



# Il consolidato fiscale nazionale

Relatore: ***Dott.<sup>4</sup> Maurizio Bacchiega***

- membro della Commissione Nazionale Digitalizzazione, semplificazione e razionalizzazione del calendario fiscale
- coordinatore della commissione Imposte Dirette dell'ordine di Brescia

# Contenuti:

2

1. Premessa
2. Riferimenti normativi e contabili
3. Condizioni di accesso al regime (forma giuridica, residenza, rapporti di controllo, identità degli esercizi sociali, soggetti non ammessi al consolidato nazionale)
4. Gli adempimenti iniziali (esercizio dell'opzione, l'elezione del domicilio della consolidata presso la consolidante, stipula degli accordi di consolidamento)
5. Effetti del consolidamento (determinazione del reddito complessivo globale, utilizzo delle perdite fiscali, utilizzo di eccedenze d'imposta, utilizzo del credito per imposte pagate all'estero, utilizzo dell'eccedenza ACE)
6. Dichiarazioni annuali e versamenti



# Contenuti:

7. Cessazione del consolidato fiscale
8. Disconoscimento della validità del consolidato
9. Operazioni di riorganizzazione (fusione, scissione, conferimento, trasformazione, liquidazione volontaria, trasferimento all'estero della residenza)
10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale (consolidante e consolidate)



# 1. Premessa

4

L'adesione al consolidato fiscale nazionale consente la determinazione di un **unico reddito complessivo ai fini IRES** per tutte le società che partecipano alla tassazione di gruppo.

Il consolidato fiscale nazionale non prevede obbligo di redigere il bilancio consolidato civilistico.

Il reddito complessivo risulta dalla somma algebrica degli imponibili e delle perdite fiscali "rettificati" di ciascuna società partecipante, inclusa la capogruppo.

L'istituto non rileva ai fini IRAP.

Il consolidato fiscale non determina l'insorgere di una nuova soggettività tributaria del gruppo.



# 1. Premessa

5

I principali vantaggi offerti da questo meccanismo di tassazione consistono nella possibilità di compensare infragruppo, gli utili e le perdite, le eccedenze e i crediti di imposta delle varie società facenti parte del perimetro di consolidamento e, in alcuni casi, di dedurre le eccedenze di interessi passivi indeducibili individualmente.



## 2. Riferimenti normativi e contabili

6

Normativa:

- D.p.r 917-86 (TUIR), articoli da 117 a 129;
- Decreto ministeriale 9 giugno 2004 (Gazzetta Ufficiale 15 giugno 2004, numero 138);

Prassi contabile:

- Documento OIC n. 25 appendice E;
- Documento interpretativo n. 2 del documento OIC n. 25



### 3. Condizioni di accesso al regime

7

Per accedere al consolidato occorre che le partecipanti soddisfino determinati **requisiti**:

- forma giuridica;
- residenza;
- rapporto di controllo;
- identità dell'esercizio sociale.

Il consolidato fiscale può coinvolgere anche solo alcuni soggetti del gruppo, non necessariamente tutti.

L'opzione per partecipare al consolidato fiscale deve essere esercitata dai soggetti in qualità di **consolidante** o di **consolidata**; non è possibile che un soggetto presenti l'opzione sia in qualità di consolidante sia in qualità di consolidata.



### 3. Condizioni di accesso al regime La forma giuridica

I soggetti che partecipano al consolidato fiscale devono avere delle **forme giuridiche specifiche**, che possono variare a seconda che si tratti di consolidante o consolidata (art 117 c. 1 e 2 TUIR).

Forma giuridica che deve avere l'entità **consolidante**



- Una tra:
- S.p.a;
  - S.r.l;
  - S.a.p.a;
  - Cooperativa;
  - Società di mutua assicurazione;
  - Ente commerciale

Forma giuridica che deve avere l'entità **consolidata**



- Una tra:
- S.p.a;
  - S.r.l;
  - S.a.p.a;



### 3. Condizioni di accesso al regime

#### La residenza

Le **entità consolidate** devono essere **residenti in Italia** (art 117 TUIR).

La **consolidante può anche risiedere all'estero**, alle seguenti condizioni (art 117 c. 2 TUIR):

- Il suo paese di residenza (UE o extra UE) deve aver stipulato con l'Italia una convenzione contro le doppie imposizioni che consenta un adeguato scambio di informazioni;
- deve esercitare in Italia un'attività d'impresa, mediante una Stabile Organizzazione, nel cui patrimonio è compresa la partecipazione in ciascuna società controllata inclusa nel consolidato.



### 3. Condizioni di accesso al regime La residenza

La **holding non residente** non può però svolgere esclusivamente attività di mera detenzione di partecipazioni in società residenti al solo scopo di percepirne i frutti (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E).



### 3. Condizioni di accesso al regime

#### La residenza

11

La **società estera** che, sulla base della normativa nazionale (art 73, c. 5 bis TUIR), è considerata fiscalmente residente in Italia può, in presenza delle altre condizioni richieste dalla legge, optare per l'applicazione del regime del consolidato nazionale (Ris. AE 30 ottobre 2008 n. 409/E).



### 3. Condizioni di accesso al regime La residenza

Se il **soggetto estero si trasferisce in Italia**, può accedere al consolidato, sin dall'esercizio nel corso del quale avviene il trasferimento, a condizione che:

- ▶ abbia effettivamente maturato, relativamente al medesimo esercizio, lo status di residente fiscale italiano (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E);
- ▶ la sua forma giuridica sia equiparabile ad una di quelle previste per accedere al consolidato (Ris. AE 12 Agosto 2005 n. 123/E).

L'eventuale situazione di doppia residenza che, in base ad un trattato bilaterale, venga risolta considerando la società fiscalmente estera comporta la decadenza dal consolidato con efficacia retroattiva.



### 3. Condizioni di accesso al regime Il rapporto di controllo

Il consolidato fiscale è ammesso a condizione che si verifichino congiuntamente i seguenti requisiti in termini di **controllo** (art 117 c.1 e art 120 c. 1 TUIR, art 3 D.M. 9 giugno 2004):

1. la controllante eserciti sulle controllate un **controllo di diritto**, ovvero detenga la maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria come previsto dall'art 2359, c.1, n.1 del C.C.;
2. la controllante posseda, direttamente o indirettamente, una **partecipazione al capitale sociale della controllata superiore al 50%**;
3. la controllante posseda, direttamente o indirettamente, un **diritto all'utile di bilancio della controllata superiore al 50%**;



### 3. Condizioni di accesso al regime Il rapporto di controllo

Con riferimento ai requisiti 2. e 3., si precisa che occorre tenere conto anche delle partecipazioni possedute indirettamente, con l'applicazione della “**demoltiplicazione**” prodotta dalla catena societaria di controllo e non considerando le azioni prive del diritto di voto.

