

Risposta n. 294/2025

OGGETTO: Consolidato fiscale – Remissione in bonis ex art. 2 decreto-legge n. 16 del 2012

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Le società istanti [ALFA] e [BETA], fanno presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

La [ALFA] ha esercitato, in qualità di consolidante, l'opzione per il regime del consolidato fiscale nazionale di cui agli articoli 117 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con le controllate [GAMMA] e [DELTA].

In data [...] novembre 2023, la [ALFA] ha costituito - unitamente ad un'altra società del gruppo, ovvero la [EPSILON] - la [BETA], sottoscrivendone il 51 per cento del capitale sociale.

In proposito, la controllante precisa che nell'atto costitutivo della nuova società è stata fissata la durata del primo esercizio sociale, con decorrenza dalla data di costituzione sino al 31 dicembre 2024.

Al riguardo, la [ALFA] riferisce di aver dimenticato di indicare, in sede di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2023, nel quadro OP, l'opzione per l'accesso al consolidato (già in essere) della [BETA], a decorrere dal periodo d'imposta 2024, ossia quello in corso alla data di presentazione della stessa dichiarazione, corrispondente al primo esercizio sociale di [BETA].

Le istanti fanno presente, tuttavia, che l'intento di far partecipare al regime della tassazione di gruppo anche la [BETA], sin dal periodo d'imposta 2024, può essere desunto da alcuni comportamenti, ovvero:

- gli acconti IRES complessivamente versati per tale periodo d'imposta risultano in linea con l'inclusione di [BETA] nel consolidato facente capo a [ALFA];
- il bilancio di [BETA] al 31 dicembre 2024 evidenzia l'esposizione di un provento da consolidamento, per euro [...], a fronte delle perdite fiscali e degli interessi passivi in concreto da essa apportati al consolidato nel 2024, in forza dell'adesione al regime della tassazione di gruppo per tale periodo d'imposta.

In particolare, con riferimento agli acconti, le istanti chiariscono che *«l'acconto complessivamente versato per il periodo d'imposta in chiusura al 31 dicembre 2024 corrisponde esattamente all'importo dovuto [...] per l'ingresso "in corsa", dal suddetto periodo d'imposta, della società [BETA].*

Infatti, dalla dichiarazione modello CNM 2024 (in Allegato n. 3) risulta un imponibile del consolidato facente capo a [ALFA] (e comprendente [GAMMA] e

[DELTA] in qualità di consolidate) pari ad euro [...], su cui è stata calcolata un'IRES lorda di euro [...] che, al netto delle detrazioni per oneri e delle ritenute d'acconto, è risultata pari a euro [...].

All'imponibile risultante dal modello CNM 2024 va poi sommato quello del precedente periodo d'imposta della neo-consolidata [BETA], nella specie pari a zero, trattandosi di società nel suo primo periodo d'imposta.

Gli acconti dovuti per il periodo d'imposta in chiusura a fine 2024, considerando anche l'ingresso nel consolidato di quest'ultima società, sono dunque da individuarsi sulla base dell'IRES netta del 2023 [...] e, come tali, sono stati determinati e versati.

[ALFA], infatti, ha versato acconti 2024 per un totale di euro [...] (cfr. primo e secondo acconto, rispettivamente in Allegato n. 4 e Allegato n. 5) - determinati coerentemente con l'inclusione di [BETA] nel perimetro del consolidato del periodo d'imposta in chiusura a fine 2024».

Ciò premesso, ritenendo sussistenti tutti i presupposti richiesti dalla legge, le istanti chiedono di poter regolarizzare l'omessa indicazione di [BETA], tra i soggetti consolidati, nel quadro OP del Modello SC 2024, presentato dalla consolidante, avvalendosi dell'istituto della c.d. remissione *in bonis*, disciplinato dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 26 aprile 2012, n. 44.

