

RISOLUZIONE N. 168/E



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 12 luglio 2007

Oggetto: Richiesta di parere in merito all'ipotesi di omessa presentazione del modello CNM da parte della società consolidante.

Con nota prot. n. del 2007, codesta Direzione ha presentato una richiesta di parere, in merito a taluni inadempimenti dichiarativi riscontrati in occasione dei controlli effettuati dalle Direzioni Regionali su soggetti aderenti al regime di consolidato fiscale nazionale.

Il principale inadempimento dichiarativo cui si fa cenno nella predetta richiesta, è quello relativo alla mancata presentazione del Mod. CNM (cd. "dichiarazione dei redditi del consolidato", ex articolo 122 del TUIR) da parte del soggetto operante in qualità di capogruppo. Al riguardo viene precisato che la descritta omissione dichiarativa si è verificata a fronte:

- del corretto e tempestivo esercizio delle opzioni da parte dei soggetti interessati all'adesione al regime, secondo le modalità previste dall'articolo 119 del TUIR e dall'articolo 5 del D.M. 9 giugno 2004 (contenente la disciplina di attuazione del regime del consolidato fiscale nazionale);
- della puntuale presentazione da parte dei soggetti partecipanti al regime delle proprie dichiarazioni dei redditi "individuali" (in ciascuna delle quali risulta effettuata la compilazione del quadro GN, contenente i dati, oggetto

di comunicazione alla società capogruppo, rilevanti al fine della determinazione dell'imponibile della *fiscal unit*).

Ciò posto, vengono chiesti chiarimenti circa gli effetti concretamente conseguenti alla mancata presentazione della dichiarazione dei redditi di gruppo (Mod. CNM) e, più precisamente, se tale inadempimento dichiarativo determini:

- 1) l'interruzione del regime del consolidato (come detto a suo tempo validamente avviato), con conseguente impossibilità della compensazione degli imponibili individuali dei soggetti ad esso partecipanti (costituente la principale caratteristica del regime in questione);
- 2) la preclusione del riporto in successivi periodi d'imposta della complessiva perdita della *fiscal unit* prodotta in vigenza dell'opzione, in considerazione del fatto che, nei casi oggetto di controllo, manca la dichiarazione (Mod. CNM) dalla quale la stessa dovrebbe risultare.

In proposito si forniscono le seguenti osservazioni.

Con specifico riferimento al primo dei chiarimenti richiesti, si fa presente che l'art. 13, comma 1, del decreto ministeriale 9 giugno 2004 individua specificamente gli eventi che determinano *ipso iure* l'interruzione della tassazione di gruppo prima del compimento del triennio. Il comma 2 della disposizione da ultimo menzionata prevede poi che, in presenza di eventi o circostanze diverse da quelle elencate dal precedente comma 1, il soggetto interessato può richiedere la continuazione del regime presentando apposita istanza, nelle forme di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 2000, all'Agenzia delle Entrate.

Dal combinato disposto delle menzionate disposizioni si evince che l'elenco di operazioni "interruttive" dell'efficacia dell'opzione per il regime del consolidato domestico presenta carattere tassativo, nel senso che sono esclusivamente gli eventi in esso specificamente contemplati a configurare cause di interruzione automatica del regime in questione.

Tra queste ultime non è riportata l'omessa presentazione del modello CNM da parte della consolidante: sul punto si ritiene, pertanto, che tale inadempimento non comporti il venir meno del regime del consolidato.

L'efficacia dell'opzione per il regime non è, in altre parole, inficiata dalla circostanza dell'omessa presentazione del Mod. CNM, con la conseguenza che il regime continuerà ad operare secondo il suo naturale meccanismo di funzionamento e a produrre gli effetti suoi tipici (tra cui *in primis* la compensazione integrale dei risultati individuali dei singoli soggetti che ad esso partecipano).

Ciò nonostante, la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi del consolidato fa sorgere il problema della tassazione dell'utile o della riportabilità della perdita che sarebbero dovute risultare dal modello CNM.

Al riguardo non sembrano sussistere problemi relativamente alla tassabilità del reddito prodotto dal consolidato. Tale reddito potrà essere determinato d'ufficio sulla base dei dati contenuti nel quadro GN delle dichiarazioni presentate dalle società che hanno optato per il regime di consolidamento.

L'Amministrazione, anche in assenza del modello CNM, potrà procedere alla determinazione del reddito complessivo ovvero dell'unica base imponibile dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo, sommando i singoli redditi o perdite (rispettivamente, prodotti o conseguite dalle società consolidate) e procedendo ad effettuare le compensazioni necessarie per addivenire ad un risultato unico (che se positivo sarà assoggettato a tassazione). Diversamente, qualora il risultato complessivo sia negativo, si pone il problema di valutarne la riportabilità. Al riguardo si ritiene che la mancata presentazione del Mod. CNM (in cui la complessiva perdita del gruppo avrebbe dovuto essere riportata), preclude il rinvio della perdita risultante dalle operazioni di consolidamento a successivi periodi d'imposta.

L'impossibilità di riporto al futuro delle perdite fiscali residue della *fiscal unit* discende dalla disposizione contenuta nell'art. 9, comma 2, del citato decreto

ministeriale, secondo la quale le perdite fiscali riportabili secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 84 sono soltanto quelle “*risultanti dalla dichiarazione dei redditi di cui al comma 1*” (i.e., la “dichiarazione dei redditi del consolidato” modello CNM di cui all'articolo 122 del TUIR).

Per maggiore chiarezza espositiva si possono esemplificare come segue le diverse conseguenze alle quali si perviene in assenza del modello CNM nei casi precedentemente esaminati.

Esempio 1

Società A	Società B	Società C
Reddito 3.000	Reddito 500	Perdita 2.000

Determinazione dell'unica base imponibile del consolidato da assoggettare a tassazione :

$(3.000 + 500 - 2.000) = 1.500$

Esempio 2

Società A	Società B	Società C
Reddito 1.000	Reddito 500	Perdita 2.000

Determinazione dell'unica base imponibile del consolidato a seguito di rettifica dell'ufficio :

$(1.000 + 500 - 2.000) = - 500$

La perdita teorica di - 500, che deriva dalla compensazione dei risultati d'esercizio delle singole consolidate, per quanto precedentemente indicato, non

sarà riportabile dalla consolidante nei successivi periodi d'imposta, mancando nel caso di specie la presentazione del mod. CNM.