Il requisito del controllo deve sussistere sin **dall'inizio di ogni esercizio** per il quale si esercita l'opzione e sino alla chiusura dello stesso (art. 120 c. 2 TUIR).

In virtù di quanto detto in precedenza, si ha che il perimetro di consolidamento del consolidato fiscale risulta essere diverso da quello previsto per la redazione del bilancio consolidato civilistico.



### 3. Condizioni di accesso al regime Il rapporto di controllo - esempi

La Cir. AE 53/E del 20 dicembre 2004 presenta alcuni esempi di possibili tipologie di consolidamento.

**Esempio 1:** La società A possiede il 100% della società B che, a sua volta possiede il 100% di C.



Bilancio consolidato civilistico:  $A + B + C$

Bilancio consolidato fiscale:

- $A + B$  e/o  $A + C$ ;
- $A + B$  o  $B + C$ .



### 3. Condizioni di accesso al regime

#### Il rapporto di controllo - esempi

**Esempio 2:** La società A possiede il 70% della società B che, a sua volta, possiede il 60% di C.



Bilancio consolidato civilistico:  $A + B + C$ .

Consolidato fiscale:

➔  $A + B$  oppure  $B + C$ .

Il consolidato fiscale di A su C **non è possibile** poiché:  $70\% \times 60\% = 42\%$  (meccanismo demoltiplicativo). La percentuale di controllo non supera il 50% e pertanto il consolidato fiscale non è ammissibile.



### 3. Condizioni di accesso al regime Identità degli esercizi sociali

Le società partecipanti al consolidamento devono avere un **esercizio sociale omogeneo**, ossia avere la medesima data di chiusura (art. 119 c. 1 lettere a) e c) TUIR).

La Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E specifica che le entità, già esistenti, che deliberano l'anticipazione della data di chiusura dell'esercizio (per renderla omogenea a quella degli altri partecipanti), **possono optare per il consolidato**, essendo irrilevante la data di inizio del loro esercizio.



### 3. Condizioni di accesso al regime Identità degli esercizi sociali

La Circ. AE 13 marzo 2009 n. 8/E evidenzia che nel caso di chiusura anticipata dell'esercizio **con consolidato nazionale in corso**:

- Il consolidato si **interrompe** se l'anticipazione della chiusura dell'esercizio riguarda solo la **consolidante**;
- Il consolidato si **interrompe** nei confronti della **sola consolidata** se l'anticipazione della chiusura dell'esercizio riguarda solo la **consolidata**;
- Il consolidato **non si interrompe** se l'anticipazione della chiusura dell'esercizio riguarda sia la **consolidante** che la **consolidata**.



### 3. Condizioni di accesso al regime Identità degli esercizi sociali

La **società neocostituita**, affinché possa partecipare al consolidato, deve avere un esercizio sociale **omogeneo** a quello delle altre società che adottano la tassazione di gruppo.

Nel caso di durata del primo esercizio superiore all'anno, l'omogeneità è verificata se la data di chiusura coincide con quella delle altre partecipanti (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E).



### 3. Condizioni di accesso al regime

Identità degli esercizi sociali – società neocostituite

Se la società **neocostituita**:

- svolge il ruolo di **consolidata**, essa potrà partecipare al consolidato fiscale nazionale dall'esercizio di fondazione solo se la costituzione è avvenuta entro il termine utile per l'esercizio dell'opzione (art. 2 c.1 D.M. 9 giugno 2004);
- svolge il ruolo di **consolidante**, essa potrà partecipare al consolidato fiscale nazionale dall'esercizio di costituzione **solo se** (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E):
  - anche la società controllata è neocostituita e la data di costituzione di quest'ultima è contestuale o successiva alla data di costituzione della consolidante;



### 3. Condizioni di accesso al regime Identità degli esercizi sociali – società neocostituite

- la consolidante neocostituita è subentrata ad un soggetto preesistente per effetto di una successione a titolo universale. Ciò è possibile a condizione che il soggetto preesistente ed estinto avesse detenuto, sin dall'inizio del periodo d'imposta, una partecipazione di controllo nella società che si intende consolidare e che non avesse già esercitato, a sua volta, l'opzione per il consolidato.



### 3. Condizioni di accesso al regime Soggetti non ammessi al consolidato nazionale

**Non possono accedere** al consolidato fiscale nazionale (art. 126 e art 160 c. 1 TUIR, art 4 D.M. 9 giugno 2004):

- ▶ i soggetti sottoposti a fallimento, liquidazione coatta amministrativa e ad amministrazione straordinaria. In tal caso, se l'esercizio dell'opzione è già avvenuto, gli effetti cessano *ex tunc*, ossia dall'inizio dell'esercizio in cui è avvenuta la dichiarazione o il provvedimento che ha dato inizio alla procedura concorsuale in questione;
- ▶ Le società che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale (possono aderire al consolidato le società che hanno optato per il regime della trasparenza in qualità di soci partecipanti);



### 3. Condizioni di accesso al regime Soggetti non ammessi al consolidato nazionale

- ▶ i soggetti che, pur ricadendo nell'ambito di applicazione delle regole per la determinazione del reddito ai fini dell'IRES, usufruiscono di agevolazioni relativamente all'aliquota IRES;
- ▶ i soggetti che esercitano l'opzione per la *Tonnage Tax*;



## 4. Gli adempimenti iniziali

### L'esercizio dell'opzione

Ai fini di aderire al consolidato nazionale il soggetto consolidante e il soggetto consolidato devono esercitare **congiuntamente** l'apposita **opzione** che (artt 117 e 119 TUIR):

- ▶ ha una durata di 3 esercizi;
- ▶ una volta esercitata è irrevocabile;
- ▶ può essere rinnovata.

L'opzione prevede l'inclusione nel consolidamento di più soggetti consolidati e, generalmente, presuppone per la consolidante l'esercizio di tante opzioni congiunte quante sono le controllate che optano per la tassazione di gruppo.



