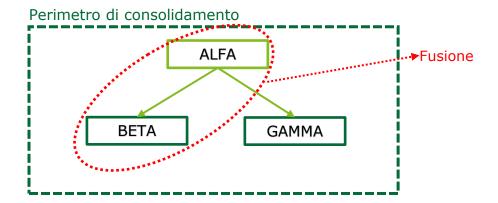
Ipotesi: Fusione tra consolidate

ALFA Fusione

BETA GAMMA

No interruzione tassazione di gruppo (art. 11, comma 1, del D.M. 1.3.2018)

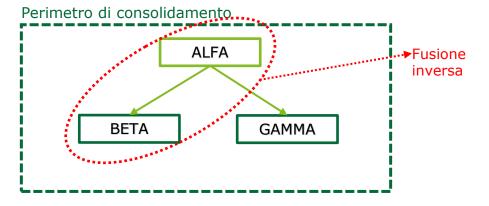
Ipotesi: Fusione tra consolidante e consolidata(e)



Interruzione tassazione di gruppo tra i soggetti coinvolti, senza produzione degli effetti di cui all'art. 124, nè effetti sulle altre consolidate (art. 11, comma 2, primo periodo, D.M. cit.)

Consolidato nazionale La fusione

Ipotesi: Fusione inversa della consolidante in una consolidata



La tassazione di gruppo permane nei confronti delle altre consolidate (art. 11, comma 2, secondo periodo, D.M. cit.)

Ipotesi : Incorporazione nella consolidata di società non inclusa nel perimetro

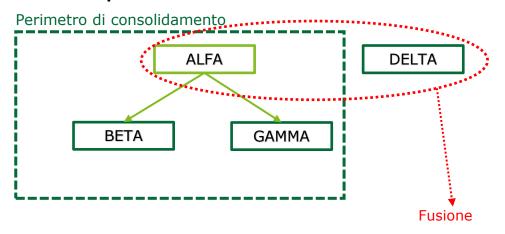
ALFA Fusione

BETA GAMMA DELTA

No interruzione
tassazione di gruppo, a
condizione che
permanga il requisito del
controllo (art. 11, comma
3, D.M. citato)

La fusione

Ipotesi : Fusione della consolidante con società non inclusa nel perimetro



Possibilità di continuazione del consolidato, ove permangano i requisiti di consolidabilità delle ex controllate della consolidante estintasi (art. 124, comma 5, secondo periodo, T.U.I.R.).

Interpello facoltativo

Consolidato nazionale La fusione

Riportabilità in caso di fusione:

> delle perdite

Circolare n. 9/2010

Nella Risposta a interpello n. 74/2022 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la fusione tra la consolidante e l'unica consolidata determina l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio, con la conseguente riassegnazione delle perdite fiscali. La riattribuzione delle perdite comporta, ai fini del riporto delle stesse in capo alla società incorporante, la necessità che siano rispettate le condizioni imposte dall'art. 172, comma 7, del T.U.I.R.

In caso di fusione tra società **partecipanti al medesimo consolidato**, non interruttiva della tassazione di gruppo, le disposizioni limitative al riporto delle perdite di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR, trovano applicazione solo con riferimento alle perdite fiscali **anteriori** all'ingresso di ciascuna società nel consolidato.

In caso di fusione per incorporazione di **società non inclusa in società inclusa** nel consolidato le limitazioni di cui all'art. 172, comma 7, del TUIR si applicheranno limitatamente alle perdite **anteriori** all'ingresso nel consolidato da parte della incorporante ed alle perdite realizzate dalla società incorporata, ma non inclusa nel consolidato.

> delle eccedenze di interessi passivi indeducibili e di ACE

Risposta a interpello n. 42/2011 e Risposta a interpello n. 278/2023

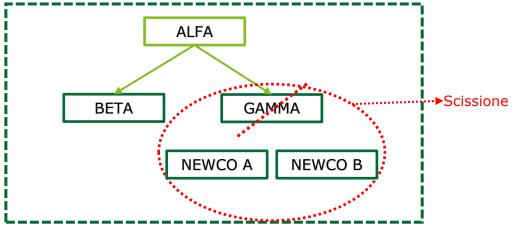
In presenza di eccedenze di interessi passivi non assorbite da eccedenze di ROL nei periodi di consolidamento anteriori all'aggregazione, le eccedenze di interessi passivi non compensate sono **riportabili dal soggetto** che nasce dalla riorganizzazione, ove non ostino i limiti posti al riporto dall'art. 172, comma 7 del T.U.I.R.

