

 COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

**Area tematica
CONSULENZA FISCALE**

**IL REDDITO D'IMPRESA.
Consolidato fiscale domestico.
Problematiche di transfer pricing.**

Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia 24 novembre 2015

1

 COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

**Consolidato fiscale domestico.
Problematiche di transfer pricing.**

*Federico Sorci
Studio Integra Commercialisti Avvocati Consulenti del Lavoro
federicosorci@integraassociati.it*

*Perugia, 24 novembre 2015
Scuola di Formazione alla Professione di Dottore Commercialista – ODCEC Perugia*

2



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Consolidato fiscale domestico.
introduzione

4

Finalità:

In capo alla **società od ente controllante** viene a determinarsi un'**unica base imponibile** per l'intero gruppo di imprese, pari alla **somma algebrica delle basi imponibili calcolate dalle singole società che optano per la tassazione di gruppo.**



5

 Consolidamento nazionale

Artt. da 117 a 129 d.p.r. 22.12.1986, n. 917. 

 Consolidamento mondiale

Artt. da 130 a 142 d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

6

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

❑ Consolidamento nazionale
Artt. da 117 a 129 d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

Art. 117 - Soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate.

Art. 118 - Effetti dell'esercizio dell'opzione. (*criterio det.ne reddito, crediti esteri, perdite fiscali, versamenti*)

Art. 119 - Condizioni per l'efficacia dell'opzione. (*identità esercizio, esercizio congiunto opzione, elezione domicilio, ecc.*)

Art. 120 - Definizione del requisito di controllo.

Art. 121 - Obblighi delle società controllate. (*dichiarazione dei redditi per comunicazione dati e collaborazione*)

Art. 122 - Obblighi della società o ente controllante. (*dichiarazione del gruppo e liquidazione dell'imposta di gruppo*)

Art. 123 - [Regime di neutralità per i trasferimenti infragruppo] *abrogato*

Art. 124 - Interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio.

Art. 125 - Mancato rinnovo dell'opzione.

Art. 126 - Limiti all'efficacia ed all'esercizio dell'opzione. (*riduzione aliquote, procedure*)

Art. 127 - Responsabilità

Art. 128 - Norma transitoria

Art. 129 - Disposizioni applicative

❑ Consolidamento mondiale
Artt. da 130 a 142 d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

Ambito soggettivo
↑↑↑
Ambito oggettivo
↓

7

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

❑ Consolidamento nazionale
Artt. da 117 a 129 d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

❑ Consolidamento mondiale
Artt. da 130 a 142 d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

**Decreto
Internazionalizzazione**
(D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147)
G.U. n. 220 del 22.9.2015
In vigore dal 7.10.2015

8

Consolidamento integrale

e non soltanto somma delle basi imponibili per la percentuale di reddito proporzionale alla quota di partecipazione posseduta direttamente o indirettamente dalla consolidante.

Non adottato il principio «all-in, all-out approach»

diversamente dal consolidato fiscale mondiale

9

Consolidato mondiale – Cenno.

Artt. da 130 a 142 d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

Art. 130

Soggetti ammessi alla determinazione della unica base imponibile per il **gruppo di imprese non residenti**

1. Le società e gli enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), possono esercitare l'opzione per includere **proporzionalmente** nella propria base imponibile, **indipendentemente dalla distribuzione, i redditi conseguiti da tutte le proprie società controllate ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile non residenti e rientranti nella definizione di cui all'articolo 133.** (*Definizione del requisito di controllo, ndr*).

2. L'esercizio dell'opzione di cui al comma 1 è consentito alle società ed agli enti: a) i cui titoli sono negoziati nei mercati regolamentati; b) controllati ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) del codice civile esclusivamente dallo Stato o da altri enti pubblici, da persone fisiche residenti che non si qualificano 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 codice civile di altra società o ente commerciale residente o non residente.

3. Per la verifica della condizione di cui alla lettera b) del comma 2, le partecipazioni possedute dai familiari di cui all'articolo 5, comma 5, si cumulano fra loro.

4. La società controllante che si qualifica per l'esercizio dell'opzione di cui al comma 1 non può quale controllata esercitare anche l'opzione di cui alla sezione precedente.

10

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Consolidato fiscale domestico.

11

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

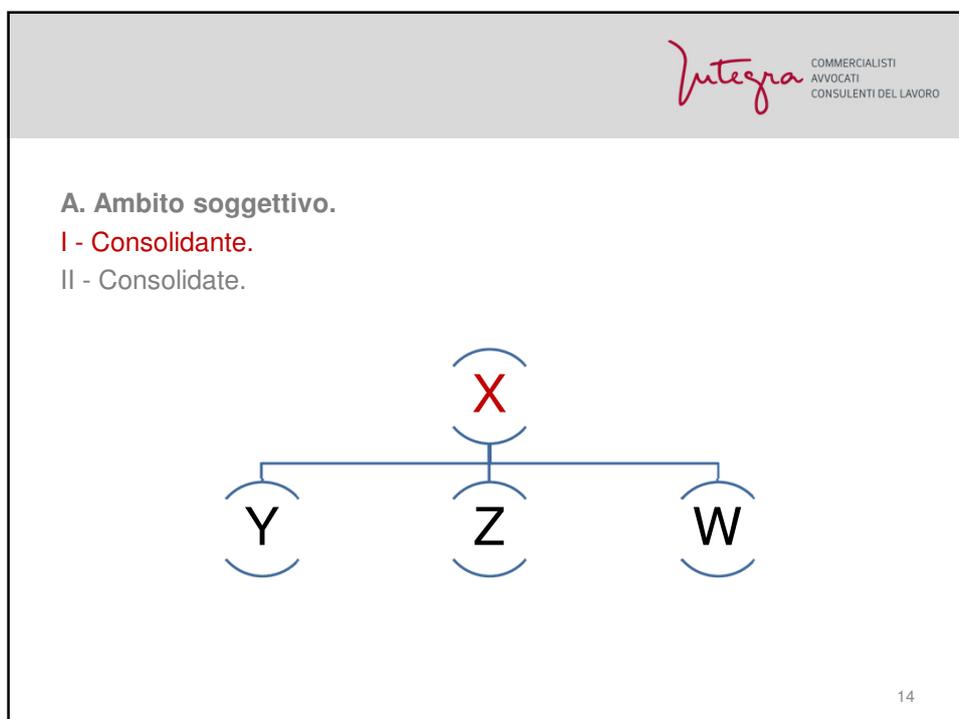
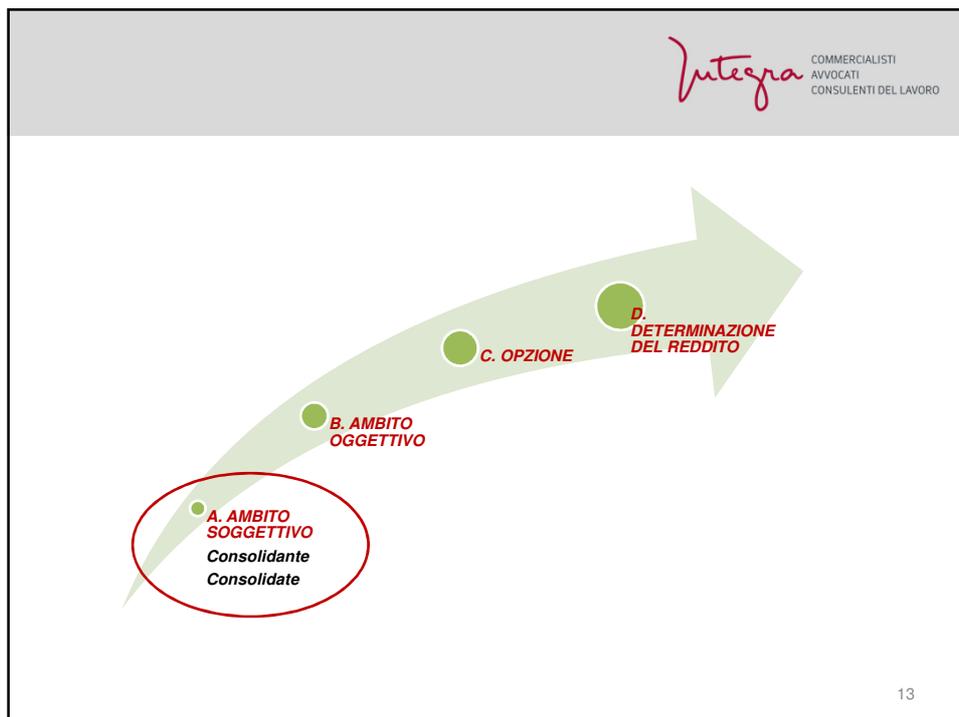
A. AMBITO SOGGETTIVO
Consolidante
Consolidate

B. AMBITO OGGETTIVO
Controllo rilevante

C. OPZIONE
Tempistica
Caratteristiche
Condizioni

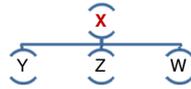
D. DETERMINAZIONE DEL REDDITO
Attività consolidante,
consolidate
Perdite, interessi passivi,
ACE, Crediti imposta,
Versamenti, Responsabilità

12



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Ambito soggettivo.
I - Consolidanti.



Possono accedere al consolidato fiscale nazionale, *nel rispetto dei requisiti*:

Art. 117, c. 1

- **Società di capitali** (s.p.a., s.a.p.a., s.r.l.), **Società cooperative e di mutua assicurazione**, **Società europee** (reg. CE 2157/2001), **Società cooperative europee** (reg. CE 1435/2003) **residenti nel territorio dello Stato**;
- **Enti pubblici e privati** diversi dalle società, nonché i **trust**, **residenti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale**;

Art. 117, c. 2

Società ed enti non residenti a condizione che:

- Lett. a) esista Convenzione contro le doppie imposizioni (più accordo per scambio informazioni);
- Lett. b) esista una stabile organizzazione in Italia mediante la quale il soggetto estero svolge attività d'impresa (non mera detenzione di partecipazioni in società residenti);

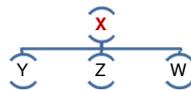
stabile organizzazione che assuma la qualifica di consolidante: la partecipazione di controllo (nelle società residenti controllate incluse nel consolidamento) sia compresa nel patrimonio della stabile organizzazione italiana.

Decreto
Internazionalizzazione

15

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Ambito soggettivo.
I - Consolidanti.



