

## Edizione di lunedì 21 Ottobre 2019

### ENTI NON COMMERCIALI

#### **Le fondazioni culturali e il terzo settore – I° parte**

di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

### IVA

#### **Importazioni di beni con dichiarazione d'intento: conferme e novità**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

### CONTENZIOSO

#### **I limiti dei poteri istruttori del giudice tributario**

di Angelo Ginex

### REDDITO IMPRESA E IRAP

#### **Oneri accessori compresi nel costo del bene iper ammortizzabile**

di Alessandro Bonuzzi

### BILANCIO

#### **Obbligo di redazione del bilancio consolidato**

di Federica Furlani

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### **Le fondazioni culturali e il terzo settore – I° parte**

di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

**Le Fondazioni che operano in campo culturale** saranno chiamate, nei prossimi mesi, ad effettuare valutazioni complesse per inquadrare, alla luce della riforma del terzo settore, la loro collocazione nell'ambito di questo nuovo territorio giuridico.

**Il primo aspetto** che dovranno attentamente valutare è **il possesso dei requisiti** che il **D.Lgs. 117/2017**, noto come **Codice del Terzo Settore** (d'ora in poi "codice"), ha delineato per acquisire la qualifica di Ente del Terzo Settore.

Per le **Fondazioni Culturali**, che tradizionalmente sono partecipate o finanziate da enti pubblici, si tratta di esaminare la disposizione contenuta nel 2° comma dell'articolo 4 del codice che testualmente riporta: *"Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, [.....], nonché gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile alla cui disciplina si provvede ai sensi dell'articolo 32, comma 4".*

Sul piano interpretativo si tratta di declinare i limiti entro i quali due istituti tipici del diritto societario, e cioè direzione/coordinamento e controllo, si applicano agli **Enti del Terzo Settore**.

**Il codice civile non definisce cosa si intenda per attività di "direzione e coordinamento",** ma gli articoli 2497 sexies e 2497 septies cod.civ. stabiliscono che tale attività si presume esercitata, salvo prova contraria:

- a) da società o enti tenuti al **consolidamento dei loro bilanci**,
- b) da società o enti che le **controllino** ai sensi dell'articolo 2359 cod. civ.,
- c) da società o enti in forza di **vincoli contrattuali o di clausole statutarie**.

**La nozione di "controllo", contenuta nell'articolo 2359 cod. civ.** stabilisce che si ritengono controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della **maggioranza dei voti** esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di **voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante** nell'assemblea ordinaria;

- le società che sono sotto **influenza dominante di un'altra società** in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

**La delibera Anac del 20.11.2017** affronta il tema del controllo pubblico degli enti di diritto privato alla luce degli obblighi di trasparenza e prevenzione della corruzione definiti nel **D.Lgs. 33/2013** e fornisce alcune interpretazioni anche alla luce dell'**orientamento del Consiglio di Stato**.

Il **controllo pubblico** per gli enti di diritto privato diverse dalle società si configura, ai fini degli obblighi di trasparenza, per quegli enti con **bilancio superiore a cinquecentomila euro**, la cui attività sia finanziata in modo maggioritario per almeno due esercizi finanziari consecutivi nell'ultimo triennio da **pubbliche amministrazioni** e in cui la totalità dei titolari o dei componenti dell'organo d'amministrazione o di indirizzo sia **designata da pubbliche amministrazioni**.

È interessante, ai fini della nostra analisi, richiamare la [risoluzione 136/E/2017](#) con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito una spiegazione circa l'applicabilità dell'**Art Bonus** alle **Fondazioni culturali**. Tale agevolazione è sottoposta alla condizione che il soggetto destinatario delle erogazioni sia qualificato come **luogo della cultura di appartenenza pubblica**. Acquisito il parere del Ministero dei beni e delle attività culturali l'Agenzia ritiene che il requisito di appartenenza pubblica sia soddisfatto *“nella circostanza che l'istituto sia costituito per iniziativa di soggetti pubblici e mantenga una maggioranza pubblica dei soci e partecipanti; sia finanziato esclusivamente con risorse pubbliche; gestisca un patrimonio culturale di appartenenza pubblica, conferito in uso al soggetto medesimo; sia sottoposto, nello svolgimento delle proprie attività, ad alcune regole proprie della pubblica amministrazione, quali gli obblighi di trasparenza o il rispetto della normativa in materia di appalti pubblici; sia sottoposto al controllo analogo di una pubblica amministrazione.”*

In presenza di una o più caratteristiche, si ritiene che istituti della cultura aventi personalità giuridica di diritto privato, ad esempio perché costituiti in forma di fondazione, abbiano in realtà **natura sostanzialmente pubblicistica** e possono perciò ricevere **erogazioni liberali**, per il sostegno delle loro attività, che beneficiano del **credito di imposta** (ferma restando la condizione dell'appartenenza pubblica delle collezioni).