Nello specifico, chiedono di confermare «che le condotte consistenti

i. da un lato, nella determinazione degli acconti IRES 2024 [...], coerenti con l'inclusione di [BETA] nel perimetro del consolidato stesso dal periodo d'imposta in chiusura a fine 2024;

ii. dall'altro lato, nella rilevazione nel bilancio al 31 dicembre 2024 di quest'ultima società dell'imposizione IRES di gruppo e di un provento da consolidamento, [...];

possano considerarsi dei comportamenti concludenti, rendendo così possibile avvalersi dell'istituto della remissione in bonis di cui all'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012. Di qui, quindi, si chiede conferma della possibilità di includere la [BETA] nel regime del consolidato fiscale facente capo a [ALFA] a partire dal periodo d'imposta in chiusura al 31 dicembre 2024, mediante, per l'appunto, il ricorso al suddetto istituto della remissione in bonis».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli istanti ritengono che «i comportamenti posti in essere rendano palese la volontà di includere [BETA] nel consolidato fiscale facente capo a [ALFA] sin dal periodo fiscale in chiusura al 31 dicembre 2024. Tali comportamenti, difatti, evidenziano inequivocabilmente come l'omessa indicazione dell'opzione nella dichiarazione modello Redditi SC 2024 della [ALFA] sia un'inadempienza di natura formale frutto di una mera dimenticanza, come tale passibile di remissione in bonis a norma dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 16 del 2012.

Dunque, alla luce di quanto precede, si ritiene sia possibile accedere al suddetto istituto di cui all'art. 2, comma 1 cit., nei seguenti termini:

- esercitare l'opzione con [BETA] nel quadro OP della dichiarazione Modello SC 2025 della Consolidante, da presentare entro il prossimo 31 ottobre 2025, a tal fine indicando - così come precisato nella risposta a interpello n. 426 del 2019 - nella colonna

3 "Tipo di comunicazione" il codice "1 esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo" e nella colonna 4 "Esercizio sociale" - riferito all'esercizio sociale nel quale viene resa la comunicazione nel corso del triennio di durata dell'opzione - il codice "2 secondo periodo";

- versando la sanzione di euro 250,00 di cui all'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Pertanto, per effetto della remissione in bonis, la [BETA] può essere inclusa nel consolidato fiscale facente capo a [ALFA] a partire dal periodo d'imposta in chiusura al 31 dicembre 2024. Ciò con la conseguenza che la prima non procederà, per tale periodo fiscale e i successivi due, alla liquidazione dell'IRES nella propria dichiarazione, compilando il quadro GN della stessa per l'attribuzione alla fiscal unit del proprio reddito, da enucleare nella dichiarazione di gruppo di cui all'art. 122 del Tuir a cura della Consolidante.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dalle contribuenti, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda, in particolare, la verifica della sussistenza, in capo alle istanti, di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge e dai documenti di prassi ai fini della spettanza di benefici o all'esercizio di opzioni. Tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta

ad interpello ed in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi (cfr. circolare n. 9/E del 2016).

Con riferimento all'accesso al regime di consolidato fiscale nazionale, l'articolo 117, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR) stabilisce che *«[l]a società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientranti fra i soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), fra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'articolo 2359, comma 1, numero 1), del codice civile, con i requisiti di cui all'articolo 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo»*.

Al riguardo, il successivo articolo 119, al comma 1, lettera d), stabilisce che *«l'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle entrate con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione»*.

Come chiarito con la Relazione Illustrativa al decreto-legge n. 16 del 2012 e richiamato dalla prassi con la circolare 28 settembre 2012, n. 38 e le successive risposte ad interpello n. 82 del 25 marzo 2019 e n. 426 del 22 giugno 2021, l'omessa comunicazione dell'opzione - quale "adempimento formale" indispensabile per l'accesso al regime del consolidato fiscale - può essere sanata mediante l'istituto della "remissione *in bonis*", disciplinato dall'articolo 2, comma 1, del predetto decreto, purché:

a) la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza;

b) sussistano i requisiti sostanziali richiesti dagli articoli 117 e seguenti del d.P.R. n. 917 del 1986 alla data originaria di scadenza del termine normativamente previsto per l'esercizio dell'opzione;

c) la consolidante eserciti l'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e versi la sanzione pari a 250 euro, stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista.