2-bis. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) (*soggetti esteri, ndr*), **privi del requisito di cui alla lettera b) del comma 2 (stabile organizzazione, ndr), 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 quelle previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), **possono designare una società residente nel territorio dello Stato o non residente di cui al comma 2-ter, controllata ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120, ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo congiuntamente con ciascuna società residente o non residente di cui al comma 2-ter, su cui parimenti essi esercitano il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120.**

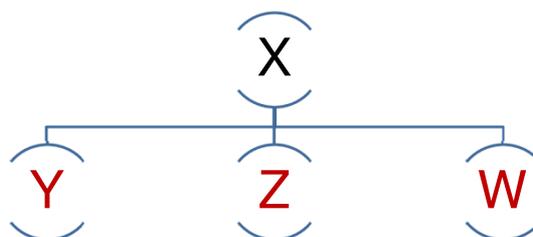
[...]

16

A. Ambito soggettivo.

I - Consolidante.

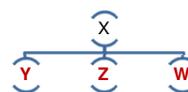
II - Consolidate.



17

Ambito soggettivo.

II - Consolidati.



Soggetti di cui alla **lett. a)** dell'art. 73, c. 1, del TUIR.:

- Società per azioni;
- Società in accomandita per azioni;
- Società a responsabilità limitata.

art. 120 tuir

Decreto internazionalizzazione



società di diritto estero che sia considerata residente in Italia a seguito dell'applicazione della **presunzione in materia di esterovestizione** → **art. 73, c. 5-bis, TUIR; ris. AdE 30.10.2008, n. 409**

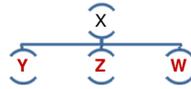
18

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Ambito soggettivo.
II - Consolidati.

Art. 117
[...]

2-ter. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) (*soggetti esteri, ndr*), controllati ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 in qualità di controllata mediante una stabile organizzazione come definita dal comma 1-bis dell'articolo 120.



↓

Art. 120
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 quelle di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma.
[...]

19

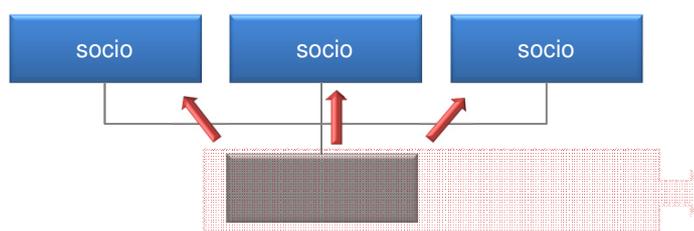
Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Escluse:

- **Società di persone, persone fisiche, enti non commerciali residenti;**
- Soggetti che fruiscono di **riduzioni dell'aliquota IRES** (in tale caso anche se consolidante) (non rilevano, invece, le eventuali esenzioni, totali o parziali, dal reddito; esempio, agevolazioni territoriali o settoriali);
- Soggetti assoggettati a **procedure concorsuali** (con opzione che cessa dall'inizio dell'esercizio in cui interviene la dichiarazione di fallimento o il provvedimento);
- **Soggetti che in qualità di partecipati abbiano optato per la trasparenza fiscale (art. 115 TUIR);**
- Soggetti che abbiano optato per il regime della c.d. **tonnage tax** (artt. da 155 a 161 TUIR)

20

Art. 115 Tuir – Opzione per la trasparenza fiscale



21

Soggetti che in qualità di partecipati abbiano optato per la **trasparenza fiscale** (art. 115 TUIR):

TRASPARENZA	CONSOLIDATO	
	consolidante	consolidata
▪ In qualità di partecipata	NO	NO
▪ In qualità di socio	SI	SI

Circ. AdE 53/2004 (par. 2.2.3.1)

22

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Consolidato nazionale
 Artt. 117-129 tuir

Consolidato mondiale
 Artt. 130-142 tuir

La **società controllante** che si qualifica per l'esercizio dell'opzione per il **consolidato mondiale** non può quale controllata esercitare anche l'opzione per il consolidato nazionale (art. 130, c. 4, tuir).

Se nella catena di controllo sono interposte una o più società italiane, l'opzione per il consolidato mondiale presuppone l'adozione anche del consolidato nazionale. 23

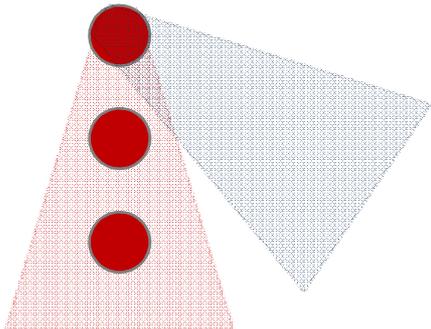
Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

La **società controllante** che si qualifica per l'esercizio dell'opzione per il **consolidato mondiale** non può quale controllata esercitare anche l'opzione per il consolidato nazionale (art. 130, c. 4, tuir).

24

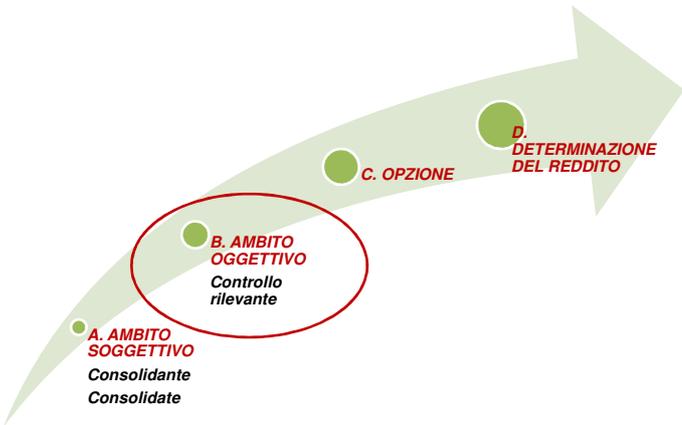
Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Se nella catena di controllo sono interposte una o più società italiane, l'opzione per il consolidato mondiale presuppone l'adozione anche del consolidato nazionale.



25

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO



A. AMBITO SOGGETTIVO
Consolidante
Consolidate

B. AMBITO OGGETTIVO
Controllo rilevante

C. OPZIONE

D. DETERMINAZIONE DEL REDDITO

26

B. Ambito oggettivo. Controllo. (art. 120, Tuir)

Presupposto per l'opzione:

«controllo» diretto o indiretto ex art. 2359, c. 1, n. 1, c.c..

27

Art. 2359 codice civile

Società controllate e società collegate

1. Sono considerate società controllate: **1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;** 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

2. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

3. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

28

B. Ambito oggettivo. Controllo. (art. 120, Tuir)

Presupposto per l'opzione:

«controllo» diretto o indiretto ex art. 2359, c. 1, n. 1, c.c..

Inoltre, congiuntamente:

- **Partecipazione al capitale sociale** della società consolidata in misura superiore al 50%;
- **Partecipazione agli utili** della società consolidata in misura superiore al 50%.

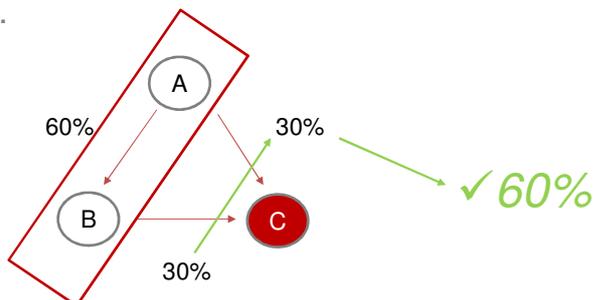


1° **controllo di diritto (art. 2359, c. 1, c.c.)** (deve sussistere dall'inizio di ogni esercizio per il quale consolidante e consolidata esercitano l'opzione)

2° possesso, diretto o indiretto, della **maggioranza del capitale sociale** (art. 120, c. 1, lett. a), tuir) e del **diritto agli utili** (art. 120, c. 1, lett. b), tuir) **tenendo conto degli effetti demoltiplicativi della catena partecipativa** (art. 120, c. 1, tuir)

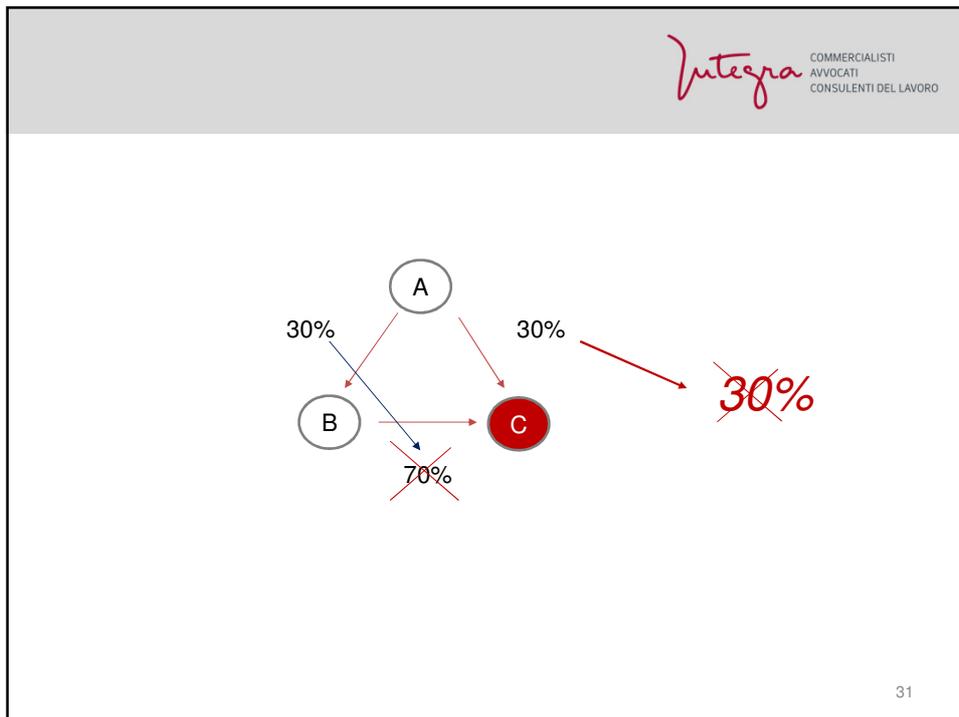
29

Ai voti direttamente posseduti si aggiungono i voti posseduti per il tramite di altro soggetto, purché quest'ultimo sia controllato di diritto.
A rispetto a C.