Difatti, a differenza delle perdite fiscali maturate in costanza di consolidato, che si trasferiscono in via automatica presso la consolidante per la compensazione con gli imponibili positivi, le eccedenze di interessi passivi non assorbite permangono nella esclusiva disponibilità del soggetto che le ha generate, potendo questo apportarle al consolidato solo in quanto ritenga di farlo. Tale interpretazione è stata confermata dalla Risposta a interpello n. 278 del 2023, che ne ha esteso l'applicazione anche alle eccedenze ACE.

La scissione

Ipotesi : Scissione totale o parziale della consolidata che non muti la relativa compagine sociale

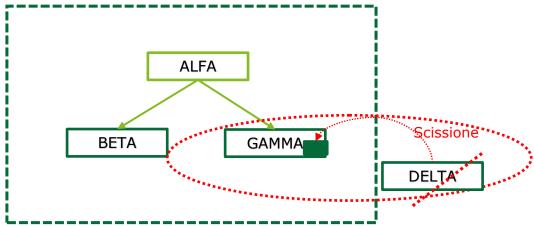
Perimetro di consolidamento



Le società beneficiarie costituite per effetto della scissione sono attratte nel consolidato, ancorché non esercitino l'opzione (art. 11, comma 4, del D.M. 1.3.2018)

Ipotesi: Consolidata beneficiarie di una scissione

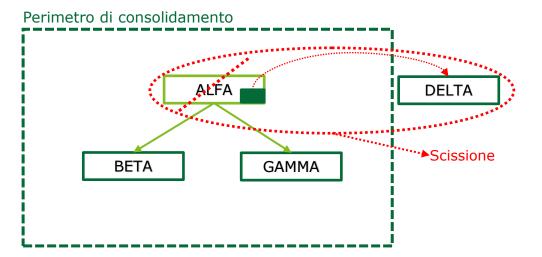
Perimetro di consolidamento



Non vi è interruzione del consolidato, anche se la società scissa non è inclusa nel perimetro, purché permanga il requisito del controllo (art. 11, comma 5, del D.M. cit.)

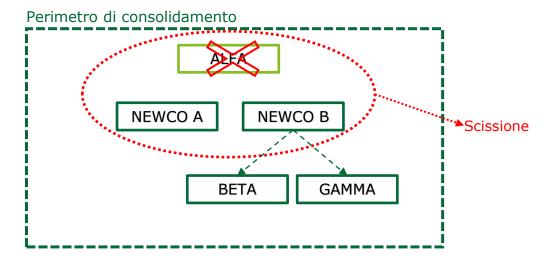
La scissione

Ipotesi: Scissione parziale della consolidante



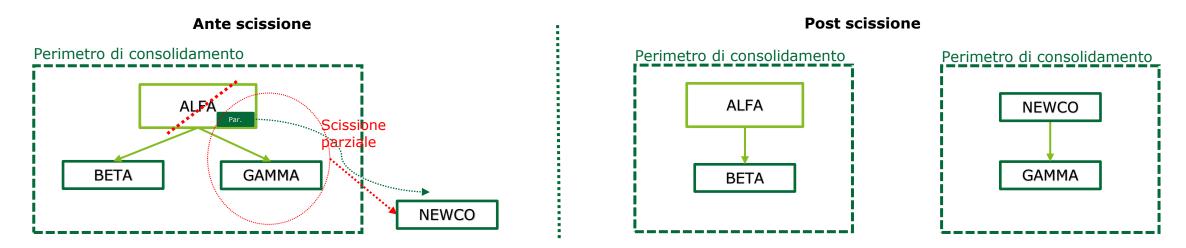
Non vi è interruzione consolidato, se permane requisito del controllo sulle consolidate (art. 11, comma 6 del D.M. cit) - Caso della scissione della consolidante con parziale trasmigrazione di consolidate in una beneficiaria di nuova costituzione: continuazione con facoltà di interpello: Circ. n. 40/E del 2016)

Ipotesi: Scissione totale della consolidante



Necessità di presentare interpello "interpretativo" ex art.
11 Legge 212/2000 (art. 13, comma 2, del D.M. cit.)