Ai fini dell'applicabilità della "remissione *in bonis*", nella già citata Relazione Illustrativa viene chiarito che l'istituto non è invocabile *«nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità»*.

La medesima relazione, nel precisare che la suddetta previsione *«intende salvaguardare il contribuente in buona fede»*, chiarisce che *«[l]'esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omesso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente»* (cfr. circolare n. 38/E del 2012).

Al riguardo, la citata risposta ad interpello n. 426 del 2021 - con riferimento all'omessa comunicazione dell'opzione per l'accesso al regime del consolidato fiscale - precisa che il beneficio della "remissione *in bonis*" è riservato ai contribuenti che abbiano

comunque adottato *«comportamenti coerenti in ordine al calcolo della base imponibile consolidata ed alla liquidazione dell'IRES dovuta»*. Ne deriva che, sussistendo le condizioni previste dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge n. 16 del 2012, illustrate dalla circolare n. 38/E del 2012, sia possibile sanare il mancato esercizio dell'opzione in parola *«- versando la sanzione di euro 250 prevista dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997, ed*

- effettuando l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile da intendersi, come precisato dalla circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, con "la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso". A tal fine il quadro OP del Modello Redditi 2021 va compilato indicando:

i. nella colonna 3 "Tipo comunicazione" il codice "1 esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo";

ii. nella colonna 4 "Esercizio sociale" - riferito all'esercizio sociale nel quale viene resa la comunicazione nel corso del triennio di durata dell'opzione - il codice "2 secondo periodo"».

Con le stesse modalità è possibile regolarizzare l'omessa indicazione in dichiarazione - tra i soggetti consolidati - di un'altra società del gruppo.

Ciò posto, con riguardo alla fattispecie in esame, le istanti chiedono di confermare che le condotte consistenti:

i. da un lato, nella determinazione degli acconti IRES 2024 in coerenza con l'inclusione di [BETA] nel perimetro del consolidato;

ii. dall'altro lato, nella rilevazione nel bilancio di [BETA] al 31 dicembre 2024 di un provento da consolidamento, per euro [...], a fronte delle perdite fiscali e degli interessi passivi in concreto da essa apportati al consolidato nel 2024;

possano considerarsi "comportamenti concludenti", ai fini dell'inclusione di [BETA] nel perimetro del consolidato fiscale, sin dal periodo di imposta 2024, avvalendosi dell'istituto della "remissione *in bonis*".

In proposito, si rammenta che la disciplina relativa al versamento degli acconti nell'ambito del consolidato fiscale è delineata dall'articolo 118, comma 3, del TUIR e dall'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° marzo 2018 (che ricalca l'articolo 6 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 9 giugno 2004).

Il comma 3 dell'articolo 118 del TUIR prevede che *«Gli obblighi di versamento a saldo ed in acconto competono esclusivamente alla controllante. L'acconto dovuto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, come indicata nella dichiarazione dei redditi, presentata ai sensi dell'articolo 122. Per il primo esercizio la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante 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 relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate. Si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.»*.

Nel commentare la disciplina relativa all'acconto dovuto per il periodo d'imposta in cui ha inizio il consolidato, contenuta nel predetto articolo 118, comma 3, del TUIR, la circolare 20 dicembre 2004, n. 53, al paragrafo 4.2.4.2., chiarisce che *«utilizzando il "metodo storico", il consolidante calcolerà l'acconto tenendo conto dell'effetto compensativo tra redditi e perdite delle società consolidate, tipico della tassazione di gruppo, ricostruendo l'imposta storica di riferimento per il calcolo dell'acconto come se il consolidato fosse operante fin dal precedente esercizio.*

Stante il tenore letterale della disposizione in esame (che fa esclusivo riferimento alla "somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente"), il consolidante non potrà, invece, tenere conto degli effetti delle variazioni in diminuzione (o in aumento) conseguenti alle rettifiche di consolidamento di cui all'articolo 122 del TUIR.