## 4. Gli adempimenti iniziali

### L'esercizio dell'opzione

L'opzione può essere esercitata, in qualità di consolidata, anche a decorrere da un esercizio successivo a quello in cui ha avuto inizio il consolidato fiscale (art. 2 c. 3 D.M. 9 giugno 2004). La consolidata subentrante esercita l'opzione che sarà vincolante per il triennio successivo, congiuntamente con la consolidante (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E). In questo modo si realizza un **consolidato con scadenze differenziate** (ciascuna opzione, infatti, ha un'efficacia triennale a partire dal periodo d'imposta in cui è validamente esercitata).



## 4. Gli adempimenti iniziali

### L'esercizio dell'opzione - modalità

Per quanto riguarda la **modalità** di esercizio dell'opzione, si segnala che nel D.lgs. 175/2014 (art 16) è stato previsto **l'abbandono del Modello** che in passato veniva trasmesso all'Agenzia delle Entrate al fine di perfezionare l'opzione.

A partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2014 si rende necessario **indicare l'opzione nella dichiarazione** presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione.

In particolare, la **consolidante** comunicherà l'esercizio dell'opzione compilando l'apposita sezione del quadro OP (sezione II) della dichiarazione dei redditi (tale modalità vale anche per la comunicazione del **rinnovo**).



## 4. Gli adempimenti iniziali

### L'esercizio dell'opzione - modalità

Non trovano rappresentazione in dichiarazione altri eventi connessi al consolidato fiscale, quali:

- ▶ la comunicazione dell'interruzione della tassazione di gruppo;
- ▶ la comunicazione per l'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto in caso di mancato rinnovo dell'opzione.

Pertanto deve essere fornita specifica evidenza attraverso **separata indicazione** da inviare entro 30 giorni decorrenti, rispettivamente, dal verificarsi dell'evento interruttivo o dal termine della presentazione della dichiarazione (Circ. AE 30 dicembre 2014, n. 31/E, par. 7)



## 4. Gli adempimenti iniziali

### L'elezione del domicilio

E' prevista **l'obbligatorietà** per ciascuna controllata di **eleggere il domicilio presso la società o ente controllante** ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione.

L'elezione del domicilio è **irrevocabile** fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione oggetto di controllo fiscale (art 119, c. 1 lett. c. TUIR)



## 4. Gli adempimenti iniziali

### Stipula degli accordi di consolidamento

Gli **accordi di consolidamento** (o Patto/Regolamento di consolidamento) sono degli accordi scritti con cui si va a normare la reciproca assegnazione di somme in compensazione degli eventuali vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti dai vari soggetti partecipanti al consolidamento.

Questo consente di applicare correttamente anche **l'esclusione da tassazione** prevista per queste somme (art 118, c. 4 TUIR).

Il contratto di consolidamento può essere redatto:

- mediante accordi di natura bilaterale tra la consolidante e le singole consolidate;
- mediante lo strumento del contratto plurisoggettivo.



## 4. Gli adempimenti iniziali

### Stipula degli accordi di consolidamento

Il **contenuto** degli accordi, generalmente, definisce:

- ▶ la remunerazione per il trasferimento dell'imponibile (positivo o negativo). Ossia si definiscono le somme che devono essere percepite/versate a fronte dei vantaggi fiscali attribuiti/percepiti;
- ▶ il criterio di utilizzo delle perdite fiscali prodotte dalle società del gruppo (situazione in cui le perdite generate a livello di gruppo sono superiori agli imponibili positivi);
- ▶ gli effetti dell'interruzione o del mancato rinnovo della tassazione di gruppo e modalità di riattribuzione delle perdite non utilizzate (art 124 c. 4 TUIR)



## 5. Effetti del consolidamento

31

L'utilizzo della tassazione di gruppo determina particolari modalità:

- di **determinazione del reddito da assoggettare ad IRES** (inteso come reddito complessivo di gruppo);
- di **utilizzo delle perdite ante e post consolidato**;
- di **utilizzo delle eccedenze d'imposta**;
- di **utilizzo del credito per imposta pagata all'estero**;
- di **utilizzo delle eccedenza ACE individuali**.



## 5. Effetti del consolidamento

Determinazione del reddito complessivo globale

Il **reddito globale** è la somma algebrica dei redditi complessivi netti della consolidante e di tutte le società consolidate.

I redditi delle società consolidate devono essere assunti **per intero**, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione in esse detenute dal soggetto consolidante.

Si possono individuare 3 step per la determinazione del reddito globale (art 118 c. 1 TUIR e Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E):



## 5. Effetti del consolidamento

Determinazione del reddito complessivo globale

- 1. Ciascun soggetto partecipante al consolidato determina il proprio reddito autonomamente.** Quindi apporterà all'utile o alla perdita risultante dal conto economico del proprio bilancio d'esercizio le variazioni fiscali in aumento o in diminuzione del reddito d'impresa;



## 5. Effetti del consolidamento

Determinazione del reddito complessivo globale

**2. La consolidante somma algebricamente al proprio reddito i redditi complessivi netti di ciascuna consolidata.**

**N.B:** Il consolidamento del reddito avviene per l'intero importo, indipendentemente dalla quota di partecipazione detenuta.

**3. La consolidante apporta l'eventuale variazione ("rettifica di consolidamento"), relativa agli interessi passivi indeducibili individualmente da parte di ciascuna partecipata.**



## 5. Effetti del consolidamento

### Determinazione del reddito complessivo globale

In merito agli **interessi passivi**, si specifica che quelli che risultano indeducibili in capo a ciascuna partecipante possono essere compensati con l'utilizzo di eventuali **eccedenze di ROL** trasferite al consolidato, nello stesso periodo d'imposta, da altre società appartenenti al gruppo. Le eccedenze di interessi passivi, non dedotte in precedenti esercizi e riportate negli esercizi successivi dalla singola partecipata, possono essere trasferite al consolidato solo se si sono generate in periodi in cui l'opzione per il consolidamento era già valida; in caso contrario rimangono di esclusiva pertinenza della società che le ha prodotte.

Le eventuali **eccedenze di ROL** del periodo non utilizzate per la deduzione individuale degli interessi passivi, oltre che essere trasferite al consolidato, possono inoltre essere riportate negli esercizi successivi dal medesimo soggetto che le ha generate.



## 5. Effetti del consolidamento

### Determinazione del reddito complessivo globale

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra soggetti partecipanti al consolidato in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti (cosiddetti “**vantaggi compensativi**”) a seguito della tassazione di gruppo (art 118 c. 4 TUIR).