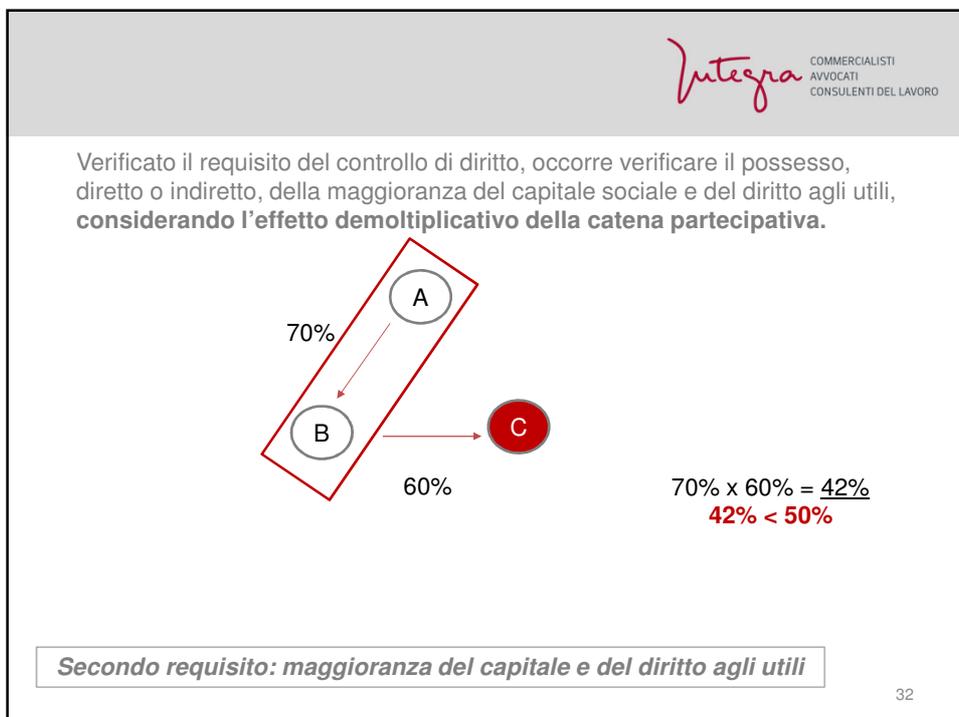


Primo requisito: controllo di diritto

30



31



32

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

70%

90%

$70\% \times 90\% = \underline{63\%}$
✓ **63% > 50%**

33

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Circ. 20.12.2004, n. 52E

Z non è consolidabile

20%

20%

100%

5%

30%

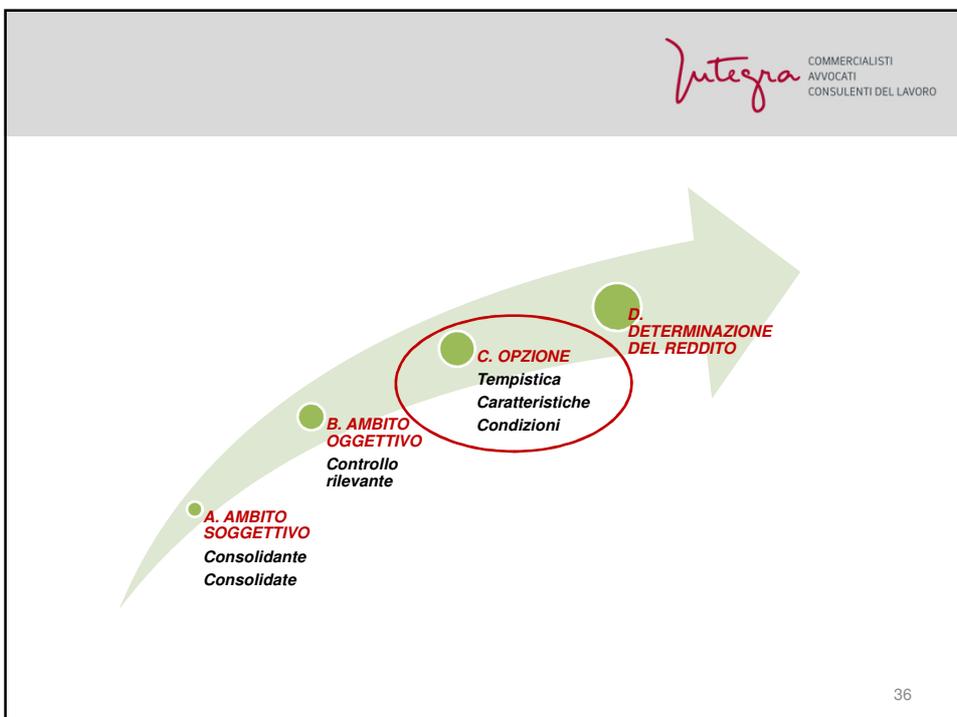
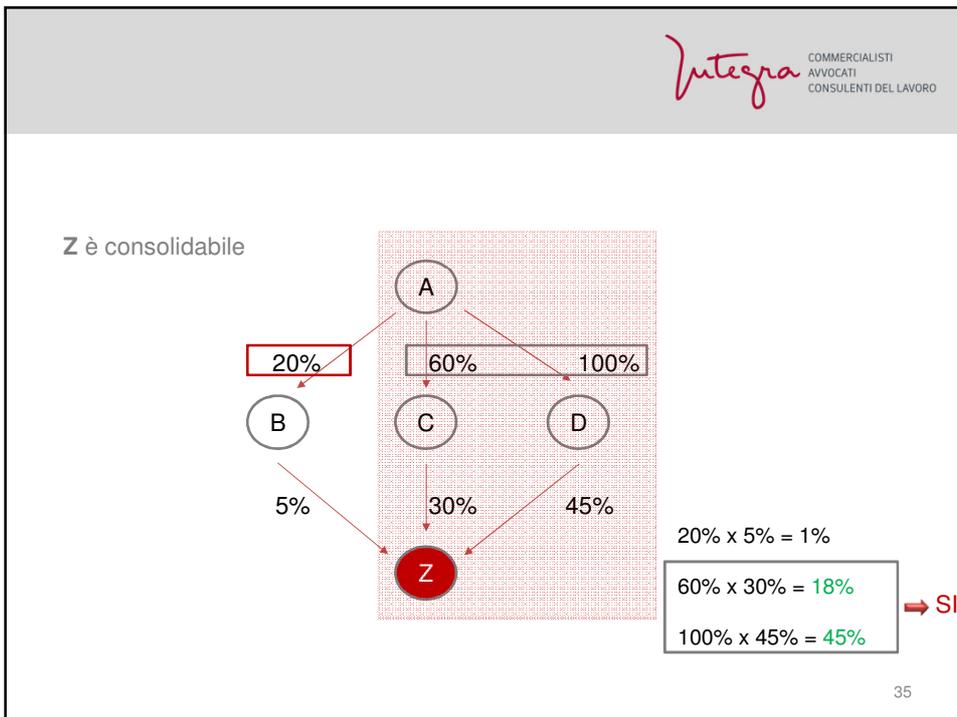
45%

$20\% \times 5\% = 1\%$

$20\% \times 30\% = 6\%$

$100\% \times 45\% = \underline{45\%} \Rightarrow \text{NO}$

34



C. Esercizio dell'opzione.

- Opzione da **inserire nella dichiarazione presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione** (così dagli esercizi successivi al 31.12.2014) (art. 119, c. 1, lett. d), tuir)

(esempio: per il 2015 con Unico 2015 presentato entro il 30.9.2015). Precedentemente, entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa. Così anche per rinnovo o allargamento dei soggetti consolidati. Non per la comunicazione dell'interruzione o dell'importo delle perdite residue attribuito a ciascun soggetto in caso di mancato rinnovo dell'opzione;

- **In forma congiunta** tra consolidante e consolidato → la consolidante effettua tante opzioni quante sono le controllate che optano per la tassazione di gruppo;

- **Irrevocabile e vincolante per tre esercizi**

37

Esercizio dell'opzione. (segue)

- La comunicazione per l'esercizio congiunto spetta alla società controllante; l'opzione per la tassazione di gruppo può essere effettuata dalla controllata anche in un esercizio successivo rispetto a quello della controllante;
- **Indicazione criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata o mancato rinnovo dell'opzione.** Quindi, preventiva decisione presa in sede di accordo di gruppo. Possibili accordi differenziati tra le società del gruppo.

38

Esercizio dell'opzione. Altre condizioni (art. 119, tuir)

- **identità dell'esercizio** sociale di ciascuna società consolidata con quello della consolidante.

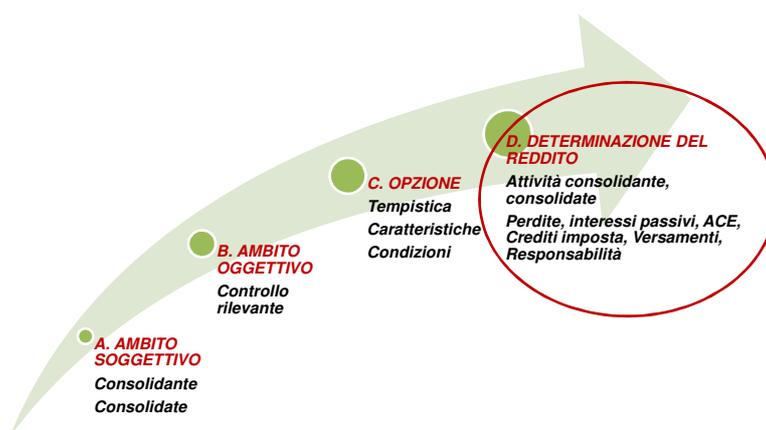
SI, se anticipata chiusura per renderlo omogeneo;

SI, se durata superiore all'anno così che abbia chiusura alla medesima data;

SI, se operazioni straordinarie che determinino più periodi d'imposta all'interno di uno stesso esercizio di una o più società incluse nel consolidamento e coinvolte delle predette operazioni;

- **Elezione di domicilio presso la consolidante** da parte di ciascuna consolidata ai fini della notifica degli atti e provvedimenti.

39



40

D. Determinazione del reddito.

Il consolidato conduce ad un unico «*reddito complessivo globale*» determinato come «*somma algebrica dei redditi complessivi netti*» della controllante e delle controllate, «*indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante*».

La **controllante**:

- riporta a nuovo l'eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili;
- liquida l'imposta di gruppo;
- liquida l'eccedenza d'imposta di gruppo rimborsabile o riportabile a nuovo;
- se non operativa, il reddito imputato è quello determinato secondo tale norma.

41

- Presenta la propria dichiarazione dei redditi (Modello UNICO);



- Presenta la dichiarazione dei redditi del gruppo (Modello CNM)



42

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

accordo di consolidamento

➔ **Compensazioni finanziarie. Art. 118, c. 4, tuir: non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto escluse le somme percepite o versate tra le società partecipanti in contropartita di vantaggi ricevuti o attribuiti.**

43

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Le **controllate**:

- redigono il proprio modello di dichiarazione dei redditi al fine di dichiarare il proprio reddito imponibile, le ritenute subite, le detrazioni ed i crediti d'imposta, gli acconti autonomamente versati, il reddito prodotto all'estero e le relative imposte pagate all'estero.
- collaborano con la controllante per permettere il corretto adempimento degli obblighi posti in capo alla controllante.