Anche in relazione all'acconto dovuto per il primo periodo d'imposta di efficacia della tassazione di gruppo opera la disposizione dell'articolo 4 del D.L. n. 69 del 1989, sopra richiamata, per cui anche tale acconto può essere determinato sulla base del "metodo previsionale"; con tale metodo si può, quindi tenere conto degli eventuali decrementi di reddito imponibile di ciascuna entità partecipante al consolidato e, conseguentemente, calcolare l'acconto in base all'imposta corrispondente alla somma algebrica dei rispettivi imponibili previsti».

In caso di nuovi ingressi in un consolidato già vigente, per ragioni di ordine logico e sistematico, si ritiene applicabile un criterio "misto", in base al quale l'acconto va parametrato all'imposta "storica" del consolidato "ampliato" - ovvero comprensivo dei nuovi partecipanti - da determinare sulla base della somma algebrica dei redditi dichiarati

nel periodo precedente dalle società di nuovo ingresso con il reddito complessivo globale del consolidato preesistente.

Sempre con riferimento agli obblighi di versamento per il periodo d'imposta in cui ha inizio la tassazione consolidata, l'articolo 6, comma 1, del d.m. 1° marzo 2018, nel ribadire - in linea con quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 118 del TUIR - che la comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio dell'opzione *«comporta il trasferimento al consolidante degli obblighi di versamento dell'imposta sul reddito delle società, anche a titolo d'acconto»*, prevede altresì che *«[s]e gli acconti sono stati versati, in tutto o in parte, separatamente dai soggetti partecipanti alla tassazione di gruppo, le sanzioni sono applicate al consolidante se l'importo dei versamenti complessivamente eseguiti risulta insufficiente in base alle disposizioni di legge»*.

In proposito, la citata circolare n. 53 del 2004 chiarisce che alla data in cui viene comunicata l'opzione - attualmente con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende accedere al regime di tassazione di gruppo - *«i soggetti aderenti al consolidato, consolidante compreso, potrebbero già avere assolto in proprio i relativi obblighi di versamento della prima rata dell'acconto d'imposta, sulla base dell'imposta risultante dalle proprie dichiarazioni dei redditi per l'esercizio precedente e senza tenere conto degli effetti del consolidamento»*.

In tale ipotesi per consentire al consolidante di dare rilevanza ai versamenti in acconto effettuati prima della comunicazione della opzione, la norma del decreto d'attuazione in commento prevede che, se gli acconti sono stati versati, in tutto o in parte, separatamente dai soggetti partecipanti al consolidato, "le sanzioni sono applicate al

consolidante se l'importo dei versamenti complessivamente eseguiti risulta insufficiente in base alle disposizioni di legge".

Pertanto, la sanzione per insufficiente versamento dell'acconto sarà applicabile solo al consolidante, il quale assume una responsabilità diretta anche per gli acconti versati dalle consolidate, nel caso in cui gli acconti complessivamente versati non siano sufficienti ai sensi del più volte citato articolo 4 del D.L. n. 69 del 1989».

La circostanza che il decreto attuativo consenta il versamento di acconti "separati", da parte delle singole società, non impedisce alla società controllante - anche qualora l'opzione non sia stata ancora comunicata - di provvedere al versamento "unitario", in luogo delle controllate. Sul punto, infatti, la predetta circolare n. 53 del 2004 ha chiarito che «*per il periodo d'imposta in cui ha inizio il consolidato, è consentito che l'acconto possa essere versato unicamente dal consolidante, anche per conto delle consolidate, prima della comunicazione dell'opzione, purché siano rispettati i termini di versamento e l'importo complessivamente versato non risulti carente [...]*».

Ne deriva che - con riferimento al periodo d'imposta nel quale ha inizio la tassazione di gruppo - laddove l'opzione sia stata già comunicata, il versamento degli acconti, in base alle norme enunciate e ai chiarimenti di prassi richiamati, è a carico della società consolidante, cui risultano trasferiti tutti gli obblighi di versamento dell'imposta sul reddito delle società.

Può però ragionevolmente accadere che - al momento della comunicazione dell'opzione con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende accedere al regime di tassazione di gruppo - il versamento della "prima rata" dell'acconto, ordinariamente con scadenza l'ultimo giorno del sesto mese successivo a

quello di chiusura del periodo d'imposta precedente, sia già stato eseguito dalle singole società che parteciperanno al consolidato.