Queste somme sono **irrilevanti** (anche ai fini IRAP e IVA) nei limiti dell'imposta teorica calcolata sul vantaggio o svantaggio trasferito (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E e Circ. AE 19 febbraio 2008 n. 12/E).

La regola si applica anche nel caso di versamenti effettuati per compensare gli oneri connessi all'interruzione o al mancato rinnovo del consolidato (artt 124 c. 6 e 125 c. 3 TUIR).



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo delle perdite fiscali

In base all'esercizio in cui le perdite fiscali sono state realizzate, si possono distinguere tre situazioni:

1. Perdite prodotte ante consolidato;
2. Perdite prodotte durante il consolidato;
3. Perdite prodotte dopo la cessazione del consolidato.

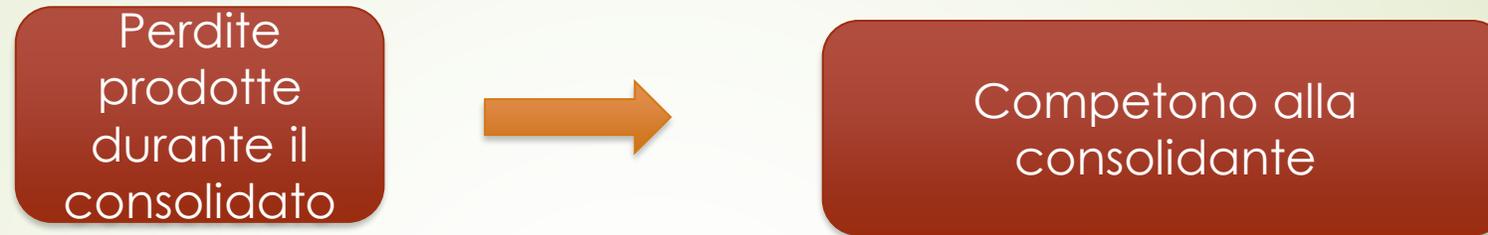


Quindi ciascun soggetto compensa le proprie perdite pregresse con i propri imponibili individuali, trasferendo al consolidato solo il saldo risultante (art 118 c. 2 TUIR, art 7 c. 1 lett. a D.M. 9 giugno 2004)



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo delle perdite fiscali



Le perdite conseguite negli esercizi di validità dell'opzione competono alla consolidante (art 118 c. 1 TUIR e art 9 c. 2 D.M. 9 giugno 2004).

Se l'ammontare delle perdite generate dalle partecipanti al consolidato è superiore agli imponibili, il risultato è la **perdita di consolidato**.

Il **riporto a nuovo** delle perdite compete esclusivamente alla **consolidante** nel rispetto delle regole ordinarie (art 84 TUIR), salvo eventuale riattribuzione di parte delle perdite alle società che le hanno prodotte, a seguito di interruzione o mancato rinnovo del consolidato.



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo delle perdite fiscali

In merito alle **perdite fiscali prodotte durante il consolidato**, si precisa che la possibile **trasformazione della DTA in credito d'imposta** opera a livello di singola società (consolidante o consolidata) ed a condizione che la stessa:

- abbia operato nella propria dichiarazione una variazione in diminuzione rilevante;
- abbia evidenziato in dichiarazione una perdita fiscale;
- abbia iscritto in bilancio le DTA relative alla perdita fiscale.



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo delle perdite fiscali

A seguito della trasformazione, la perdita trasferibile al consolidato deve essere ridotta dell'importo corrispondente alle DTA trasformate (Cir. AE 28 settembre 2012 n. 37/E)



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo delle perdite fiscali

41

Perdite post  
consolidato



Le perdite ancora disponibili alla cessazione del regime possono essere attribuite:

- alla consolidante;
- proporzionalmente alle società che le hanno prodotte;
- alle società che le hanno prodotte secondo criterio diverso dal precedente.

Il criterio che viene adottato per l'attribuzione delle perdite ancora disponibili alla cessazione del regime di tassazione di gruppo deve essere specificato al momento dell'esercizio dell'opzione (art 125 c. 2 TUIR, art 124 c.4 TUIR e art 13 c.8 D.M. 9 giugno 2004).



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo di eccedenze d'imposta

I soggetti che aderiscono alla tassazione di gruppo possono trasferire, ai fini della compensazione dell'IRES di gruppo (e nei limiti del suo ammontare), le **eccedenze d'imposta** che sono utilizzabili ai fini della compensazione.

Le eccedenze possono essere utilizzate dalla consolidante **a partire dall'inizio del periodo d'imposta di efficacia del consolidato** (Cir. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E).



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo di eccedenze d'imposta – eccedenze IRES

Le modalità di utilizzo delle **eccedenze IRES** variano in relazione al periodo in cui esse si sono formate (art 118 TUIR e art 7 lett. b D.M. 9 giugno 2004). Si possono avere due situazioni:

1. Eccedenze IRES prodotte ante consolidato;
2. Eccedenze IRES prodotte durante il consolidato.

Eccedenze IRES formatesi in esercizi antecedenti il consolidato



Possono essere utilizzate alternativamente dalla consolidante o dalle società cui competono, nei limiti dell'IRES dovuta dal gruppo.



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo di eccedenze d'imposta – eccedenze IRES

Eccedenze IRES  
formatesi durante  
il consolidato



Le partecipanti trasferiscono **obbligatoriamente**, per l'intero ammontare, le proprie eccedenze IRES al consolidato .

In questa situazione, si determina **un'unica eccedenza IRES**, rimborsabile o riportabile a nuovo, che compete, di regola, alla **consolidante**.

A quest'ultima viene riconosciuta la possibilità di poter **trasferire** le eccedenze IRES sia a favore dei soggetti partecipanti al consolidato, sia a favore di soggetti non partecipanti al consolidato (ad esempio per utilizzarla in compensazione con propri debiti tributari o previdenziali -

Circ. n. 45/18, L. n. 188/2005, art. 35 (5). Il trasferimento



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo di eccedenze d'imposta – eccedenze IRES

Alla consolidante è riconosciuta la possibilità di poter **trasferire** le eccedenze IRES sia a favore dei soggetti partecipanti al consolidato, sia a favore di soggetti non partecipanti al consolidato (ad esempio per utilizzarla in compensazione con propri debiti tributari o previdenziali - Circ. AE 18 luglio 2005 n. 35/E).