▶▶

44

Perdite fiscali.

- Perdite fiscali relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo
 → sono utilizzate dalle società cui si riferiscono (art. 118, c, 2, tuir)
- Eccedenza della perdita di gruppo
 → il riporto a nuovo spetta alla controllante

Quindi:

- non trasferibili le perdite maturate dalle controllate in periodi anteriori a quello di avvio della tassazione di gruppo;
- (C.M. 53/2004, par. 4.2.2.1) la controllante non può utilizzare in compensazione il reddito delle partecipate per le perdite anteriori al consolidato.



45

Perdite fiscali (segue).

Salvo diversa indicazione nella comunicazione di adesione al consolidato fiscale, le perdite, i crediti d'imposta e le eccedenze di imposta rimangono nella disponibilità della consolidante.

La **scelta** per l'imputazione (e relative modalità) delle perdite alle consolidate che fuoriescono dal consolidamento per interruzione o mancato rinnovo deve essere comunicata preventivamente all'AdE, contestualmente all'esercizio dell'opzione e del rinnovo, ma non all'atto dell'interruzione o del mancato rinnovo.

46

Perdite fiscali (segue).

I criteri (non necessariamente univoci per tutte le opzioni esercitate) di attribuzione devono **garantire la restituzione, parziale o integrale, delle perdite con pari «qualità»** (in termini di anno di formazione e di natura illimitatamente riportabile o meno) rispetto a quelle apportate.

Importo massimo della perdita imputabile alla consolidata uscente: mai eccedente l'importo delle perdite che la stessa consolidata aveva apportato, al netto degli utilizzi della consolidante in occasione della determinazione del reddito di gruppo.

47

Interessi passivi.

- Possibile portare l'eccedenza di interessi passivi indeducibili a riduzione del reddito complessivo di gruppo **nel limite in cui gli altri soggetti partecipanti al consolidato presentino il 30% del risultato operativo lordo non sfruttato interamente per la deduzione degli interessi** (art. 96, c. 7 e 8, tuir);
- Per i soggetti finanziari, possibile dedurre integralmente gli interessi passivi corrisposti ad altre società appartenenti al consolidato fino a concorrenza degli interessi passivi corrisposti dalle società finanziarie del gruppo a soggetti estranei al gruppo (art. 96, c. 5-bis, tuir).

48

ACE (Aiuto alla crescita economica).

1°) ciascuno partecipante → determina il proprio ACE e lo deduce dal reddito che sarà trasferito al gruppo;

2°) l'ACE eventualmente non utilizzato dalla società aderente è ammesso in deduzione dal reddito complessivo globale netto di gruppo dichiarato fino a concorrenza dello stesso.

C.M. 23.5.2014, n. 12/E → le eccedenze nette relative alla deduzione ACE di ciascuna società consolidata *devono* essere trasferite al consolidato per essere utilizzate fino a concorrenza dell'imponibile netto del consolidato stesso. In caso di eccedenze individuali superiori alla quota assorbibile, la parte di eccedenza non fruibile rimarrà in capo alle singole società.

Mentre per ROL disponibile → libertà di scelta. Ma se non attribuzione, non attribuibile negli anni successivi.

49

Credito d'imposta per redditi esteri.

Ai fini della determinazione del credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, per reddito complessivo deve intendersi il reddito complessivo globale.

La quota d'imposta italiana fino a concorrenza della quale è accreditabile l'imposta estera è calcolata separatamente per:

- ciascuno dei soggetti aderenti al consolidato;
- ciascuno Stato
- in caso di interruzione o di mancato rinnovo, il diritto al riporto in avanti e all'indietro dell'eccedenza spetta ai soggetti che hanno prodotto i redditi all'estero.

Le eccedenze anteriori all'inizio della tassazione di gruppo possono essere utilizzate dalla società od ente controllante, ovvero dalla controllata cui competono.

50

Versamenti.

Obblighi → consolidante, per versamenti a saldo ed in acconto.

acconto: determinato sulla base del reddito complessivo (storico o previsionale) del gruppo.

Termini → dipendenti dall'approvazione del bilancio della controllante.

Primo esercizio di efficacia dell'opzione → acconto determinato 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.

51

Responsabilità.

Controllante:

- Maggiori imposte accertate ed interessi riferite al reddito complessivo di gruppo;
- Somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi del consolidato a seguito dell'attività di:
 - controllo (36-ter dpr 600/1973) riferita alle dichiarazioni dei redditi di ciascun soggetto partecipante al consolidato;
 - liquidazione (36-bis dpr 600/1973)
- Adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo;
- Solidalmente con ciascuna controllata, per il pagamento delle sanzioni irrogate al soggetto che ha commesso la violazione.

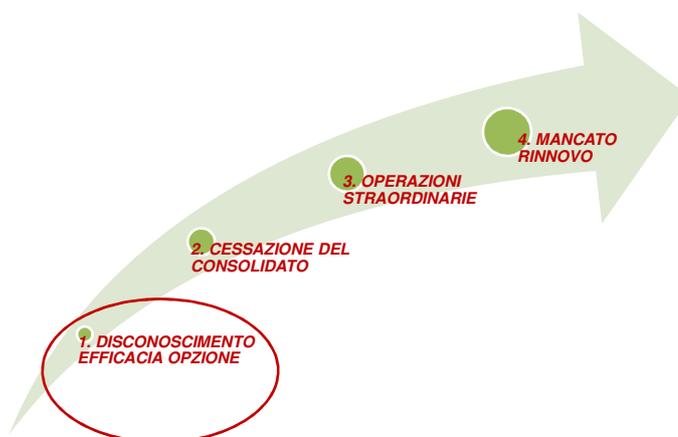
52

Ciascuna controllata consolidata, solidalmente responsabile con la consolidante per:

- Maggiori imposte accertate ed interessi riferiti al proprio reddito complessivo;
- Le somme dovute a seguito dell'attività di controllo (art. 36-ter dpr 600/1973) e all'attività di liquidazione (art. 36-bis dpr 600/1973) riferita alla propria dichiarazione dei redditi.

Dagli accertamenti post 1°1.2011 → rettifica eseguita dall'ufficio competente per la consolidata mediante unico atto da notificare sia alla consolidante che alla consolidata.

53



54

Premessa

Relazione governativa al d.lgs. 344/2003.

Vincolo triennale affinché non si renda particolarmente agevole la partecipazione alla procedura per i soggetti che solo occasionalmente e temporaneamente transitano all'interno del gruppo per poi fuoriuscirne subito dopo aver conseguito i benefici fiscali connessi alla procedura.

55

1. Disconoscimento efficacia dell'opzione.

Determinazione della pretesa tributaria verso i soggetti ai quali sia stata disconosciuta l'efficacia dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo.

Agenzia delle Entrate (Circ. n. 3/E, 21.2.2014) → **non trovando applicazione le regole di determinazione del reddito complessivo globale, è accertata l'imposta che ciascuna società avrebbe dovuto determinare secondo le regole ordinarie.**

Per ciascun soggetto nei confronti del quale sia stata disconosciuta l'opzione, l'atto di accertamento determina l'imposta accertata, gli interessi e motiva il disconoscimento.

56



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

2. Cessazione del consolidato.

Può avvenire:

- per il venir meno dei requisiti soggettivi o oggettivi (interruzione dell'opzione);
- **Per scadenza naturale del triennio, in caso di mancato rinnovo dell'opzione.**

Esempi: cessazione del requisito del controllo, fusione di società consolidata in altra non consolidata, fruizione di aliquota ridotta, opzione per trasparenza fiscale, fallimento, ecc., trasformazione da soggetto ires a soggetto irpef, ecc.

Modifica esercizio sociale (salvo che sia modifica operata da tutti i partecipanti):

- per una consolidata: fuoriuscita anticipata di tale società;
- per consolidante: cessazione completa del regime

58

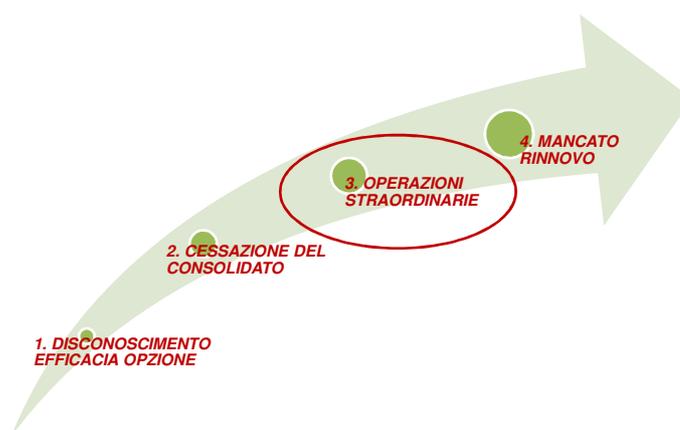
Se interruzione dell'opzione:

- l'efficacia viene meno dall'inizio del periodo di imposta in cui l'evento interruttivo si è realizzato;
- effetti ex art. 124 tuir.

Entro 30 giorni

- comunicazione all'Agenzia delle Entrate;
- la consolidante eventualmente integra quanto versato a titolo di acconto;
- ciascuna consolidata eventualmente integra sulla base del metodo storico o previsionale riferito ai redditi propri;
- la controllante può attribuire alle controllate, in tutto o in parte, i versamenti eseguiti in misura eccedente rispetto al dovuto.

59



60

3. Operazioni straordinarie.

Fusioni o scissioni che coinvolgono società incluse nel consolidamento determinano necessariamente **l'interruzione dell'opzione soltanto nel caso di fusione (propria o per incorporazione) di società consolidata in società non inclusa nel consolidato.**

Negli altri casi l'interruzione può essere evitata.

Alcuni esempi di casi in cui non si ha interruzione:

- Fusione tra consolidate;
- Previo interpello, fusione della consolidante con (o in) società non inclusa nel consolidato;

61

- Scissione totale o parziale di una consolidata;
- Consolidante o consolidate beneficiarie di scissione;
- Scissione parziale della consolidante, se le partecipazioni rimangono nel patrimonio della consolidante scissa;
- Previ interpello, scissione totale della consolidante;
- Fusione tra consolidante e consolidate.

La fusione tra consolidante e consolidate non interrompe la tassazione di gruppo, che viene meno «per confusione» tra i soggetti fusi, senza che si determinino gli effetti dell'interruzione. Così anche per la «fusione inversa» (Circ. n. 53/2014, par. 7.3.1.)