Ciò non rappresenta una circostanza ostativa per l'accesso al regime. Il versamento si intende comunque eseguito per conto della consolidante, restando a suo carico ogni responsabilità in caso di versamento insufficiente.

Con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello, nel ribadire, come in precedenza evidenziato, che il presente parere viene reso sulla scorta degli elementi rappresentati e dei documenti prodotti, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, ivi compresa la coincidenza delle somme che si rappresentano come versate a titolo di acconto con quelle effettivamente dovute a tale titolo, si osserva che esula dalla competenza della scrivente ogni valutazione circa i profili fattuali evidenziati nell'istanza - ovvero con riferimento alla sussistenza dei requisiti sostanziali per l'accesso di [BETA] al regime del consolidato fiscale nazionale ed ai calcoli in concreto eseguiti ai fini della determinazione degli acconti versati - rispetto ai quali resta, dunque, impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò detto, in base alla normativa sin qui citata e ai relativi chiarimenti di prassi, si ritiene consentito il "versamento" di "separati acconti" nell'ipotesi in cui - alla data di scadenza del versamento - non sia ancora stata esercitata l'opzione per l'accesso al consolidato. Diversamente, resta esclusa tale facoltà qualora - alla data di scadenza del versamento - le società coinvolte abbiano già esercitato l'opzione in parola.

Le medesime previsioni trovano applicazione nelle ipotesi di ingresso di una nuova società del gruppo all'interno di un consolidato già in essere.

Nel caso di specie, la consolidante [ALFA] ha versato l'acconto (prima e seconda rata) relativo al periodo di imposta 2024, coincidente con l'IRES dovuta (al netto di detrazioni per oneri e ritenute d'acconto) sul reddito complessivo globale del consolidato del periodo di imposta 2023.

Alla luce delle su indicate modalità di calcolo dell'acconto IRES in caso di ingresso nel consolidato di nuove consolidate e della circostanza che per [BETA] l'esercizio chiuso al 31 dicembre 2024 rappresenta il primo periodo di imposta, l'eventuale inclusione di quest'ultima nel consolidato, sin dal periodo di imposta 2024, non ha alcun effetto sulla misura dell'acconto complessivamente dovuto per il 2024 dalla *fiscal unit*.

Per tali motivi, si ritiene che il versamento da parte di [ALFA] di un acconto calcolato in base al solo reddito complessivo globale del consolidato relativo al 2023, possa considerarsi coerente con la volontà di includere [BETA] nel perimetro della tassazione di gruppo sin dall'anno 2024.

Allo stesso modo, si ritiene che l'indicazione nel bilancio di [BETA], al 31 dicembre 2024 - tra i "crediti verso controllanti" - dell'importo di un provento da consolidamento, derivante dal trasferimento delle perdite fiscali e degli interessi passivi alla controllante, rappresenti un comportamento coerente con l'intento di estendere il regime di consolidato fiscale alla [BETA] dal 2024.

Tali condotte possono, dunque, considerarsi "comportamento concludente" ai fini dell'accesso all'istituto della remissione *in bonis*.

A tal fine, le istanti dovranno operare nei termini che seguono:

- [ALFA] dovrà includere [BETA] nel quadro OP del proprio Modello SC 2025, da presentare entro il prossimo 31 ottobre 2025, indicando nella colonna 3 "Tipo di comunicazione" il codice "1 esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo" e nella colonna 4 "Esercizio sociale" il codice "2 secondo periodo";

- [BETA] dovrà compilare il quadro GN del proprio Modello SC 2025, da presentare entro il prossimo 31 ottobre 2025, ai fini dell'attribuzione del proprio reddito alla *fiscal unit*, da riportare nella dichiarazione di gruppo Modello CNM 2025;

- versando contestualmente la sanzione di euro 250,00 di cui all'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997.

Si condivide, pertanto, la soluzione interpretativa prospettata dalle istanti.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**