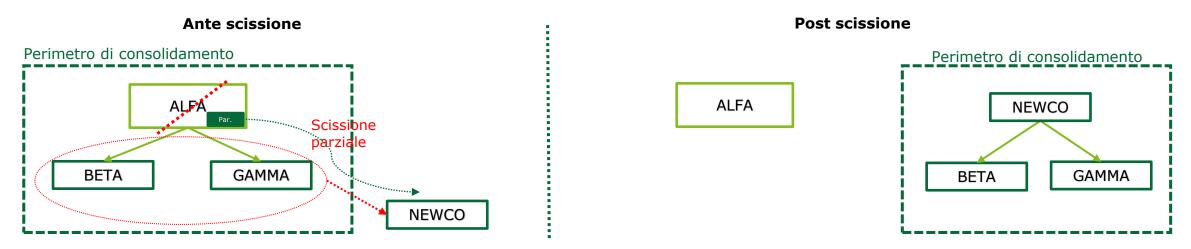
Scissione parziale della consolidante in società di nuova costituzione



In caso di scissione parziale di una società consolidante a favore di una beneficiaria di nuova costituzione alla quale siano trasferite, con la scissione, una o più partecipazioni di controllo nelle società facenti parte del consolidato della scissa, con attribuzione delle perdite relative, se conforme agli accordi di consolidamento:

- Il vecchio consolidato attivato dalla scissa **prosegue** presso tale società in forma ridotta (i.e. con le società non trasmigrate alla beneficiaria)
- La beneficiaria può richiedere mediante interpello la prosecuzione del consolidato iniziato presso la scissa, con le partecipate acquisite mediante la scissione
- Poiché si tratta di una parte del consolidato originario, il consolidato presso la beneficiaria non è un nuovo consolidato: pertanto, la parte di perdite fiscali maturate in costanza del consolidato originario e trasmigrate con le partecipate **non sono perdite pregresse** rispetto al consolidato che si forma presso la beneficiaria
- Questo regime delle perdite pregresse generatesi nel consolidato originario non vale per il caso in cui esse trasmigrino ad un consolidato che si formi presso una beneficiaria preesistente. In questo caso, opererebbero le regole proprie delle perdite pregresse formatesi prima dell'attivazione del consolidato
- Lo stesso limite incontra il caso in cui, pur avvenendo la scissione verso una consolidante di nuova costituzione, le circostanze di fatto permettano di ritenere che la scissione era preordinata allo smobilizzo della partecipazione nella beneficiaria.

Scissione parziale della consolidante in società di nuova costituzione



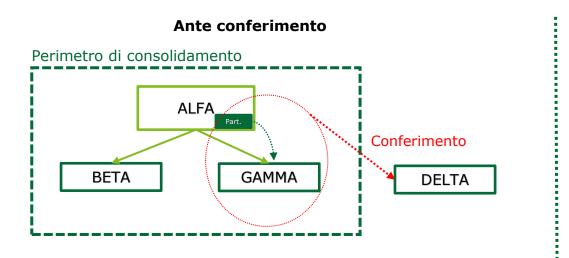
Nella risposta ad Interpello n. 642/2020 viene analizzato il caso di una scissione parziale di una società consolidante a favore di una beneficiaria **di nuova costituzione** la quale, post scissione, risulta titolare di tutte le partecipazioni possedute in società controllate con riferimento alle quali è stata esercitata l'opzione per il regime di tassazione di gruppo dalla scissa. In merito a tale operazione l'Agenzia delle Entrate evidenzia che, a seguito della stessa:

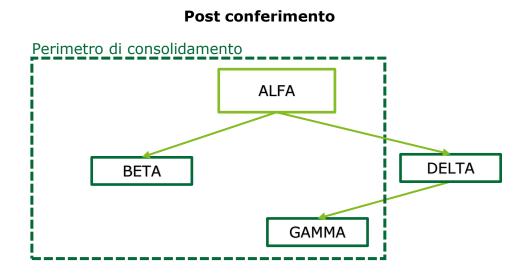
- la scissa-consolidante perderà il requisito del controllo nei confronti della totalità delle società-consolidate e, quindi, non farà più parte di alcun consolidato fiscale;
- · la circostanza che nei confronti della scissa-consolidante vengano meno gli effetti della tassazione di gruppo, non esclude la possibilità per la beneficiaria di «continuare» il consolidato.