62

Per **trasformazione**, interruzione se:

- La consolidata si trasforma in soggetto diverso da spa, sapa o srl (trasformazione regressiva o trasformazione eterogenea);
- La consolidante si trasforma in soggetto diverso da quelli di cui alle lettere a), b) o d) dell'art. 73, c. 1, tuir.

Per **conferimenti**:

Pur restando ferma la necessità che permangano gli altri requisiti, i conferimenti effettuati da uno qualsiasi dei soggetti aderenti non interrompono l'efficacia dell'opzione.

63



64

4. Mancato rinnovo

Comunicato dalla consolidante all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dal termine ultimo entro cui l'opzione poteva essere rinnovata.

Le eventuali perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione della controllante, i crediti d'imposta chiesti a rimborso e le eccedenze d'imposta riportate a nuovo permangono nell'esclusiva disponibilità del soggetto controllante se non è stato diversamente previsto in sede di opzione.

Gli obblighi connessi agli acconti si calcolano singolarmente su ciascuna società, con riferimento, in caso di adozione del metodo storico, ai redditi propri.

65

Problematiche di transfer pricing.

66

Obiettivo nella norma:

Evitare la delocalizzazione del reddito prodotto da imprese residenti nel territorio dello Stato a società non residenti **mediante cessioni di beni o prestazioni di servizi.**

67

Cos'è il *transfer pricing*:

I componenti di reddito (costi e ricavi) che derivano da operazioni con consociate non residenti in Italia **sono valutati in base al valore normale** dei beni ceduti o dei servizi prestati, se ne deriva un aumento del reddito imponibile.

[...]



68

Norma di riferimento:

Art. 110, c. 7, d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

[...]

7. **I componenti del reddito** derivanti da operazioni con **società non residenti** nel territorio dello Stato, che **direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale** dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del comma 2, se ne deriva aumento del reddito; la stessa disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, ma soltanto in esecuzione degli accordi conclusi con le autorità competenti degli Stati esteri a seguito delle speciali «procedure amichevoli» previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi. La presente disposizione si applica anche per i beni ceduti e i servizi prestati da società non residenti nel territorio dello Stato per conto delle quali l'impresa esplica attività di vendita e collocamento di materie prime o merci o di fabbricazione o lavorazione di prodotti.

[...]

Nota: per l'interpretazione autentica delle disposizioni del presente comma

→ *art. 5, comma 2, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 Decreto Internazionalizzazione.*

69

Norma di riferimento:

Art. 110, c. 7, d.p.r. 22.12.1986, n. 917.

**Decreto Internazionalizzazione
(D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147)**

in vigore dal 7.10.2015



70

Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147)

Art. 5

[...]

2. La disposizione di cui all'articolo 110, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista non si applica per le operazioni tra imprese residenti o localizzate nel territorio dello Stato.

[...]

71

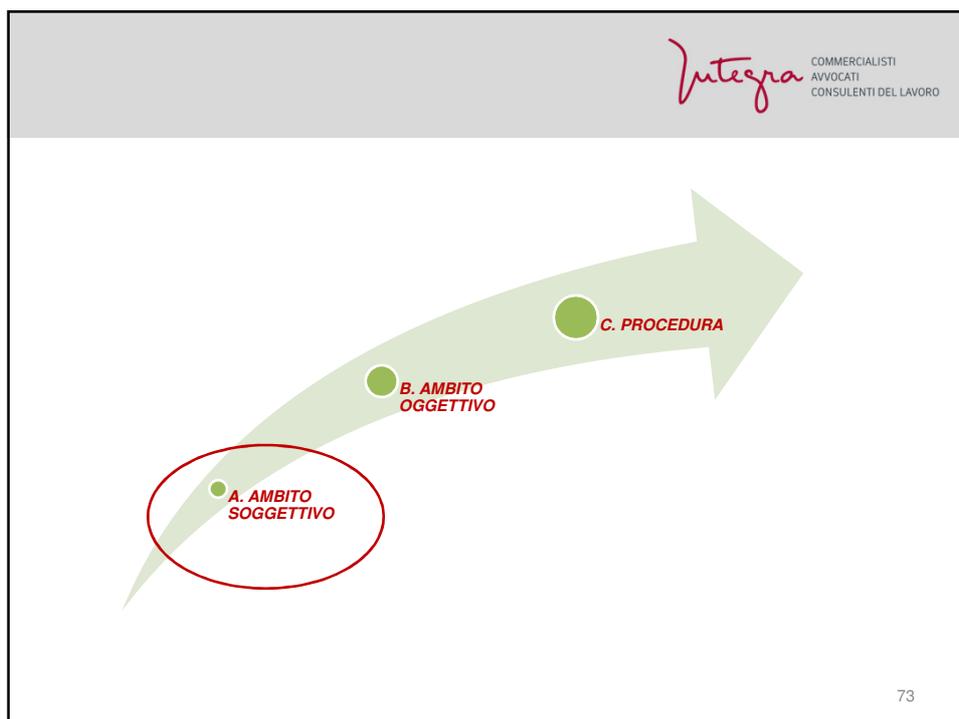
Ampliate le ipotesi per le quali è possibile presentare istanza di *ruling* internazionale.

→ Accesso a procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi con riferimento a diversi ambiti, tra cui:

Preventiva definizione in sede di contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale dei prezzi di trasferimento ai sensi dell'art. 110. c. 7, tuir.

Entro 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto dovrà essere emanato un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

72



73

The slide content is presented on a white background with a grey header bar at the top. The header bar contains the logo 'Integra' in red script and the text 'COMMERCIALISTI AVVOCATI CONSULENTI DEL LAVORO' in black, sans-serif font. Below the header, the text 'A. Ambito soggettivo:' is written in bold black font. This is followed by a paragraph explaining that it concerns transactions between imprese residenti nel territorio dello Stato, regardless of legal form, and società non residenti nel territorio dello Stato that, directly or indirectly:

- Controllano l'impresa italiana;
- Sono controllati dall'impresa italiana;
- Sono controllati dalla medesima controllante dell'impresa italiana.

The bottom right corner of the slide displays the number '74'.

74

Soggetti residenti nel territorio dello Stato indipendentemente dalla forma giuridica (→ «impresa»).

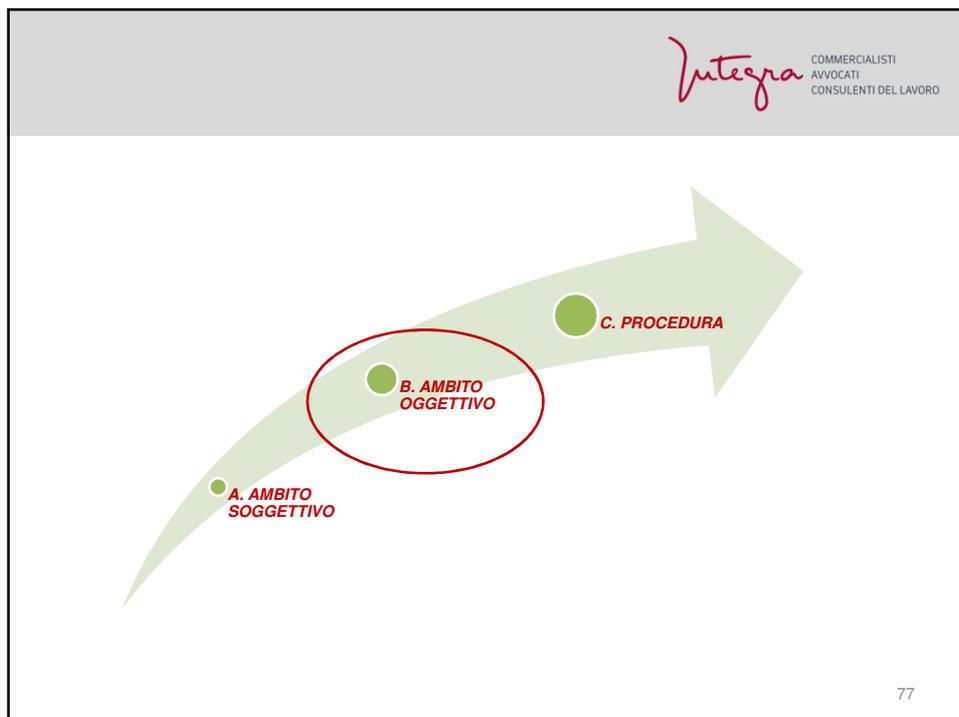
- Imprese individuali;
- Società di persone;
- Società di capitali;
- Stabili organizzazioni in Italia di società estere.

75

Soggetti non residenti nel territorio dello Stato (→ «società»).

- Società
- Stabili organizzazioni di soggetti esteri non localizzati nel territorio dello Stato
- Contributi versati da un GEIE comunitario alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato

76



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

B. Ambito oggettivo – definizione di controllo

Per transazioni poste in essere tra imprese residenti e società non residenti che:

i) **Controllano** l'impresa italiana

Società non residente

Impresa residente

78

B. Ambito oggettivo – definizione di controllo

Per transazioni poste in essere tra imprese residenti e società non residenti che:

- i) **Controllano** l'impresa italiana
- ii) **Sono controllate** dall'impresa italiana



79

B. Ambito oggettivo – definizione di controllo

Per transazioni poste in essere tra imprese residenti e società non residenti che:

- i) **Controllano** l'impresa italiana
- ii) **Sono controllate** dall'impresa italiana
- iii) **Sono controllate dalla stessa controllante** dell'impresa italiana



80

Nozione di controllo

Non riconducibile alla definizione dell'art. 2359 c.c.