Il trasferimento dell'eccedenza IRES generatasi nella dichiarazione consolidata da parte della consolidante deve essere opportunamente **segnalato in dichiarazione** (art 43 ter c.3 D.P.R. 602/73 e Circ. AE 28 settembre 2012 n. 38/E e Ris. AE 11 maggio 2012 n. 46/E)



## 5. Effetti del consolidamento

46

Utilizzo di eccedenze d'imposta – eccedenze diverse da IRES

Per i crediti utilizzabili in compensazione e le eccedenze d'imposta diverse dall'IRES (IVA, IRAP ...) vige la **regola generale** secondo cui i soggetti partecipanti al consolidato li possono attribuire alla consolidante, ai fini della compensazione con l'imposta di gruppo, nei limiti dell'importo dovuto dalla consolidante a tale titolo (art 7 c. 1 lett. b) D.M. 9 giugno 2004 e Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E).

Esistono, comunque, delle **limitazioni** all'importo trasferibile singolarmente (Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E):

- **Eccedenze di imposta diverse dall'IRES:** l'importo non può eccedere il limite annuo di 1 milione di euro (art 9 D.L. 35/2013 e Circ. Min. 3 settembre 1998 n. 211/E);
- **Crediti derivanti da agevolazioni:** l'importo non può eccedere il limite annuo di euro 250.000.



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo del credito per imposte pagate all'estero

L'individuazione del credito per imposte pagate all'estero (ex art 165 TUIR) **spetta alla società consolidante.**

Le società **consolidate** si limitano ad indicare nella dichiarazione individuale il reddito che esse hanno prodotto nel paese estero, la relativa imposta pagata e a trasferire tali informazioni alla consolidante.

La **determinazione del credito per imposte pagate all'estero** in sede di consolidato si caratterizza per il fatto di (art. 118 c. 1 bis TUIR, artt. 7 c.1 lett. c) e 9 c. 4 D.M. 9 giugno 2004):



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo del credito per imposte pagate all'estero

- ▶ intendere per reddito complessivo il reddito globale del gruppo consolidato, al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in deduzione;
- ▶ considerare come quota di imposta italiana quella dovuta dal gruppo;
- ▶ calcolare la quota di imposta italiana (fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera) separatamente per ciascun soggetto partecipante al consolidato e per ciascuno stato estero di produzione.

L'art 118 c. 1 bis TUIR specifica che nelle ipotesi di **interruzione della tassazione di gruppo** prima del compimento del triennio o di **mancato rinnovo dell'opzione**, il diritto al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza di imposta (di cui all'art 165 c. 6 TUIR, ossia imposta italiana o estera) compete ai soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero (quindi non alla consolidante).



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo dell'eccedenza ACE

**L'ACE** (Aiuto alla Crescita Economica) è stato introdotto nell'ordinamento italiano con l'art 1 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito dalla L. 22 dicembre n. 214.

La **finalità** dell'ACE è favorire la capitalizzazione delle imprese mediante una riduzione dell'imposizione dei redditi derivanti dal finanziamento con capitale di rischio.

Ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo è tenuta a **calcolare su base individuale la deduzione ACE**, la quale è da essa utilizzabile sino a concorrenza del proprio reddito complessivo netto.

Le eventuali **eccedenze** sono trasferite al consolidato e sono ammesse in diminuzione del reddito complessivo globale netto del gruppo sino a concorrenza dello stesso (art 6 c. 1 D.M 14 marzo 2012).



## 5. Effetti del consolidamento

### Utilizzo dell'eccedenza ACE

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 (Circ. AE 23 maggio 2014 n. 12/E).

**L'eccedenza che non è trasferita** al gruppo in quanto il reddito di questi è incapiente, può essere riportata nei periodi d'imposta successivi per la determinazione del reddito imponibile di ciascuna partecipante oppure può essere trasformata in credito IRAP (sulle modalità di fruizione di quest'ultimo consultare la Circ. AE 3 giugno 2015 n. 21/E – parte I).

Le **eccedenze ACE generate anteriormente all'esercizio dell'opzione** per il consolidato non sono attribuibili al consolidato e sono ammesse in deduzione dal reddito complessivo netto dichiarato delle singole società (art 6 c. 1 D.M 14 marzo 2012) o possono essere convertite in credito d'imposta IRAP utilizzabile dalla stessa (Circ. AE 3 giugno 2015 n. 21/E – parte I).



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti

### Dichiarazione dei redditi

51

**Ogni società** partecipante alla tassazione di gruppo deve presentare la propria **dichiarazione dei redditi**, secondo le **modalità e nei termini ordinari**. Inoltre, **la consolidante** dovrà presentare anche la dichiarazione di gruppo (cosiddetto "**modello CNM**") (art 121 c.1 lett a) e art 122 c. 1 TUIR, art 7 c. 1 lett. a) D.M. 9 giugno 2004).

Nella compilazione delle **dichiarazioni individuali** si specifica che:

- il quadro RN (relativo alla determinazione dell'IRES) non deve essere compilato in quanto le singole società non procedono alla liquidazione dell'imposta. Ogni partecipante dovrà, invece, compilare il quadro GN dove si inseriscono tutte le informazioni necessarie per la compilazione del "modello CNM";
- devono essere indicate le ritenute subite, le detrazioni e i crediti d'imposta spettanti, gli acconti versati, i componenti negativi di reddito dedotti extracontabilmente;



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti

### Dichiarazione dei redditi

- ▶ non devono essere effettuate le liquidazioni relative ai crediti per imposte pagate all'estero. Queste informazioni saranno trasmesse alla consolidante per consentirle di effettuare il calcolo globale;
- ▶ il quadro RF, oltre a contenere le normali variazioni fiscali applicate in base alle disposizioni normative, presenta anche gli interessi passivi indeducibili e l'eccedenza di ROL trasferiti al consolidato.

Il **Modello CNM** viene compilato dalla **società consolidante**. In tale dichiarazione si presenta il reddito di gruppo calcolato come somma algebrica dei redditi dichiarati da ciascuna delle società partecipanti, apportando le rettifiche derivanti dal consolidamento.



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti

### Versamenti

Gli obblighi di versamento delle imposte, a saldo e in acconto, spettano **esclusivamente alla consolidante** (art 118 c. 3 TUIR).

**L'acconto** è determinato sulla base del reddito complessivo del gruppo; si può utilizzare sia il metodo “**storico**” che quello “**previsionale**”.

I **termini di versamento** dipendono dall'approvazione del bilancio della società od ente consolidante.