L'Agenzia evidenzia, infatti, che nella Circolare n. 40/E del 2016 la possibilità di chiedere e ottenere la continuazione del consolidato da parte della beneficiaria non viene subordinata alla permanenza in capo alla scissa della qualifica di consolidante e della sua permanenza nella fiscal unit. Conseguentemente, si deve ritenere che nei confronti della Newco possa continuare il consolidato fiscale attraverso la «successione» della beneficiaria nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della scissa.

La circostanza che Newco subentri nel controllo preesistente in capo alla scissa con riferimento alle società trasferite esclude che il consolidato facente capo alla stessa beneficiaria si possa considerare come «nuovo», bensì, costituisce e ripropone quello originario. In questo caso, le perdite maturate in costanza dell'originario consolidato si intendono **trasferite senza soluzione di continuità** al consolidato che viene ad esistere in conseguenza dell'operazione straordinaria senza che le stesse siano considerate pregresse, essendo la beneficiaria di nuova costituzione.

Conferimento della partecipazione in consolidate





Non vi è interruzione del consolidato, se permane il requisito del controllo (art. 11, comma 6 del D.M. cit)

L'accertamento Precedenti e disciplina attuale

Consolidato nazionale

I precedenti (Circ. Ag. Entrate n. 27/E del 6 giugno 2011)

- Il procedimento di accertamento era articolato su due distinti livelli:
 - o nei confronti della singola società partecipante al consolidato (ivi compresa la consolidante), in relazione ai propri redditi e con la determinazione di una *«imposta teorica»* dovuta;

e

- o nei confronti della consolidante, volto a rideterminare il reddito del consolidato, con determinazione dell'imposta effettivamente dovuta e delle sanzioni.
- Si verificava l'emissione di due distinti avvisi di accertamento (l'uno nei confronti della consolidata e l'altro nei confronti della consolidante); di conseguenza era possibile l'instaurazione di due distinti procedimenti contenziosi di fronte a distinte Commissioni Tributarie.
- L'art. 35 del D.L. 78/2010 ha inserito nel D.P.R. n. 600/1973 l'art. 40-bis che disciplina il nuovo procedimento di accertamento per i soggetti aderenti al consolidato fiscale nazionale.
- Tale disposizione si applica a partire dal 1º gennaio 2011 con riferimento ai periodi d'imposta per i quali, a tale data, sono ancora pendenti i termini di accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 (per le società con esercizio coincidente con l'anno solare: a partire dal periodo d'imposta 2006).

Consolidato nazionale

Segue (1): Disciplina sopravvenuta

- Razionalizzazione della procedura di accertamento con formazione di un atto unico indirizzato sia alla consolidante che alla consolidata.
- Nell'atto unico è quindi prevista la rettifica del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto aderente al consolidato e calcolata la conseguente maggior imposta accertata da riferirsi al reddito complessivo globale (del consolidato).
- L'atto di accertamento non tiene conto delle **perdite pregresse riportabili**, né di quelle realizzate nel **periodo oggetto di rettifica**, in quanto le stesse sono state trasferite al consolidato. L'eventuale utilizzo delle suddette perdite (i.e. pregresse del consolidato o quelle generatesi nell'anno) dovrà essere richiesto dalla consolidante stessa a mezzo di presentazione di **una apposita istanza**.
- Il termine di presentazione della suddetta istanza è quello per la proposizione del ricorso previsto dall'art. 21 del D.L. 31 dicembre 1992 n. 546.

Consolidato nazionale

Segue (2): Disciplina sopravvenuta

- Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto di accertamento (unico) estingue l'obbligazione tributaria in capo a tutte le società coinvolte dall'atto stesso (i.e. sia la società consolidante che la società consolidata) indipendentemente dal soggetto che effettivamente provvede al pagamento.
- Se viene attivato il procedimento di adesione, allo stesso partecipano sia la consolidante che la consolidata e l'atto di adesione può essere sottoscritto da entrambe le società o anche da una sola di esse.
- In caso di impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla Commissione Tributaria, la società consolidata e la società consolidante sono litisconsorti necessari.
- La Circ. Ag. Entrate n. 3 del 21/02/2014 ha anche previso una procedura per la definizione degli accertamenti scaturenti dal «Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale».