**Lo stesso Mibact recentemente è intervenuto sul tema con la circolare 14510 del 23.07.2019**, dedicata alle Istituzioni culturali destinatarie di contributi ai sensi della **L. 534/1996** e che risultano essere finanziate strutturalmente dallo Stato, **escludendo implicitamente il finanziamento esclusivo o prevalente** come causa ostativa per l'ingresso nel terzo Settore degli Istituti di Cultura costituiti sotto forma di Associazioni o Fondazioni.

Siamo dunque di fronte ad una pluralità di posizioni nelle quali tendenzialmente è possibile rintracciare una possibile interpretazione: rispettando lo spirito delle disposizioni codicistiche **la nozione di controllo si esplica in una attività che, di fatto, delinea una influenza dominante sull'ente privato. In questo caso non sarebbe sufficiente la semplice partecipazione di enti**

**pubblici o la prevalenza del finanziamento pubblico, ma tale influenza dominante dovrebbe essere desunta da vincoli più stringenti.**

In questo caso, per alcune Fondazioni di partecipazione la cui presenza pubblica è mitigata dalla presenza di **soggetti privati** e che traggono le loro risorse non esclusivamente da fonti pubbliche si **aprirebbero le porte del Terzo Settore**.

Dall'altra parte è interessante, ai fini della nostra analisi, sottolineare come l'**Anac** ritiene che l'attività di rilievo pubblicistico svolta mediante una **attività di produzione di beni e servizi a favore della pubblica amministrazione** da parte di associazioni, fondazioni ed altri enti di diritto privato, **seppur non partecipate da pubbliche amministrazioni**, renda questi soggetti sottoposti alla **normativa sulla trasparenza pubblica**.

Seminario di specializzazione

## LA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI SECONDO IL CODICE DEL TERZO SETTORE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IVA

---

### **Importazioni di beni con dichiarazione d'intento: conferme e novità**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Lo **status di esportatore abituale** viene acquisito dai soggetti passivi Iva che nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei 12 mesi precedenti (*plafond* mobile) hanno effettuato **esportazioni o altre operazioni assimilate**, per un ammontare **superiore al 10% del proprio volume d'affari**. L'ammontare di tali operazioni costituisce il *plafond* disponibile per l'esportatore abituale.

I soggetti in questione possono acquistare senza applicazione dell'Iva beni e servizi **nel limite del *plafond* disponibile**, ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), ad eccezione:

- degli **acquisti di fabbricati**,
- delle **aree fabbricabili** e
- dei beni e servizi con Iva indetraibile ai sensi degli [articoli 19 e seguenti D.P.R. 633/1972](#).

L'agevolazione si rende applicabile **anche ai beni ammortizzabili**, ai beni acquisiti in leasing e all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerzia o meno con l'attività agevolata [circolare 145/E/1998](#)).

L'esportatore abituale ha l'onere di dichiarare l'intento di voler acquistare utilizzando il *plafond*, trasmettendo telematicamente all'Agenzia delle Entrate il **modello ministeriale della dichiarazione d'intento**.

**Fino al 31 dicembre 2019**, inoltre, l'esportatore abituale deve:

- numerare progressivamente la dichiarazione di intento emessa annotandola, entro quindici giorni dall'emissione, in **apposito registro** tenuto a norma [dell'articolo 39 D.P.R. 633/1972](#);
- **consegnare la dichiarazione di intento** e la ricevuta di presentazione al proprio fornitore (o prestatore), ovvero alla Dogana competente prima dell'effettuazione dell'operazione ai fini Iva ([articolo 6 D.P.R. 633/1972](#)).