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti

### Versamenti

54

Nel **primo esercizio di validità dell'opzione**, la determinazione **dell'acconto** dovuto dalla consolidante è effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi delle singole società relativi all'esercizio precedente. Si può, anche nel primo esercizio di validità dell'opzione, determinare l'acconto con il **metodo previsionale** (art 6 D.M. 9 giugno 2004 e Circ. AE 20 dicembre 2004 n. 53/E).



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti

### Versamenti

Nel caso di **interruzione del consolidato**, entro i 30 giorni successivi (art 124 c. 2 e 3 TUIR):

- la **società o l'ente controllante** deve integrare quanto versato a titolo d'acconto se il versamento complessivamente effettuato è inferiore a quello dovuto relativamente alle società per le quali continua la validità dell'opzione. Laddove, invece, il versamento effettuato a titolo d'acconto è superiore a quello dovuto per i soggetti che permangono nel consolidato, la consolidante può attribuire i versamenti eccedenti alla consolidata nei cui confronti si sia verificata la causa di interruzione/decadenza;
- la **consolidata uscente** deve ricalcolare l'acconto dovuto in base al proprio reddito individuale precedentemente comunicato alla consolidante ed eventualmente effettuare il versamento integrativo.



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti

### Versamenti

In caso di **mancato rinnovo del consolidato**, l'art 125 TUIR prevede che gli obblighi di acconto si calcolano relativamente a ciascuna società singolarmente considerata con riferimento ai redditi propri così come comunicati alla consolidante ed eventualmente effettuare il versamento integrativo.



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti Responsabilità della consolidante

Il soggetto **consolidante** è responsabile (art 127 TUIR e Circ. AE 31 ottobre 2007 n. 60/E):

- ▶ per le **maggiori imposte accertate e interessi**, riferiti al reddito complessivo di gruppo;
- ▶ per le **somme che risultino dovute**, in base alla dichiarazione dei redditi del consolidato, a seguito dell'attività di **liquidazione** sulla dichiarazione dei redditi del consolidato o di **controllo** formale riferito alle dichiarazioni dei redditi di ciascun soggetto partecipante al consolidato;
- ▶ **solidalmente con ciascuna controllata** per il pagamento delle **sanzioni** irrogate al soggetto che ha commesso la violazione.



## 6. Dichiarazioni annuali e versamenti Responsabilità della consolidata

Ogni soggetto **consolidato** è solidalmente responsabile con la consolidante per (art 127 c. 2 TUIR):

- ▶ le **maggiori imposte accertate e interessi**, riferiti al proprio reddito;
- ▶ le somme che risultino dovute a seguito dell'**attività di controllo** e all'**attività di liquidazione** riferita alla propria dichiarazione dei redditi;
- ▶ per la **sanzione** correlata alla maggior imposta accertata riferita al reddito complessivo globale in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile.



## 7. Cessazione del consolidato fiscale

59

La cessazione del consolidato fiscale si ha in caso di **mancato rinnovo dell'opzione** al termine del triennio (art 125 TUIR).

**L'interruzione anticipata** è ammessa (art 124 c.1 e 126 c. 2 TUIR e art 13 D.M. 9 giugno 2004):

- ▶ quando il requisito del controllo venga meno, per qualsiasi motivo, prima del compimento del triennio;
- ▶ in caso di fusione della società o ente controllante con società o enti non inclusi nel consolidato;
- ▶ in caso di fallimento, di liquidazione coatta amministrativa o di liquidazione giudiziale;



## 7. Cessazione del consolidato fiscale

60

- in caso di trasformazione di una società soggetta ad IRES in società non soggetta a tale imposta;
- in caso di trasformazione della consolidata in un soggetto avente natura giuridica diversa rispetto a quelle ammesse;
- in caso di fusione propria (o per incorporazione) di società consolidata con (o in) società non inclusa nel consolidato;
- in caso di opzione da parte della consolidante, congiuntamente con altra società, per la tassazione di gruppo in qualità di consolidata.



## 7. Cessazione del consolidato fiscale

61

La **decorrenza** dell'interruzione si ha **nell'esercizio** in cui:  
si realizza l'evento che comporta l'interruzione;  
interviene la dichiarazione di fallimento; interviene il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa/ dispone l'amministrazione straordinaria;  
si dispone la liquidazione giudiziale.



## 8. Disconoscimento della validità del consolidato

L'amministrazione Finanziaria può contestare la validità del consolidato fin dall'origine o richiedere la sua interruzione per tutte le società partecipanti (Circ. 21 febbraio 2014 n. 3/E).

In caso di **disconoscimento**, non è possibile applicare le regole di determinazione del reddito complessivo globale e, pertanto, l'ufficio competente dovrà accertare l'imposta che ciascuna società aderente avrebbe dovuto determinare secondo le regole ordinarie previste per i soggetti che non aderiscono al regime consolidato. L'ufficio competente per ciascuna società nei confronti della quale sia stata disconosciuta l'opzione per il consolidato emana, in presenza del trasferimento di un reddito al consolidato, **l'atto di accertamento** nel quale determina:

- l'imposta accertata;
- i relativi interessi;
- indica le motivazioni per le quali è stato operato il disconoscimento dell'opzione per il consolidato.



## 8. Disconoscimento della validità del consolidato

In caso di disconoscimento, ai soggetti partecipanti al regime di tassazione di gruppo possono essere **riconosciuti gli elementi da questi trasferiti** al consolidato, sia se non ancora utilizzati nell'ambito dello stesso, sia se già utilizzati, ma in modo non valido.

Si tratta di perdite, eccedenze d'imposta, interessi passivi, eccedenze di ROL, crediti non utilizzati in compensazione o la cui compensazione sia risultata poi inefficace.

La **quantificazione** e **l'assegnazione** delle riattribuzioni viene eseguita dall'ufficio competente con apposita separata comunicazione per ogni società cui spettano e che ne faccia richiesta.



## 9. Operazioni di riorganizzazione

Le **operazioni di riorganizzazione** (fusione, scissione ...) hanno conseguenze sul bilancio consolidato.

In presenza di operazioni di **fusione** e **scissione** che **non interrompono la tassazione di gruppo**, i **limiti al riporto delle perdite** stabiliti specificamente per tali operazioni trovano applicazione solo con riferimento a quelle relative agli **esercizi anteriori alla tassazione di gruppo** (perdite pregresse) nonché a quelle relative alle **società estranee al consolidato**. Sono invece **escluse** le perdite maturate dalle società partecipanti al consolidato nel periodo di validità dell'opzione (Circ. AE 9 marzo 2010 n. 9/E).