Ogni ipotesi **di influenza di carattere economico** attuabile da un'impresa sulle decisioni imprenditoriali dell'altra **che comporti un'alterazione dei prezzi di trasferimento.**

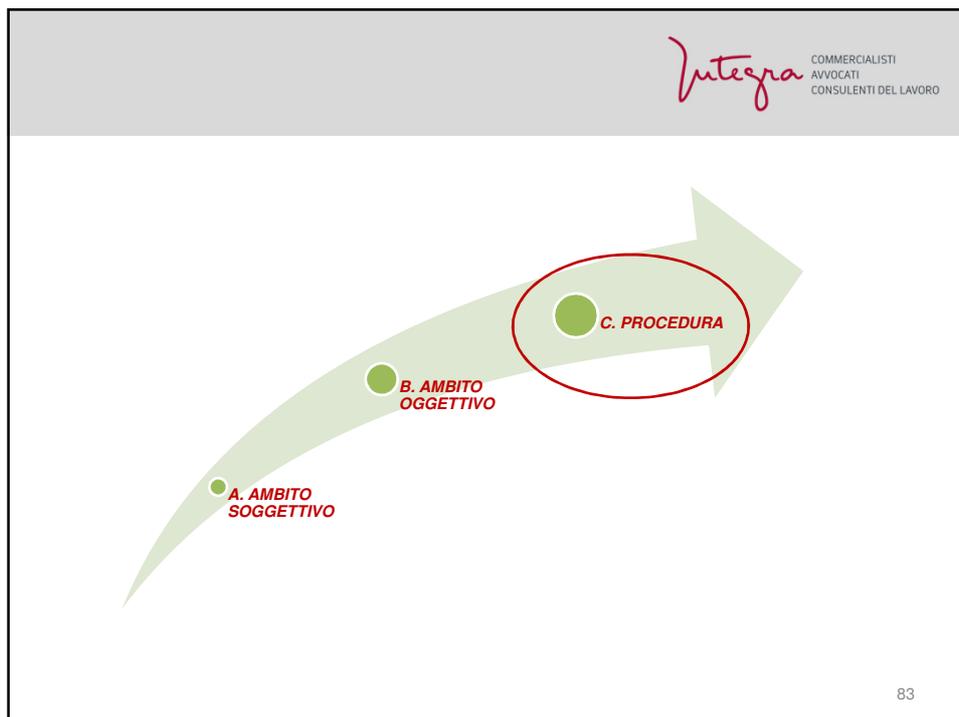
(C.M. 22.9.1980 n. 32/9/2267 e Circ. AdE 21.6.2011, n. 28)



81

- i) Vendita di prodotti fabbricati dall'altra impresa;
- ii) Impossibilità di funzionamento dell'impresa senza il capitale, i prodotti e la cooperazione tecnica dell'altra impresa;
- iii) Diritto di nomina dei membri del Consiglio di Amministrazione o degli organi direttivi delle società;
- iv) Presenza di membri comuni del Consiglio di Amministrazione o degli organi direttivi della società;
- v) Relazioni di famiglia tra le parti;
- vi) Concessione di ingenti crediti o prevalente dipendenza finanziaria;
- vii) Partecipazione da parte delle imprese a cartelli o consorzi, in particolare se finalizzati alla fissazione dei prezzi;
- viii) Controllo di approvvigionamenti o di sbocchi;
- ix) Sussistenza di contratti che modellino una situazione monopolistica;
- x) Altre ipotesi in cui venga esercitata potenzialmente o attualmente un'influenza sulle decisioni imprenditoriali.

82



83

The slide content for 'C. Procedura.' is as follows:

C. Procedura.

- ✓ Il **valore normale** dei beni o servizi trasferiti è determinato avendo riguardo alla definizione di cui all'art. 9 tuir.
- ✓ Possibile presentare un interpello all'Agenzia delle Entrate per **preventivamente definire in contraddittorio i metodi** di calcolo del valore normale (c.d. *ruling* internazionale).
- ✓ **Non sono applicate sanzioni** in caso di accertamenti di maggiori imponibili relativi ai prezzi di trasferimento applicati **se il contribuente predisponga la documentazione relativa ai prezzi di trasferimento applicati che spieghi come sono stati quantificati i prezzi di trasferimento** relativi transazioni con imprese estere del gruppo e la loro corrispondenza al valore normale (c.d. country file e master file).

In the top right corner of the slide, the logo 'Integra' is written in red, followed by the text 'COMMERCIALISTI AVVOCATI CONSULENTI DEL LAVORO'.

84

Valore normale.

Prezzo mediamente praticato in condizioni di libera concorrenza (art. 9, c. 3, tuir).

Prezzo che sarebbe stato convenuto tra imprese indipendenti per transazioni simili sul libero mercato (C.M. 22.9.1980 n. 32/9/2267).



L'art. 9 tuir recepisce il principio del **prezzo di libera concorrenza OCSE** con i relativi criteri di determinazione.

85

Criteri di determinazione dei prezzi di trasferimento.

Qualora siano identificabili operazioni comparabili a quelle realizzate nell'ambito del gruppo.

- i) in via preferenziale, **metodo del confronto di prezzo** (*comparable uncontrolled price*)

viene fatto riferimento al prezzo praticato in transazioni comparabili con o tra terze parti

86

Criteria di determinazione dei prezzi di trasferimento.

Per i beni difficilmente comparabili o unici (prodotti innovativi, marchi, brevetti, know how).

ii) metodo del prezzo di vendita (*resale minus*) o del costo maggiorato (*cost plus*)

Prezzo di rivendita – margine di profitto lordo (determinato dal confronto con il margine realizzato/garantito dall'impresa in vendite/acquisti a/da parti terze ovvero con il margine connesso a transazioni tra imprese terze indipendenti effettuate in condizioni similari).

Ai costi sostenuti è aggiunto un margine di profitto lordo (determinato dal confronto con il margine realizzato/garantito dall'impresa in vendite/acquisti a/da parti terze ovvero con il margine connesso a transazioni tra imprese terze indipendenti effettuate in condizioni similari)

87

Criteria di determinazione dei prezzi di trasferimento.

Qualora sia impossibile l'individuazione di un prezzo congruo.

iii) metodi reddituali basati sugli utili derivanti dalle transazioni

*Comparazione dei profitti netti (Transactional Net Margin Method)
 Confronto tra indicatori di profitto netto della transazione in rapporto a quelli di transazioni comparabili con o tra terze parti.*

*Ripartizione dei profitti globali (Profit Split)
 Ripartizione dei profitti complessivi del gruppo economico tra le sue entità.*

88

Comparabilità.

Analisi della comparabilità della transazione, **preliminarmente alla scelta ed applicazione del metodo per la determinazione del prezzo.**

Occorre dunque verificare il grado di affinità sotto il profilo dei beni e dei servizi scambiati, delle situazioni di mercato, delle condizioni contrattuali ed economiche.

- caratteristiche dei beni e servizi
- funzioni svolte dalle parti
- condizioni contrattuali
- strategie commerciali
- condizioni economiche

89

Onere della prova.

L'Agenzia delle Entrate accerta preliminarmente la differenza di fiscalità tra l'ordinamento italiano e il Paese della consociata e, poi, verifica le difformità tra prezzo praticato e valore normale.

Dunque, l'onere della prova circa la non correttezza dei prezzi di trasferimento grava sugli accertatori.

Il contribuente ha l'onere di provare l'esistenza e l'inerenza di un costo e, quanto ai servizi prestati da società controllante estera, ogni elemento che consenta di verificare il normale valore degli stessi.

90

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Ruling internazionale.

Per definire un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria circa l'ammontare di componenti positivi e negativi di reddito da operazioni intercorse in ambito internazionale.

Interpelli → *tipologie* **NOVITA'**

91

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

→ **Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario**
D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 → statuto del contribuente

→ **Decreto internazionalizzazione**
D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147

1. INTERPELLO ANTIABUSO
2. INTERPELLO DISAPPLICATIVO
3. INTERPELLO ORDINARIO
4. INTERPELLO PROBATORIO
5. NUOVI INVESTIMENTI
- 6. RULING INTERNAZIONALE**

92

Ruling internazionale.

Per definire un accordo preventivo con l'Amministrazione finanziaria circa l'ammontare di componenti positivi e negativi di reddito da operazioni intercorse in ambito internazionale.

Ruling internazionale per imprese con attività internazionale. Attivabile con riferimento ai regimi:

Definizione criteri di calcolo del *transfer pricing* e del valore normale dei costi *black list*

Valore d'ingresso e d'uscita dei beni dell'impresa che trasferisce la residenza

Attribuzione utili e perdite alle stabili organizzazioni

Preventiva valutazione sussistenza di una stabile organizzazione

Applicazione norme, anche convenzionali, su dividendi, interessi, royalties.

Decreto internazionalizzazione - D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147

Art. 1 - Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale

1. L'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, e' abrogato.

2. Al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo l'articolo 31-bis è inserito il seguente:

«Art. 31-ter (Accordi preventivi per le imprese con attività internazionale). –

1. Le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi, con principale riferimento ai seguenti ambiti:

a) preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 7, dell'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei valori di uscita o di ingresso in caso di trasferimento della residenza, rispettivamente, ai sensi degli articoli 166 e 166-bis del medesimo testo unico. Le imprese che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo hanno accesso alla procedura di cui al periodo precedente anche al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui al comma 10 dell'articolo 110 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986;

b) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente;

c) valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dalle vigenti Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate all'Italia;

d) applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'erogazione o la percezione di dividendi, interessi e royalties e altri componenti reddituali a o da soggetti non residenti.

2. Gli accordi di cui al comma 1 vincolano le parti per il periodo d'imposta nel corso del quale sono stipulati e per i quattro periodi d'imposta successivi, salvo mutamenti delle circostanze di fatto o di diritto rilevanti ai fini degli accordi sottoscritti e risultanti dagli stessi. Tuttavia, qualora conseguano ad altri accordi conclusi con le autorità competenti di Stati esteri a seguito delle procedure amichevoli previste dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, gli accordi di cui al comma 1 vincolano le parti, secondo quanto convenuto con dette autorità, a decorrere da periodi di imposta precedenti purché non anteriori al periodo d'imposta in corso alla data di presentazione della relativa istanza da parte del contribuente.

94


 COMMERCIALISTI
 AVVOCATI
 CONSULENTI DEL LAVORO

3. Qualora le circostanze di fatto e di diritto a base dell'accordo di cui al comma 1 ricorrano per uno o più dei periodi di imposta precedenti alla stipula ma non anteriori a quello in corso alla data di presentazione dell'istanza, relativamente a tali periodi di imposta è concessa la facoltà al contribuente di far valere retroattivamente l'accordo stesso, provvedendo, ove si renda a tal fine necessario, rettificare il comportamento adottato, all'effettuazione del ravvedimento operoso ovvero alla presentazione della dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, senza l'applicazione, in entrambi i casi, delle relative sanzioni.

4. In base alla normativa comunitaria, l'Amministrazione finanziaria invia copia dell'accordo all'autorità fiscale competente degli Stati di residenza o di stabilimento delle imprese con le quali i contribuenti pongono in essere le relative operazioni.

5. Per i periodi d'imposta di validità dell'accordo, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo medesimo.

6. La richiesta di accordo preventivo è presentata al competente Ufficio della Agenzia delle entrate, secondo quanto stabilito con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia. Con il medesimo provvedimento sono definite le modalità con le quali il competente Ufficio procede alla verifica del rispetto dei termini dell'accordo e del sopravvenuto mutamento delle condizioni di fatto e di diritto su cui l'accordo si basa.

7. Qualunque riferimento all'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ovunque presente, deve intendersi effettuato al presente articolo.».

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dalla data fissata dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate di cui all'articolo 31-ter, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, da emanarsi, in sostituzione del provvedimento del 23 luglio 2004, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo.