A seguito delle semplificazioni introdotte dal decreto Crescita ([articolo 12 \*septies\* D.L. 34/2019](#)), **a decorrere dal 1° gennaio 2020**:

- **decade l'onere di annotare le dichiarazioni in apposito registro;**
- **non è più necessario consegnare al fornitore** (o al prestatore) ovvero in dogana la **dichiarazione di intento**, unitamente alla ricevuta dell'avvenuta presentazione telematica;
- **gli estremi del protocollo di ricezione**, presente sulla ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle entrate, devono essere indicati dal cedente nelle fatture emesse in base alla dichiarazione d'intento, ovvero essere **indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale**.

Sul versante delle procedure già in essere e che resteranno attive anche nel 2020, ricordiamo che l'Agenzia delle Entrate mette **a disposizione delle dogane la banca dati delle dichiarazioni d'intento, al fine di dispensare l'esportatore abituale dalla consegna fisica della dichiarazione e della ricevuta in fase di importazione**. Inoltre, l'operatore può presentare **un'unica dichiarazione d'intento riguardante una pluralità di operazioni doganali** d'importazione, fino alla concorrenza di un determinato ammontare da utilizzarsi nell'anno di riferimento ([risoluzione 38/E/2015](#) e [nota Agenzia delle Dogane n. 58510/RU del 20 maggio 2015](#)).

In particolare, secondo la [nota prot. 58510/RU del 20 maggio 2015](#) “*gli operatori sono dispensati dalla consegna in dogana della copia cartacea della dichiarazione d'intento e della relativa ricevuta di presentazione ed è consentito l'utilizzo della dichiarazione d'intento valida per più operazioni doganali...le dichiarazioni di intento possono essere utilizzate presso qualunque Ufficio delle Dogane, senza alcuna limitazione di carattere territoriale*”.

Per quanto riguarda invece la corretta **compilazione della bolletta doganale di importazione**, è necessaria **l'indicazione del numero di protocollo** attribuito alla dichiarazione d'intento dal servizio telematico dell'Agenzia delle entrate. Tale modalità di compilazione è attualmente già in uso ([nota 11 febbraio 2015 prot. n. 17631/RU](#) e [nota 20 maggio 2015 prot. n. 58510/RU](#)), in linea con le semplificazioni introdotte dal Decreto crescita.

Nella **casella 44 – Menzioni speciali/Documenti presentati/Certificati ed autorizzazioni** – viene esposto con il **codice (01DI)** il numero di protocollo composto da 23 caratteri attribuito alla dichiarazione d'intento dal servizio telematico dell'Agenzia delle entrate, così strutturato: **AAMMGGHHMMSSNNNNNNXXXXXX**. Tale numero, rilevabile dalla ricevuta telematica, è composto di due parti:

- la prima, formata da 17 cifre ed in particolare – AAMMGG: data di ricezione; – HHMMSS: orario di ricezione; – NNNNN: numero casuale (es.: 19093014305212345);
- la seconda (progressivo dei documenti presenti nel file telematico), di 6 cifre XXXXXX, separata dalla prima dal segno “-” oppure “/” (es. 000001).

Si ricorda infine che, al posto della sanzione fissa, è stata reintrodotta una sanzione proporzionale **dal 100 al 200% dell'Iva** nei confronti del **cedente** o del **prestatore** che **non effettua la preventiva verifica della trasmissione telematica** della dichiarazione di intento ai fini dell'emissione della fattura non imponibile ([articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997](#)).

Master di specializzazione

## IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## CONTENZIOSO

---

### ***I limiti dei poteri istruttori del giudice tributario***

di Angelo Ginex

A differenza di quanto previsto dal codice di rito per il processo civile, nel **contenzioso tributario**, che è denominato a “**istruzione esaurita**”, non è contemplata una vera e propria fase istruttoria, in quanto eventuali ordinanze istruttorie sono emanate nel corso dell’udienza di discussione.

Tra i **poteri istruttori** del giudice tributario previsti dall'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) (rubricato “Poteri delle commissioni tributarie”) vi sono quello di richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell’amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il corpo della Guardia di Finanza, nonché quello di **disporre consulenza tecnica**, quando occorre acquisire **elementi conoscitivi di particolare complessità**.

Con specifico riferimento alla consulenza tecnica è d’uopo sottolineare che la giurisprudenza è più volte intervenuta a precisarne **regole e limiti di ammissione**, onde evitare un suo utilizzo improprio e/o un ribaltamento degli oneri probatori delle parti.