# 9. Operazioni di riorganizzazione

## Fusione

65

Tipologia di fusione	Effetti sul consolidato
<b>Consolidata</b> con (o in) <b>società non inclusa nel consolidato.</b> (art. 124 c. 5 TUIR e art 13 c. 1 lett. f D.M. 9 giugno 2004)	Si interrompono gli effetti del consolidato fiscale
<b>Consolidante + una o più consolidate</b> (art 11 c. 2 D.M. 9 giugno 2004)	Il consolidato si interrompe tra i soggetti fusi, ma prosegue nei confronti delle altre consolidate
<b>Consolidante</b> con (o in) <b>società non inclusa nel consolidato</b> (art. 11 c. 1 D.M. 9 giugno 2004)	Non vi è interruzione del consolidato, previa istanza di interpello.



## 9. Operazioni di riorganizzazione

### Fusione

Tipologia di fusione	Effetti sul consolidato
Fra <b>società consolidate</b> (art 11 c. 1 D.M. 9 giugno 2004)	Non si interrompe il consolidato.
Fusione per <b>incorporazione</b> di <b>società non inclusa nel consolidato</b> in <b>società inclusa nel consolidato</b> (art. 11 c. 2 D.M. 9 giugno 2004)	Non vi è interruzione se permangono i requisiti previsti dalla legge.



## 9. Operazioni di riorganizzazione

### Scissione

Tipologia di scissione	Effetti sul consolidato
<b>Scissione totale o parziale di una consolidata che non comporta modificazione della compagine sociale</b> (art 11 c. 4 D.M. 9 giugno 2004)	Non si interrompe il consolidato se si mantengono i requisiti richiesti dalla legge.
<b>Scissione totale o parziale di società, anche non inclusa nel consolidato, con beneficiaria la consolidata</b> (art 11 c. 6 D.M. 9 giugno 2004)	Non vi è interruzione se permangono i requisiti previsti dalla legge.
<b>Scissione totale della consolidante</b> (art. 13 c. 2 D.M. 9 giugno 2004)	Non si interrompe il consolidato, previa istanza di interpello.



## 9. Operazioni di riorganizzazione

### Conferimento

Conferimento	Effetti sul consolidato
<p><b>Conferimento effettuato da soggetti partecipanti al consolidato fiscale.</b> (art. 11 c. 8 D.M. 9 giugno 2004)</p>	<p>Non si interrompe il consolidato se permangono i requisiti previsti dalla legge</p>



# 9. Operazioni di riorganizzazione

## Trasformazione

69

Tipologia di Trasformazione	Effetti sul consolidato
<p><b>Trasformazione “regressiva” della consolidante e/o della consolidata</b>, da società soggetta ad IRES a società non soggetta (art 13 c. 1 lett. b) D.M 9 giugno 2004)</p>	<p>Il consolidato fiscale si interrompe .</p>
<p><b>Trasformazione della consolidata o dalla consolidante in un soggetto avente natura giuridica diversa da quelle richieste dalla legge</b> (art 13 c. 1 lett. c) e d) D.M 9 giugno 2004)</p>	<p>Il consolidato fiscale si interrompe</p>



# 9. Operazioni di riorganizzazione

## Liquidazione volontaria e Trasferimento all'estero

Liquidazione volontaria	Effetti sul consolidato
<b>Liquidazione volontaria della consolidante o della consolidata</b> (art. 11 c. 7 D.M. 9 giugno 2004)	Il consolidato fiscale non si interrompe
Trasferimento all'estero	Effetti sul consolidato
<b>Trasferimento all'estero della residenza della controllata o della controllante se la nuova residenza non rispetta le condizioni richieste</b> (art. 13 c. 1 lett. e) D.M. 9 giugno 2004)	Il consolidato fiscale si interrompe



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

Si presentano ora le principali scritture contabili riguardanti il consolidato fiscale nazionale. Gli esempi sono tratti dal **Principio Contabile OIC 25** (Appendice E - Il trattamento delle imposte nel regime di consolidato fiscale e di trasparenza fiscale).

Rilevazioni contabili delle imposte nella **società consolidante.**



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

In primo luogo la consolidante dovrà contabilizzare l'IRES di sua competenza (si ipotizzi una base imponibile pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%), secondo le regole ordinarie

<b>Descrizione Dare</b>		<b>Descrizione Avere</b>	<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
Imposte sul reddito (22 CE)	a	Debito per consolidato fiscale (o Debiti tributari – D.12. SP)	24,00	24,00



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

La società consolidante dovrà poi procedere alla rilevazione degli effetti dal trasferimento delle basi imponibili da parte delle società consolidate. Tali rilevazioni sono regolate mediante **rapporti di credito e debito verso le società consolidate**.

### Cessione di redditi imponibili alla consolidante

Nel caso in cui la società consolidata trasferisca redditi imponibili (si ipotizzi pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%), la società consolidante rileva un credito nei confronti della consolidata (voce C.II.2. "Crediti verso imprese controllate") a fronte dell'imponibile fiscale positivo trasferito. In contropartita del credito, la consolidante rileva un Debito per il consolidato fiscale (o Debiti tributari).

Descrizione Dare		Descrizione Avere	Dare	Avere
Crediti verso controllata (C.II.2. SP)	a	Debito per consolidato fiscale (o Debiti tributari D.12. SP)	24,00	24,00



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

### Cessione di perdite fiscali alla consolidante

Nel caso in cui la società consolidata trasferisca una perdita fiscale (si ipotizzi pari a 100 e aliquota del 27,5%), si possono verificare due casi:

**1.** Gli accordi di consolidato prevedono il **riconoscimento immediato** alla consolidata del beneficio derivante dal trasferimento della perdita fiscale.

Descrizione Dare		Descrizione Avere		Dare	Avere
Debiti per consolidato fiscale (o Debiti tributari – D.12. SP)	a	Debiti verso controllate (D. 9. SP)		24,00	24,00



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

### Cessione di perdite fiscali alla consolidante

**2.** Gli accordi di consolidato prevedono che il **riconoscimento** del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata sia **subordinato** al conseguimento di futuri redditi imponibili della consolidata medesima.