Il consolidato "mondiale" Cenni

Consolidato mondiale Area di consolidamento - Generalità

Le società di capitali e gli enti commerciali residenti possono attivare la tassazione consolidata, acquisendo per trasparenza ("indipendentemente dalla distribuzione") il reddito loro spettante *pro quota* (inclusione "proporzionale" nella propria base imponibile) di tutte le proprie società controllate non residenti nel territorio dello Stato (regola "all in").

Si considerano "società controllate" non solo le società ma anche gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, le cui azioni, quote, diritti di voto e di partecipazioni agli utili siano posseduti direttamente o indirettamente dalla società od ente controllante per una percentuale superiore al 50%, da determinarsi in base alle disposizioni dell'art. 133, comma 1, che nomina sia le società sia gli "enti" non residenti. Pertanto, potranno assumere lo stato di soggetti consolidati anche enti non residenti diversi dalle società.

A differenza di quanto rilevato nella disciplina del consolidato domestico, in cui la tassazione su base consolidata deriva dalla congiunta opzione della società od ente consolidante e della società consolidata, nel consolidamento su base mondiale l'attivazione della relativa procedura deriva da una decisione unilaterale della società od ente controllante (opzione), rispetto cui l'azione delle società e degli enti controllati è del tutto servente alla realizzazione degli adempimenti necessari.

Soggetti consolidanti

Possono esercitare l'opzione per il consolidamento:

- a) le società ed enti residenti i cui titoli siano negoziati in mercati regolamentati, è da ritenere italiani od esteri;
- b) oppure le società ed enti controllati ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1), cod. civ. (controllo di diritto):
- b1) esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici;
- b2) o da persone fisiche residenti che non si qualifichino a loro volta, tenendo conto delle partecipazioni possedute da loro parti correlate, quali soggetti controllanti ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), del cod. civ. di altra società o ente commerciale residente o non residente.

Le società i cui titoli sono quotati in mercati regolamentati potrebbero quindi essere sia al vertice della catena di controllo delle società ed enti sotto-ordinati, sia non esservi, in quanto a loro volta controllate (direttamente) da persone fisiche, oppure da società od enti residenti o non residenti, ovunque collocati

Le società ed enti oggetto di controllo secondo le modalità indicate *sub b*1) e *b*2), per parte loro, non debbono essere necessariamente quotati in mercati regolamentati.

Le persone fisiche controllanti, in proprio o attraverso parti ad esse correlate, delle società od enti che intendono accedere alla tassazione su base mondiale, accentrata presso di sé, non debbono risultare contemporaneamente controllanti di altra società od ente. In questa situazione, difatti, pur riscontrandosi un vertice unitario di controllo da parte di persone fisiche, non potrebbe applicarsi, per i due ordini di società controllate risalenti alle stesse persone fisiche, il principio di tassazione di tutte le società estere controllate presenti nei due ordini di gruppi.

Relazione con il consolidato nazionale

La società controllante che si qualifica per l'esercizio dell'opzione per il consolidato mondiale non può, quale controllata, esercitare anche l'opzione per accedere al consolidato nazionale.

Qualora in un gruppo coesistano una società capogruppo quotata ed una società controllata a sua volta quotata, ciascuna delle quali abbia proprie controllate estere, la controllata quotata potrà attivare il proprio consolidato mondiale nella misura in cui:

- a) non entri nel consolidato nazionale della prima società quotata in veste di controllata;
- b) la prima società non decida a sua volta di attivare il proprio consolidato mondiale, il quale per la regola "all in" dovrà includere anche le società ed enti non residenti controllati, che si identifichino come tali per detta prima società tramite la società controllata quotata.

Le società residenti (quotate) controllate dalla capogruppo abilitata ad attivare il consolidato mondiale potranno attivare solo un proprio consolidato nazionale, alla duplice condizione che non siano incluse quali controllate nel consolidato della capogruppo e non abbiano partecipazioni estere il cui controllo risalga a detta capogruppo (dovendo diversamente fare parte del consolidato mondiale della capogruppo: art. 13, comma 2).

Ulteriormente, la capogruppo italiana potrà attivare — contemporaneamente — sia il consolidato mondiale con le proprie controllate estere, sia il consolidato nazionale con la controllata quotata che non abbia partecipazioni in società estere da includere nel consolidato mondiale, o con altre controllate non quotate, che non abbiano del pari partecipazioni in società estere da includere nel consolidato mondiale.