Più nel dettaglio, la **Corte di Cassazione**, con [sentenza n. 6549/2008](#), inaugurando un orientamento giurisprudenziale che ancora oggi è condiviso, ha chiarito che la facoltà di disporre la consulenza tecnica deve essere interpretata alla luce del c.d. **giusto processo** di cui all'[articolo 111 Cost.](#), il quale non consente al giudice «*di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovertendo i rispettivi oneri probatori, con la conseguenza che tale potere può essere esercitato soltanto ove sussista un’obiettiva situazione di incertezza, al fine d’integrare elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia*».

Altrimenti detto, il citato [articolo 7](#) attribuisce al giudice tributario il potere di **disporre l’acquisizione d’ufficio** di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in **funzione integrativa** degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una **situazione obiettiva di incertezza** e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi (Cfr. [Cass., sent. n. 955/2016](#)).

Successivamente, è stato altresì chiarito che la consulenza tecnica non è, dal punto di vista processuale, un mezzo di prova, bensì uno **strumento di ausilio** al patrimonio conoscitivo del giudice.

Infatti, i Giudici di vertice hanno precisato che la consulenza tecnica **non è un mezzo**

**istruttorio** in senso proprio, come tale sottratto alla disponibilità delle parti, ma è un mezzo rimesso al **potere discrezionale** del giudice, al quale spetta stabilire se essa sia necessaria od opportuna, nel rispetto del duplice limite del divieto di servirsene per sollevare le parti dall'onere probatorio e dell'obbligo di motivare il rigetto della relativa richiesta (Cfr. **Cass. sent. n. 24903/2013**; [Cass. sent. n. 2663/2013](#)).

In tale consolidato indirizzo interpretativo si inserisce la recente [sentenza n. 25261 del 9.10.2019](#), con cui la **Corte di Cassazione**, nel rammentare i suesposti principi, ha affermato che: «*la consulenza tecnica d'ufficio non è un mezzo istruttorio in senso proprio, bensì un mezzo ausiliario ed integrativo di conoscenza e valutazione del giudice di merito. In quanto tale, spetta a quest'ultimo stabilire se – con riguardo all'emersione in corso di causa di particolari profili extragiuridici di natura tecnica o scientifica – essa sia necessaria ovvero opportuna al fine del decidere*».

Nel caso di specie, il contribuente, destinatario di un **avviso di rettifica e liquidazione**, ai fini dell'imposta di registro, del valore di un immobile oggetto di compravendita, ricorreva per cassazione lamentando la nullità della sentenza d'appello per avere disposto la CTR una **consulenza tecnica d'ufficio** che non era servita a dirimere questioni di particolare complessità.

Nell'applicare i mentovati principi, la Suprema Corte ha osservato che la CTR ha fatto buon governo della norma contenuta nell'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), dacché, fermo restando l'onere probatorio delle parti, «**spetta al giudice di merito** stabilire se la consulenza tecnica d'ufficio sia **necessaria od opportuna**» al fine di acquisire **specifiche cognizioni o strumentazioni tecniche**, non essendo un mezzo istruttorio in senso proprio.

In definitiva, deve ritenersi pacifico il principio secondo cui il giudice tributario, in ragione delle contrastanti posizioni difensive delle parti, può disporre, nell'esercizio del suo **potere discrezionale**, la consulenza tecnica con l'intento di trarre **elementi chiarificatori** ai fini della decisione.



Seminario di specializzazione

**IL PROCESSO TRIBUTARIO**

Scopri le sedi in programmazione >

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Oneri accessori compresi nel costo del bene iper ammortizzabile***

di Alessandro Bonuzzi

Può capitare che l'acquisto di un **bene iper ammortizzabile** comporti anche il sostenimento di spese o l'acquisto di beni **non rientranti nell'[Allegato A](#)** della **L. 232/2016** e, dunque, **non autonomamente agevolabili**.

In questi casi occorre affrontare la questione relativa alla possibilità di ricomprensione comunque tali costi nel **perimetro** dell'iper ammortamento. Siccome spesso si tratta di spese tutt'altro che esigue, farle rientrare o meno nell'agevolazione diventa un **fattore sostanziale**.