Descrizione Dare		Descrizione Avere	Dare	Avere
Debiti per consolidato fiscale (o Debiti tributari – D.12. SP)	a	Fondo imposte da consolidato fiscale (B.2. SP)	24,00	24,00



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

2. In caso di remunerazione condizionata delle perdite trasferite, negli anni successivi, quando la condizione si verifica (ossia la controllata consegue redditi imponibili capienti), il fondo sarà stornato, con riduzione del credito verso la controllata.

Descrizione Dare		Descrizione Avere		Dare	Avere
Fondo imposte da consolidato fiscale (B.2. SP)	a	Crediti verso controllata (C.II.2. SP)		24,00	24,00



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

**Trasferimento di ritenute subite, eccedenze IRES, crediti d'imposta, crediti per imposte pagate all'estero, acconti autonomamente versati dalle società consolidate.**

La società consolidante, a fronte del trasferimento delle posizioni attive delle consolidate, iscrive un credito verso l'Erario. In contropartita del credito rileverà un debito verso ciascuna consolidata per un importo pari al valore nominale della posta assegnata.

Descrizione Dare		Descrizione Avere	Dare	Avere
Crediti tributari (C.II.4-bis. SP)	a	Debito verso controllate (D.9. SP)	-	-



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

Rilevazioni contabili delle imposte nelle **società consolidate.**

Le società consolidate, al pari della consolidante, determinano l'imposta teorica sul proprio imponibile trasferito alla consolidante.



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

### Cessione di redditi imponibili

Nel caso di trasferimento di un reddito imponibile alla consolidante (si ipotizzi pari a 100 e aliquota fiscale del 24,5%), la società consolidata deve rilevare le imposte d'esercizio (che sono **teoriche**) e, in contropartita, rilevare un debito verso la società consolidante (voce D.11 "Debiti verso controllanti").

Descrizione Dare		Descrizione Avere	Dare	Avere
Imposte correnti (22. CE)	a	Debito verso controllante (D.11. SP)	24,50	24,50



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

### Cessione di perdite fiscali

Nel caso di trasferimento di perdite fiscali alla consolidante (si ipotizzi pari a 100 e aliquota fiscale del 27,5%), le situazioni verificabili sono due:

1. Se gli accordi di consolidamento prevedono un **riconoscimento immediato** del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita dalla consolidata, quest'ultima rileverà un credito verso la controllante (C.II.4. "crediti verso controllanti"). L'ammontare del credito è pari al compenso da ricevere.

Descrizione Dare		Descrizione Avere	Dare	Avere
Credito verso controllante (C.II.4. SP)	a	Imposte correnti: proventi da consolidato fiscale (22. CE)	-	-



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

2. La consolidata **non deve rilevare il credito** verso la controllante quando il riconoscimento del beneficio connesso alla perdita fiscale trasferita alla consolidante è **subordinato** dagli accordi di consolidamento **al conseguimento di futuri redditi** imponibili della consolidata medesima.

In ogni caso, la società consolidata iscrive le **imposte anticipate** se sono soddisfatte le condizioni previste dall'OIC 25 “ *Imposte sul reddito*”.



## 10. Le principali scritture contabili relative al consolidato fiscale - consolidante

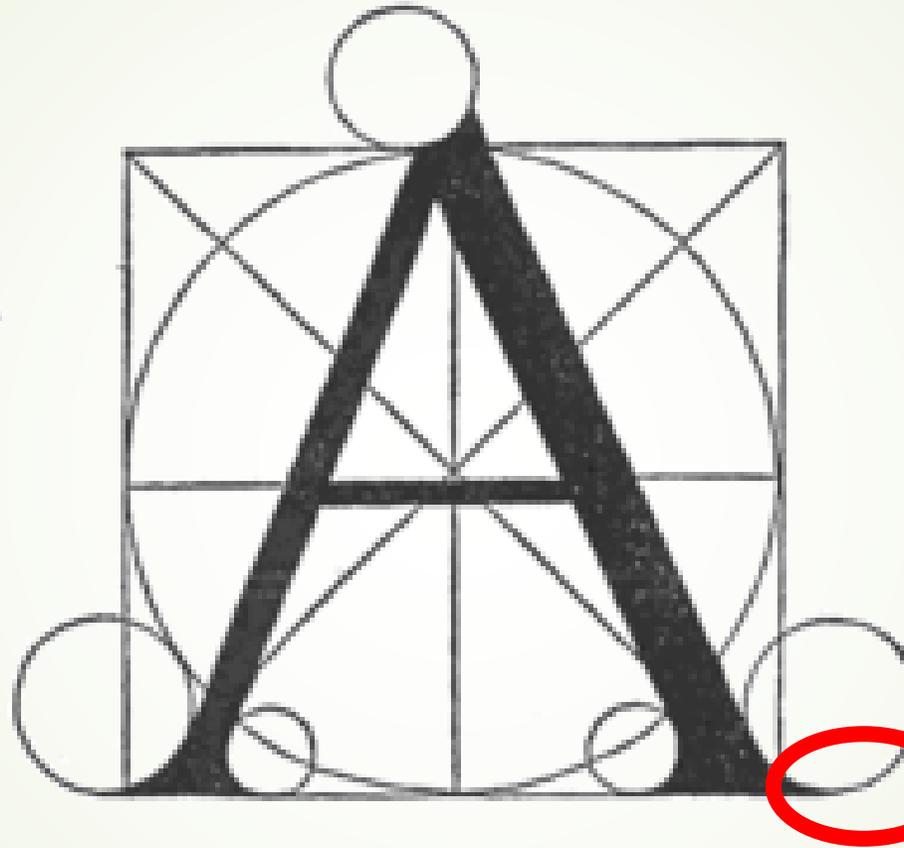
### **Trasferimento di ritenute subite, eccedenze IRES, crediti d'imposta, crediti per imposte pagate all'estero, acconti autonomamente versati dalle società consolidate**

Questi trasferimenti sono considerati come vere e proprie cessioni di attività al consolidato. La società consolidata rileva un credito verso la controllante in contropartita di un credito tributario, per un importo pari al valore nominale della posta assegnata.

<b>Descrizione Dare</b>	<b>Descrizione Avere</b>	<b>Dare</b>	<b>Avere</b>
Credito verso controllante (C.II.4 SP)	a Crediti tributari (C.II.4-bis SP)	-	-



Fine



Lettera A dal testo di Luca Pacioli de *Divina proportione*,  
Venezia, 1509

*Dott.<sup>4</sup> Maurixio Bacchiega*