95


 COMMERCIALISTI
 AVVOCATI
 CONSULENTI DEL LAVORO

Ruling internazionale – Prezzi di trasferimento.

Costituisce **oggetto** della procedura la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale.

Soggetti interessati → imprese «con attività internazionale»

Imprese residenti

- che si trovino rispetto a società non residenti in una o più delle condizioni indicate nell'art. 110, c. 7, tuir
- il cui patrimonio, fondo o capitale sia partecipato da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti
- abbiano corrisposto a, o percepito, da soggetti non residenti, dividendi, interessi o royalties

Imprese non residenti

che esercitino attività nel territorio dello Stato attraverso stabile organizzazione

96

Ruling internazionale – Prezzi di trasferimento.

Istanza → indica:

- i beni e servizi oggetto delle cessioni o delle prestazioni infragruppo e la tipologia delle operazioni;
- le società non residenti con le quali le operazioni sono effettuate, le ragioni per le quali il rapporto configura una delle situazioni ex art. 110, c. 7, tuir;
- illustra i criteri ed i metodi di determinazione del valore normale delle operazioni e le regioni per cui si ritiene che essi siano conformi alla legge;
- documentazione illustrativa.

97

Disapplicazione sanzioni.

In caso di *documentazione* che spieghi:

- come sono stati determinati i prezzi di trasferimento relativi a transazioni con imprese estere del gruppo
- e la loro corrispondenza con il valore normale

la sanzione per infedele dichiarazione non è irrogata.



«A conclusione dei lavori del citato Gruppo sono state individuate talune linee interpretative ed operative, sviluppate nei successivi paragrafi, che delineano le possibili sinergie tra la disciplina fiscale e quella doganale in materia di determinazione del prezzo di trasferimento accettabile ai fini doganali»
 Circolare 6.11.2015, n. 16/D

98

Disapplicazione sanzioni.

Documentazione.

Provvedimento Agenzia delle Entrate 29.9.2010:

- c.d. «masterfile» (riguardante il gruppo)
- «documentazione nazionale» (riguardante l'impresa residente) c.d. «country file»

Diversa articolazione a seconda che si tratti di:

- Società holding → masterfile e documentazione nazionale
- Società subholding → documentazione nazionale
- Imprese controllate → documentazione nazionale
- **Stabili organizzazioni → applicano il regime ordinario o quello delle subholding o delle controllate a seconda che il soggetto non residente di cui la SO è parte sia, rispettivamente, holding o subholding o controllata.**

99

Disapplicazione sanzioni.

Formato elettronico.

Masterfile e altra documentazione articolati in capitoli, paragrafi e sottoparagrafi.

Predisposizione su base annua. Non necessariamente per tutti gli anni interessati da operazioni infragruppo.

Semplificazioni per PMI.

Provvedimento 29.9.2010



100



COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO



Struttura del masterfile

1. Descrizione generale del gruppo multinazionale (storia, evoluzione recente, settori di operatività e lineamenti generali dei mercati di riferimento)
2. Struttura del gruppo
 - 2.1 Struttura organizzativa [*ivi inclusi organigramma, elenco e forma giuridica dei membri del gruppo e relative quote partecipative*]
 - 2.2 Struttura operativa [*il paragrafo contiene la descrizione sommaria del ruolo che ciascuna delle imprese associate svolge nell'ambito delle attività del gruppo*]
3. Strategie generali perseguite dal gruppo [*con particolare riferimento alle strategie di sviluppo e consolidamento*] ed eventuali mutamenti di strategia rispetto al periodo d'imposta precedente
4. Flussi delle operazioni [*in questo paragrafo dovrà essere dato un quadro generale dei flussi delle operazioni di cui al successivo capitolo 5, ivi incluse le modalità di fatturazione e i relativi importi, descrivendo le motivazioni economiche/giuridiche per le quali l'attività è stata strutturata secondo la dinamica dei flussi come rappresentata. I flussi delle operazioni dovranno essere descritti in un diagramma di flusso che ricomprende anche quelli afferenti a operazioni non appartenenti all'area della gestione ordinaria*]
5. Operazioni infragruppo
 - 5.1 Cessioni di beni materiali o immateriali, prestazioni di servizi, prestazioni di servizi finanziari [*in ognuno dei paragrafi successivi si dovrà avere cura, per ogni tipologia di operazioni, di: (i) descrivere la natura delle*

101



COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO



operazioni infragruppo, con facoltà di escludere quelle aventi ad oggetto beni o servizi intercorrenti tra imprese associate entrambe residenti in paesi diversi da quelli membri dell'Unione europea; (ii) indicare i soggetti appartenenti al gruppo, tra quelli elencati al precedente capitolo 2, tra cui sono intercorse le operazioni aventi ad oggetto i beni ed i servizi

descritti. Categorie omogenee di beni e servizi potranno essere trattate unitariamente in conformità alle indicazioni fornite dalle Linee guida OCSE]

- 5.1.1 Operazioni di tipo 1
- 5.1.2 Operazioni di tipo 2
- 5.1.n Operazioni di tipo n
- 5.2 Servizi funzionali allo svolgimento delle attività infragruppo [*in ciascuno dei paragrafi successivi si dovrà avere cura di definire con sufficiente precisione le caratteristiche dei servizi funzionali allo svolgimento delle attività di gruppo resi da una o più associate a beneficio di una o più delle altre associate e i soggetti appartenenti al gruppo, tra quelli indicati al capitolo 2, tra cui gli stessi intercorrono*]
- 5.2.1 Servizi di tipo 1
- 5.2.2 Servizi di tipo 2
- 5.2.n Servizi di tipo n

102

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

INFORMATICA

INFORMATICA

5.3 Accordi per la ripartizione di costi [in questo capitolo dovrà essere fornito un elenco degli accordi per la ripartizione di costi, con indicazione, per ciascuno, del relativo oggetto, durata, soggetti partecipanti, perimetro delle attività e progetti coperti]

6. Funzioni svolte, beni strumentali impiegati e rischi assunti [in questo capitolo dovrà essere fornita una descrizione generale delle funzioni svolte, dei beni strumentali impiegati e dei rischi assunti da ciascuna delle imprese coinvolte nelle operazioni e dei cambiamenti intervenuti nelle funzioni, nei beni e nei rischi rispetto al periodo d'imposta precedente, con particolare riferimento a quelli derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale]

7. Beni immateriali [in questo capitolo dovrà essere fornita una elencazione dei beni immateriali detenuti da ciascuna impresa coinvolta nelle operazioni, con separata indicazione di eventuali canoni, distinti per soggetto percipiente o erogante, corrisposti per lo sfruttamento degli stessi]

8. Politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo [in questo capitolo dovrà essere fornita una descrizione della politica di determinazione dei prezzi di trasferimento del gruppo e delle ragioni per le quali la stessa si ritenga essere conforme al principio di libera concorrenza. A sostegno di tali informazioni, occorrerà fornire anche sintetica menzione dell'esistenza e dei contenuti essenziali di contratti a base di detta politica]

9. Rapporti con le amministrazioni fiscali dei Paesi membri dell'Unione Europea concernenti "Advance Price Arrangements" (APA) e ruling in materia di prezzi di trasferimento [in questo paragrafo dovrà darsi una sintetica descrizione degli APA e dei ruling rispettivamente sottoscritti con o rilasciati dalle amministrazioni fiscali dei paesi in cui il gruppo opera, descrivendo oggetto, contenuti e periodi di validità. La struttura del paragrafo seguirà un'articolazione per Stato membro di riferimento]

103

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

Documentazione nazionale – Struttura

- Descrizione generale della società
- Settori in cui opera
- Struttura operativa
- Strategie generali perseguite ed eventuali mutamenti rispetto al periodo d'imposta precedente
- Dettaglio operazioni infragruppo ed analisi di comparabilità
- Dettaglio degli accordi di ripartizione dei costi

Allegati

Diagramma di flusso per la descrizione delle operazioni

Contratti scritti che regolano le transazioni infragruppo

104

Grazie per l'attenzione

105

**Decreto crescita e internazionalizzazione
(D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147)**

Obiettivo:

semplificazione degli adempimenti per i soggetti esteri che intendono investire in Italia ed adeguamento della normativa italiana a pronunce della Corte di Giustizia UE.

106

Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147)

Cosa cambia dopo il decreto internazionalizzazione

Il nuovo articolo 117 del Tuir, modificato dal D.lgs n. 147/2015, consente alle "sorelle", sia società residenti in Italia, sia stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di società residenti in Stati nell'Unione europea o nello Spazio economico europeo, di consolidare le proprie basi imponibili. La modifica normativa ha lo scopo di rendere compatibili le disposizioni in materia di accesso ai regimi di tassazione di gruppo con i principi enunciati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Attuazione con il provvedimento 6 novembre 2015

Ha esteso la possibilità di esercitare l'opzione per il regime di tassazione di gruppo anche alle società estere prive di una stabile organizzazione in Italia, purché residenti in Stati appartenenti all'Unione europea o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con cui l'Italia ha stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

107

D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (Decreto Internazionalizzazione).

Art. 6 - Consolidato nazionale

Entrata in vigore: 7 ottobre 2015

1. All'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 2:

1) al primo periodo, la parola: **«solo» è soppressa;**

2) alla lettera b), le parole: «nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata» sono sostituite dalle seguenti: **«che assume la qualifica di consolidante»;**

b) dopo il comma 2 **sono aggiunti i seguenti:**

«2-bis. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), privi del requisito di cui alla lettera b) del comma 2, 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 quelle previste dall'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), possono designare una società residente nel territorio dello Stato o non residente di cui al comma 2-ter, controllata ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120, ad esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo congiuntamente con ciascuna società residente o non residente di cui al comma 2-ter, su cui parimenti essi esercitano il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile con i requisiti di cui all'articolo 120. La controllata designata non può esercitare l'opzione con le società da cui è partecipata. Agli effetti del presente comma:

108

- a) la controllata designata, in qualità di consolidante, acquisisce tutti i diritti, obblighi ed oneri previsti dagli articoli da 117 a 127 per le società o enti controllanti;
- b) i requisiti del controllo di cui al comma 1 devono essere verificati in capo al soggetto controllante non residente;
- c) l'efficacia dell'opzione è subordinata alla condizione che il soggetto controllante non residente designi la controllata residente assumendo, in via sussidiaria, le responsabilità previste dall'articolo 127 per le società o enti controllanti;
- d) 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 di cui all'articolo 122 sono attribuite esclusivamente alle 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;
- e) se il requisito del controllo nei confronti della controllata designata cessa per qualsiasi motivo prima del compimento del triennio, il soggetto controllante non residente può designare, tra le controllate appartenenti al medesimo consolidato, un'altra controllata residente avente le caratteristiche di cui al presente comma senza che si interrompa la tassazione di gruppo. La nuova controllata designata assume le responsabilità previste dall'articolo 127 per le società o enti controllanti relativamente ai precedenti periodi d'imposta di validità della tassazione di gruppo, in solido con la società designata nei cui confronti cessa il requisito del controllo.