L'Agenzia delle entrate ha fornito importanti **linee guida** con la [risoluzione 152/E/2017](#). In particolare, nella circostanza i chiarimenti hanno riguardato:

- le **opere murarie** necessarie per l'installazione del bene iper ammortizzabile;
- le **attrezzature** costituenti dotazioni ordinarie del bene agevolabile;
- la **perizia giurata di stima** o l'**attestazione di conformità** avente ad oggetto il bene agevolabile.

Preliminarmente va osservato che, ai fini della **quantificazione** del costo rilevante agli effetti dell'iper ammortamento, trova applicazione la **regola generale** dettata dall'**articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir**, perciò rilevando anche gli **oneri accessori di diretta imputazione**, per la concreta individuazione dei quali occorre far riferimento ai criteri contenuti nel **Principio contabile Oic 16**, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa.

Ciò detto, con particolare riguardo alle **opere murarie** necessarie all'installazione del bene agevolabile, è altresì doveroso ricordare che, ai sensi dell'[articolo 1, comma 93, L. 208/2015](#), richiamato dall'[articolo 1, comma 13, L. 232/2016](#), le **“costruzioni”** sono **escluse** dall'ambito applicativo dell'agevolazione.

Di talché, al fine di poter **capitalizzare** la spesa sostenuta per tali opere sul costo del bene come **onere accessorio** di diretta imputazione, le stesse **non devono assumere la natura di costruzioni**; e ciò accade quando **non presentano una consistenza volumetrica apprezzabile**. Deve quindi trattarsi di **piccole opere murarie**.

Ad esempio, si deve ritenere **ricompresa** nel costo del bene agevolabile la spesa relativa alle **opere murarie**, quali strutture in cartongesso, buchi nelle mura, eccetera, specificatamente eseguite nei locali in cui l'impresa svolge la propria attività, sostenute per l'**installazione** di un **magazzino automatizzato**.

Relativamente alle **attrezzature**, l'iper ammortamento si **estende** anche a questi beni allorquando siano soddisfatte al contempo **due condizioni**, ovverosia:

- se sono **assolutamente necessarie** per il funzionamento del macchinario;
- se costituiscono **dotazioni ordinarie** del bene agevolabile.

In tal caso, con riguardo al meccanismo di fruizione del beneficio, assume rilievo il **coefficiente di ammortamento specificamente** previsto dal [D.M. 31.12.1988](#) per le **attrezzature**.

Al riguardo, con il citato documento l'Agenzia ha ritenuto che *“per ragioni di semplificazione e di certezza, ... possa individuarsi, in via amministrativa, un limite quantitativo forfetario entro il quale si ritiene verificata la circostanza che le attrezzature e gli accessori strettamente necessari al funzionamento del bene dell'allegato A costituiscono “normale dotazione” del bene medesimo. A tal fine, il Ministero dello Sviluppo economico ha ritenuto che tale limite forfetario possa essere determinato in ragione del 5% del costo del bene principale rilevante agli effetti dell'iper ammortamento”*.

Pertanto, nel **limite del 5% del costo bene iper ammortizzabile**, si può presumere che le attrezzature possano essere considerate **accessorie**, *“sempreché, ovviamente, i costi di tali dotazioni siano effettivamente sostenuti e debitamente documentati”*.

**Nulla vieta** all'impresa interessata di **superare** il limite quantitativo forfettario; tuttavia, in tal caso, dovrà **dimostrare** in sede di verifica *“gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione”*.

Quanto detto vale sia quando le attrezzature sono acquisite **contestualmente** al bene agevolabile sia quando le stesse sono acquistate in un **momento successivo** o comunque **separatamente**.

Da ultimo, per quanto riguarda la **perizia giurata di stima** o l'**attestazione di conformità**, il relativo costo **non assume mai rilevanza ai fini dell'iper ammortamento** in qualità di onere accessorio; ciò a prescindere dalle modalità di **contabilizzazione** in bilancio, siccome si tratta di un onere il cui sostenimento è richiesto esclusivamente ai fini dell'**ottenimento** del beneficio fiscale.

