



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE

# Il Consolidato fiscale nazionale

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

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

a cura di  
Ambrogio Andrea Picolli

*i quaderni*



S.A.F. LUIGI MARTINO

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano





---

# Il Consolidato fiscale nazionale

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

*terza edizione*

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

a cura di  
Ambrogio Andrea Picolli

## I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

### Comitato Istituzionale:

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

### Comitato Scientifico:

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

### Comitato Editoriale:

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

### Commissione Diritto Tributario Nazionale

*Delegato del Consiglio:* Nicola Frangi, Andrea Zonca.

*Presidente della Commissione:* Massimiliano Sironi.

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

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

### Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

### Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

## INDICE

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

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

## INTRODUZIONE<sup>(\*)</sup>

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

L'istituto del consolidato fiscale ha preso atto della diffusione di una particolare forma di organizzazione delle imprese: quella dei gruppi di imprese facenti capo ad un unico soggetto economico.

In precedenza la disciplina fiscale non prendeva in considerazione il gruppo come tale. Essa, infatti, faceva riferimento esclusivamente al soggetto giuridico al quale il reddito faceva capo. Vi erano, tuttavia, alcune mitigazioni che sinteticamente si richiamano:

- **IVA consolidata** (DM 13 dicembre 1979)
- **Cessione delle eccedenze di imposte sul reddito delle persone giuridiche nell'ambito di società appartenenti allo stesso gruppo** (art. 43-ter, DPR n. 602/1973)
- **Riconoscimento di un credito d'imposta sui dividendi percepiti** (art. 14, DPR n. 917/1986, ante riforma)

Si trattava tuttavia di palliativi che non risolvevano alla radice tutti gli aspetti riferibili alle imprese facenti parte di un gruppo, poiché ciascuna di

---

<sup>(\*)</sup> A cura di Ambrogio Andrea Picoli, Dottore Commercialista in Milano, Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano.

esse veniva considerata ai fini della imposizione sul reddito come soggetto autonomo prescindendo dalla realtà economica di appartenenza ad un unico gruppo. Nella considerazione quindi della realtà economica sottostante ai gruppi, nonché del fatto che la mancanza di una tassazione di gruppo rendeva meno competitivo il nostro Paese rispetto ad altri dove il consolidato fiscale era già applicato da tempo, il Legislatore nazionale aveva finalmente introdotto questo istituto nell'ordinamento giuridico.

Il provvedimento di attuazione è il D.Lgs. 12.12.2003, n. 344 “[Riforma dell'imposizione sul reddito delle società a norma dell'art. 4 della Legge Delega 7 aprile 2003, n. 80](#)”, in vigore dall'1.1.2004, che ha disciplinato i requisiti del controllo, l'irrevocabilità dell'esercizio dell'opzione, il riallineamento dei valori fiscali in caso di precedenti svalutazioni di partecipazioni, il regime fiscale delle perdite anteriori alla tassazione di gruppo, la totale (ora parziale) esclusione dalla formazione del reddito imponibile per i dividendi distribuiti dalle società consolidate, la necessità dell'identità del periodo d'imposta, la solidarietà fra le società partecipanti al consolidamento per l'adempimento degli obblighi tributari, prevedendo altresì specifiche rettifiche nella determinazione del reddito fiscale consolidato coerenti con la disciplina del TUIR allora in vigore.

La disciplina originaria del consolidato fiscale è stata profondamente modificata dalla L. 24 dicembre 2007, n. 244 ([Finanziaria 2008](#)), che ha adeguato la disciplina del consolidato fiscale ai nuovi contenuti del TUIR risultanti dalle modifiche apportate. Nel corso del tempo sono stati inoltre chiariti numerosi aspetti di dubbia interpretazione. Data la rilevanza dell'istituto, le Circolari che vengono emesse dall'Agenzia delle Entrate su aspetti della tassazione delle imprese trattano di solito anche le specifiche implicazioni che attengono all'applicazione delle norme sul Consolidato fiscale. Ciò si è verificato, per esempio, per i chiarimenti forniti in tema di [operazioni straordinarie, di deducibilità degli interessi passivi](#), per la deduzione del [10% IRAP](#) dall'imponibile IRES e per l'adesione al processo verbale di constatazione.

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



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

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

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

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

In questo Quaderno verranno trattati gli aspetti più rilevanti dal punto di vista applicativo del consolidato fiscale nazionale, essendo il consolidato fiscale mondiale circoscritto a situazioni poco frequenti e sottoposto a vincoli ed adempimenti che lo rendono poco praticabile e, quindi, raramente riscontrabile nella pratica. Questa terza edizione del Quaderno tiene quindi conto dei chiarimenti forniti e delle modifiche normative intervenute sino al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 novembre 2015 previsto dal D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c,d, decreto internazionalizzazione) per la designazione della controllata che esercita funzioni di controllante.

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

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

---

<sup>(1)</sup> Avvocato Cassazionista in Milano, Commissione Diritto Tributario Nazionale ODCEC Milano.