Consolidamento tramite controllate italiane (loro inclusione obbligatoria nel consolidato nazionale)

L'esercizio dell'opzione consente di imputare al soggetto controllante indipendentemente dalla distribuzione i redditi e le perdite prodotti dalle controllate non residenti di cui all'articolo 133 per la quota parte corrispondente alla quota di partecipazione agli utili dello stesso soggetto controllante e delle società controllate residenti di cui al punto successivo, tenendo conto della demoltiplicazione determinata dalla catena societaria di controllo.

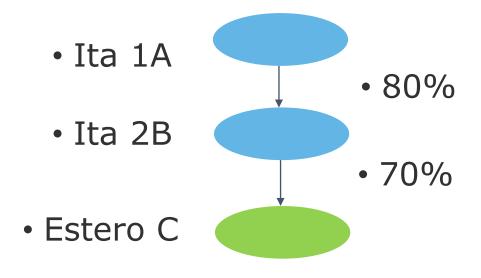
Nel caso in cui la partecipazione in una controllata non residente sia detenuta in tutto o in parte per il tramite di una o più controllate residenti, per la validità dell'opzione relativa al consolidato mondiale è necessario che la società controllante e ciascuna di tali controllate residenti esercitino l'opzione per il consolidato nazionale. In tal caso la quota di reddito della controllata non residente da includere nella base imponibile del gruppo corrisponde alla somma delle quote di partecipazione di ciascuna società residente di cui al presente comma.

Pertanto, la quota di reddito delle controllate estere da includere nella base imponibile "del gruppo" corrisponde alla somma delle quote di partecipazione di ciascuna società residente incluse nel consolidato nazionale, che partecipano verso l'estero, tenuto altresì conto dell'effetto di demoltiplicazione, nel caso in cui la partecipazione diretta verso l'estero inizi da un livello intermedio di partecipazione in sub-controllate estere e prosegua al disotto in società estere.

Consolidato mondiale Schema

la tassazione consolidata su base mondiale inizia "dalla linea italiana di confine verso l'estero", nei riguardi delle controllate estere.

Pertanto, se la capogruppo "A" controlla la residente "B" per l'80% e la "B" controlla la non residente "C" per il 70%, "A" consoliderà "B" per l'intero reddito (o perdita) di "B", nell'ambito della tassazione consolidata nazionale, caratterizzata dal consolidamento integrale. Contestualmente, "A" consoliderà per trasparenza (indipendentemente dalla distribuzione) il 70% del reddito di "C" e non il 56% di esso



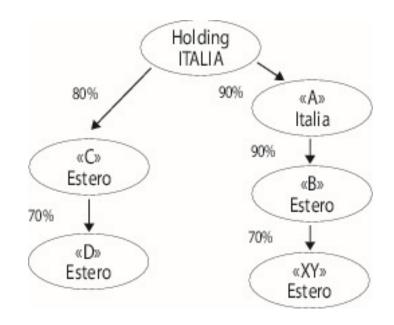
- Ita 1 consolida Ita 2 per il 100% (consolidato nazionale; metodo integrale); consolida Estero C per il 70%
- La demoltiplicazione (56%) rileva per accertare il requisito del controllo

Schema ulteriore - Più livelli partecipativi e demoltiplicazione del reddito

La Holding italiana consolida:

- (a) l'80% del reddito di "C" Estero;
- (b) il 56% del reddito di "D" Estero;
- (c) il 100% di "A" Italia (consolidamento integrale, essendo "A" residente, pur se oggetto di partecipazione per il solo 90%);
- (d) il 90% di "B" Estero;
- (e) il 63% di "XY" Estero,

realizzandosi una dimostrazione dei casi in cui rileva l'effetto di demoltiplicazione, nella determinazione del reddito



Consolidato mondiale Imputazione del reddito

A differenza di quanto stabilito per il consolidato nazionale, ove si richiede la corrispondenza di esercizio (quantomeno nel termine finale, se non iniziale, tenuto conto della possibilità di ingresso delle società costituite in corso d'anno) fra consolidante e consolidate, le società ed enti non residenti inclusi nel consolidato mondiale potrebbero avere esercizi non allineati, né tra loro, né rispetto alla consolidante italiana. Infatti, l'art. 131, comma 3, stabilisce che l'imputazione proporzionale del reddito della controllata estera avvenga nel periodo d'imposta del soggetto controllante "in corso alla data di chiusura dell'esercizio della società non residente".

Studio Tributario e Societario

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.

Deloitte