2-ter. I soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), controllati ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 in qualità di ¹⁰⁹ **controllata** mediante una stabile organizzazione come definita dal comma 1-bis dell'articolo 120.».

2. **All'articolo 120** del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, dopo il comma 1, **è aggiunto il seguente: «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 quelle di cui al comma 1, con i requisiti di cui al medesimo comma.»**.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

4. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità per la designazione della controllata di cui al comma 2-bis dell'articolo 117 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Il medesimo provvedimento disciplina l'applicazione della disposizione di cui al presente articolo alle opzioni per la tassazione di gruppo già in corso alla data di entrata in vigore delle stesse, attenendosi al criterio di consentire, sussistendone i presupposti di legge, l'eventuale inclusione nel regime di tassazione di gruppo delle stabili organizzazioni o delle controllate di soggetti esteri senza interruzione dei consolidati esistenti.



Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

http://www.agenziaentrate.gov.it/.../Strumenti/Modelli/Modelli-di-dichiarazione

L'Agenzia Il tuo profilo fiscale Cosa devi fare Strumenti Documentazione Servizi online

Ti trovi in: Home - Strumenti - Modelli - Modelli di dichiarazione

Strumenti

- Codici per i versamenti e codici attività
- Modelli**
 - Procedure di controllo
 - Scadenzario
 - Software di compilazione
 - Specifiche tecniche
 - Studi di settore e parametri

Modelli di dichiarazione

Informativa sul trattamento dei dati personali in relazione al Redditometro - pdf

- 730/2015
- 730/2015 editabile
- 770
- Certificazione Unica**
- Consolidato nazionale e mondiale 2015**
- CUPE
- Destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'Irpef
- Dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale
- Dichiarazione di successione
- Imposta assicurazioni su premi e accessori
- Imposta sulle transazioni finanziarie
- Irapp/2015
- Iva
- Operazioni intracomunitarie (Intra 12/13, Intrastat, dichiarazioni di intento)
- Parametri/2015
- Studi di settore 2015
- Unico/2015

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

SC
SOCIETÀ DI CAPITALI
2015
STRUTTURA
Periodo d'imposta 2014

**ISTRUZIONI PER LA COMPILAZIONE
DEL MODELLO DI DICHIARAZIONE DEI REDDITI
DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI, ENTI COMMERCIALI
ED EQUIPARATI - UNICO SC**

1. LE PRINCIPALI NOVITÀ DEL MODELLO

(omissis)

COMUNICAZIONI PER I REGIMI OPZIONALI - QUADRO OP

- È stato introdotto il quadro OP per comunicare l'esercizio delle opzioni d'ingresso e rinnovo nei regimi di "tonnage tax" (sezione I), consolidato fiscale (sezione II) e trasparenza fiscale (sezione III) (art. 16, decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175).

112

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

PERIODO D'IMPOSTA 2014

CODICE FISCALE

Mod. N.

REDDITI QUADRO OP
Comunicazioni per i regimi opzionali

SEZIONE I
Tonnage tax
(art. 155 del TUIR)

OP1	Tipo comunicazione		Opzione 1		Rinnovo 2	
OP2	Codice fiscale		Codice fiscale			
OP3						
OP4						
OP5						

SEZIONE II
Consolidato nazionale
(artt. 117 e ss. del TUIR)

Codice fiscale: **0.123.4.567.89.9**

Denominazione e ragione sociale: **XYZ S.R.L.**

OP6	Tipo comunicazione		Esercizio sociale		Operazioni associate		Account separato		Attribuzione perdite	
OP7										
OP8										
OP9										
OP10										

ESEMPIO:
Iniziale comunicazione A CONSOLIDANTE B e C CONSOLIDATE

Se nell'esercizio successivo opzione per D

Tipo comunicazione
3 - conferma per B
3 - conferma per C
1 - opzione per D

Esercizio sociale
2 per B
2 per C
1 per D

1- se il versamento dell'acconto è avvenuto in modo separato
2 - in caso contrario

Criterio per l'attribuzione delle perdite fiscali residue delle ipotesi di interruzione anticipata della tassazione di gruppo:
1 - attribuzione alla consolidante
2 - attribuzione proporzionale alle società che hanno prodotto le perdite
3 - attribuzione alle società che hanno prodotto le perdite secondo modalità diverse dalle precedenti

1- OPZIONE
2- RINNOVO
3- CONFERMA

113

Integra COMMERCIALISTI
AVVOCATI
CONSULENTI DEL LAVORO

TIPO DI DICHIARAZIONE	Redditi	Iva	Quadro VO	Quadro AC	Consolidato	Trasparenza	Trust	Correttiva nei termini	Dichiarazione integrativa a lavoro	Dichiarazione integrativa	Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)	Eventi eccezionali
	Studi di settore	Parametri	Indicatori	Adizionale BES								

2.1 TIPO DI DICHIARAZIONE

(omissis)

Consolidato e trasparenza
Nel caso in cui il soggetto dichiarante abbia esercitato l'opzione per il consolidato (artt. da 117 a 142 del TUIR) o per la trasparenza fiscale (art. 115 o 116 del TUIR) deve essere barrata la casella corrispondente.

114


 COMMERCIALISTI
 AVVOCATI
 CONSULENTI DEL LAVORO

SC
SOCIETÀ DI CAPITALI
2015
INTRA

REDDITI
QUADRO RX
Compensazioni - Rimborsi

CODICE FISCALE: _____
 PERIODO D'IMPOSTA 2014

Sezione I		Codice fiscale		Data		Importo	
Sezione I Credito cello	RK1	Trasferimento dall'IRPEF (redditi e versati) a società o ente del gruppo					.00
	RK2						.00
	RK3						.00
	RK4						.00
	RK5						.00
	RK6						.00
	RK7						.00
	RK8						.00
	RK9						.00
	RK10						.00
Sezione II Accanto cello	RK11						.00
	RK12						.00
Sezione III Credito rimborsi	RK13						.00
	RK14						.00
	RK15						.00
	RK16						.00
Sezione IV Accanto spazio del contribuente	RK17						.00


 COMMERCIALISTI
 AVVOCATI
 CONSULENTI DEL LAVORO

SC
SOCIETÀ DI CAPITALI
2015
INTRA

REDDITI
QUADRO RX
Compensazioni - Rimborsi

CODICE FISCALE: _____
 PERIODO D'IMPOSTA 2014

SEZIONE I Credito ed eccedenze risultanti dalla presente dichiarazione	Importo o credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di rimborsamento o saldo	Credito di cui al bilancio d'esercizio	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione	Credito imputato al contribuente
RX1	RES	.00	.00	.00	.00
RX2	Eccedenza o credito di cui al quadro RK	.00	.00	.00	.00
RX3	Imposto sostitutivo di cui al quadro RI - sez. I	.00	.00	.00	.00
RX4	Imposto sostitutivo di cui al quadro RI - sez. II	.00	.00	.00	.00
RX5	Imposto di cui al quadro RM	.00	.00	.00	.00
RX6	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. I	.00	.00	.00	.00
RX7	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. II	.00	.00	.00	.00
RX8	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. III	.00	.00	.00	.00
RX9	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. IV - deduzioni extraspetabili	.00	.00	.00	.00
RX10	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. IV - rullificamento IAS/IRS	.00	.00	.00	.00
RX11	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. V	.00	.00	.00	.00
RX12	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. VI-A	.00	.00	.00	.00
RX13	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. VI-B - attività immobiliari	.00	.00	.00	.00
RX14	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. VI-B - crediti	.00	.00	.00	.00
RX15	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. VI-B - altra attività	.00	.00	.00	.00
RX16	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. VII	.00	.00	.00	.00
RX17	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. III	.00	.00	.00	.00
RX18	Imposto sostitutivo di cui al quadro RQ - sez. X	.00	.00	.00	.00
RX19	Imposto addizionale di cui al quadro RQ - sez. IX-A	.00	.00	.00	.00
RX20	Imposto addizionale di cui al quadro RQ - sez. IX-B	.00	.00	.00	.00
RX21	Imposto di cui al quadro RQ - sez. X0	.00	.00	.00	.00
RX22	Imposto di cui al quadro RQ - sez. X0B	.00	.00	.00	.00
RX23	Imposto di cui al quadro RQ - sez. X0V	.00	.00	.00	.00

Il presente modello deve essere utilizzato:

- dai soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti ("consolidato nazionale"), compilando, oltre al frontespizio, i quadri NF, NX, NI, NR, NE, NC, CC, CN, CK e CS;
- dai soggetti ammessi alla determinazione dell'unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti ("consolidato mondiale"), compilando, oltre al frontespizio, i quadri MF, MX, MR, ME, MC, CC, CN, CK e CS.

Nella particolare ipotesi prevista dall'art. 131, comma 2, del TUIR, di partecipazione in una società controllata non residente per il tramite di una o più controllate residenti, è necessario che la società controllante e ciascuna delle controllate residenti effettuino l'opzione per il consolidato nazionale. In tal caso si deve procedere alla compilazione del frontespizio, nonché dei quadri relativi al consolidato nazionale (NF, NX, NI, NR, NE ed NC) ed a quello mondiale (MF, MR, ME ed MC) determinando l'IRES nel quadro CN e compilando i quadri CC, CK e CS.

In tutte le altre ipotesi in cui la società o ente consolidante abbia esercitato l'opzione sia per il consolidato nazionale che mondiale, dovranno essere seguite le modalità di compilazione analogamente a quanto sopra indicato per la fattispecie prevista dall'art. 131, comma 2, del TUIR.

119

1.2 Termini e modalità di presentazione

Il presente modello di dichiarazione deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

La presentazione può avvenire esclusivamente per via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato (soggetto incaricato o società del gruppo).

Il modello va presentato dalla società o ente controllante in forma autonoma, non potendo essere inserito nel modello UNICO 2015 SC.

Si ricorda che la trasmissione telematica delle dichiarazioni dei soggetti appartenenti al medesimo gruppo può essere effettuata da uno o più soggetti dello stesso gruppo esclusivamente avvalendosi del servizio telematico Entratel.

Riguardo alla reperibilità del modello e ad ulteriori istruzioni relative alla trasmissione telematica della dichiarazione, si veda quanto precisato nell'apposito paragrafo delle "Istruzioni generali per la compilazione dei modelli Unico 2015 delle società e degli enti".


 120