Master di specializzazione

**LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE**

Scopri le sedi in programmazione >

## BILANCIO

---

### ***Obbligo di redazione del bilancio consolidato***

di Federica Furlani

L'[articolo 25 D.Lgs. 127/1991](#) e succ. mod. stabilisce che ***“le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata che controllano un’impresa debbono redigere il bilancio consolidato secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni degli articoli seguenti.***

*Lo stesso obbligo hanno gli enti pubblici economici di cui all’articolo 2201 codice civile, le società cooperative e le mutue assicuratrici che controllano una società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata”.*

I presupposti alla base della redazione del **bilancio consolidato** sono quindi:

- la **natura della controllante quale società di capitali o forme giuridiche assimilate** (quali società cooperative e mutue assicuratrici). Fa eccezione la società di persone che controlla altre imprese, ed è controllata interamente da una società di capitali;
- **l’esercizio del controllo su un’altra impresa**, per la cui definizione è necessario rinviare:
  1. ai numeri 1 (**controllo di diritto**, che si presume quando una controllante dispone della maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria di un’altra impresa) e 2 (**controllo di fatto**, che si configura nella disponibilità di voti sufficienti per esercitare un’**influenza dominante** nelle deliberazioni in assemblea ordinaria) dell’[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#). Ai fini dell’applicazione del controllo, si computano anche i voti spettanti a imprese controllate, a società fiduciarie e a persone interposte;
  2. e in parte prevedendo le due ulteriori fattispecie dell’influenza dominante sulla controllata derivante dalle **clausole contrattuali o statutarie** e del **controllo dei diritti di voto** basato su accordi con altri soci (ad esempio **patti di sindacato**);
- **l’assenza di casi di esonero**.

L'[articolo 27 D.Lgs. 127/1991](#) prevede i seguenti quattro casi di esonero dall’obbligo di redigere il bilancio consolidato:

- quando il **gruppo non supera determinati limiti dimensionali**, ovvero quando la controllante, unitamente alle imprese controllate, **non ha superato, per due esercizi consecutivi**, due dei seguenti limiti:
  - a) **20.000.000 di euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;**

**b) 40.000.000 di euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;**

**c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.**

Da evidenziare che il totale degli attivi degli stati patrimoniali e dei ricavi delle vendite e delle prestazioni deve essere determinato con riferimento ai dati lordi risultanti dai bilanci d'esercizio, compreso quello della controllante, senza procedere alle eliminazioni delle operazioni infragruppo richieste dalle tecniche di consolidamento;

- **sub-holding**, ovvero le **imprese a loro volta controllate** quando la controllante sia titolare di oltre il 95% delle azioni o quote dell'impresa controllata ovvero, in difetto di tale condizione, quando la redazione del bilancio consolidato non sia richiesta almeno sei mesi prima della fine dell'esercizio da tanti soci che rappresentino almeno il 5% del capitale. **L'esercizio di questo esonero è subordinato** alle seguenti condizioni:

a) che l'impresa controllante sia soggetta al **diritto di uno Stato membro dell'Unione europea, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato** secondo la normativa italiana ovvero secondo il diritto di altro Stato membro dell'Unione europea o in conformità ai principi contabili internazionali adottati dall'Unione europea;

b) che l'impresa controllata non abbia emesso **valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati italiani o dell'Unione europea**.

- quando **tutte le imprese controllate sono irrilevanti**, individualmente e nel loro insieme, ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico del gruppo;
- quando tutte le imprese controllate hanno i **requisiti per essere escluse dall'area di consolidamento** ai sensi dell'[articolo 28 D.Lgs. 127/1991](#), ovvero quando

1. l'esercizio effettivo dei diritti della controllante è soggetto a **gravi e durature restrizioni**;
2. in **casi eccezionali**, non è possibile ottenere tempestivamente, o senza spese sproporzionate, le necessarie informazioni;
3. le loro azioni o quote sono possedute esclusivamente allo scopo della **successiva alienazione**.

In tutti i casi analizzati è necessario indicare nella **nota integrativa** del bilancio di esercizio della controllante esonerata dalla redazione del bilancio consolidato le **ragioni dell'esonero**.

Inoltre, quando l'esonero riguarda la **sub-holding**, la nota integrativa del bilancio d'esercizio della società esonerata dalla redazione del bilancio consolidato deve indicare la **denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato** e, copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo devono essere **depositati presso l'ufficio del registro delle imprese** del luogo ove è situata la sede della

società esonerata dalla **redazione del bilancio consolidato**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

## LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO: INQUADRAMENTO TEORICO E SUGGERIMENTI PRATICI PER LA SUA REDAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)