
L'accertamento del consolidato fiscale

di [Cosimo Turrisi](#)

Publicato il 10 Luglio 2010

la manovra estiva ha modificato anche le norme che regolano l'accertamento dei consolidati fiscali

Disciplina normativa

Il Consolidato Nazionale è un istituto che consente ai gruppi societari di determinare il proprio reddito imponibile IRES in forma unitaria in capo ad un unico soggetto consolidante che soddisfi i requisiti di controllo rilevante previsto dagli articoli 117 e 120 del TUIR, senza necessità di redigere un bilancio consolidato.

La tassazione consolidata di gruppo determina un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società oggetto di consolidamento, indipendentemente dall'entità percentuale della partecipazione riferibile al soggetto controllante; le società partecipanti indicano nella dichiarazione il proprio reddito secondo le regole ordinarie, ma senza provvedere alla liquidazione dell'imposta che verrà effettuata dal soggetto consolidante.

La "Fiscal Unit" non assurge ad autonomo soggetto d'imposta e le singole società che aderiscono al consolidato mantengono la titolarità dell'obbligazione tributaria, con conseguenti obblighi a loro carico nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 127 del TUIR al comma 1, prevede che la consolidante è responsabile per:

1. la maggiore imposta IRES accertata e relativi interessi riferita al reddito complessivo globale;
2. l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale;

3. il pagamento in via solidale di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 dello stesso articolo 127 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione.

Il comma 2, dello stesso articolo prevede, invece, che la società consolidata è responsabile:

1. solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile;
2. per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile;
3. per le sanzioni diverse da quelle di cui alla lettera b) dello stesso articolo.

Attività accertativa

La fase accertativa tiene conto del doppio livello dichiarativo dato dai singoli modelli Unico Società di Capitali delle partecipanti e dal modello di Consolidato Nazionale e Mondiale riepilogativo del reddito complessivo globale, suddividendo il controllo secondo gli uffici finanziari territorialmente competenti.

Il procedimento di primo livello – rettifiche al modello Unico Società di Capitali

L'ufficio competente per la società consolidata, secondo quanto richiamato nella circolare n. 60 del 31 ottobre 2007, può avviare le attività accertative in applicazione dell'articolo 5 o 6 (secondo i casi) del decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218, tramite l'invio di un invito a comparire di cui saranno destinatari sia la società consolidata che la consolidante nel domicilio eletto, in modo da garantire una maggiore efficacia dell'azione accertatrice ed una gestione quanto più possibile unitaria delle singole posizioni.

Nell'ipotesi in cui gli uffici competenti sulla Fiscal Unit siano diversi, quello competente per la consolidata comunicherà a quello competente per la consolidante l'instaurazione del procedimento di accertamento con adesione. In fase di contraddittorio di accertamento con adesione, la consolidante, ove non ne sia già a conoscenza, viene resa edotta circa gli elementi istruttori a carico della consolidata. Nel caso in cui il contraddittorio tra le parti abbia esito positivo, l'atto di adesione della consolidata deve riportare il maggior reddito complessivo netto definito ai fini dell'IRES, senza liquidazione della maggiore imposta ed interessi e senza irrogazione delle sanzioni collegate al tributo.

L'atto dovrà contenere la determinazione della maggiore "imposta teorica" IRES, ossia l'imposta calcolata dall'ufficio della consolidata sulla variazione contabile definita applicando le aliquote vigenti. L'imposta teorica rappresenta la misura massima di responsabilità della consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito (articolo 127 comma 2 del TUIR). L'ufficio, comunque, calcolerà l'imposta teorica in capo alla consolidata anche nel caso in cui la rettifica comporti una minore perdita, in quanto tale variazione potrebbe comunque contribuire a determinare un maggior reddito complessivo globale, con conseguente recupero a tassazione, nella rettifica di secondo livello.

L'atto di adesione si perfeziona con la sottoscrizione della consolidata; resta salva tuttavia la facoltà della consolidante di intervenire al contraddittorio e sottoscrivere l'atto congiuntamente alla consolidata.

Nel caso in cui il contraddittorio tra le parti abbia esito negativo, l'ufficio deve attivarsi per notificare tempestivamente il relativo avviso di accertamento che deve, comunque, tenere conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti nel corso del contraddittorio precedentemente svolto di cui è stato redatto apposito verbale, così come previsto dalla circolare n. 65/E del 2001.

L'avviso di accertamento dovrà essere notificato, in ogni caso, sia alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante (articolo 119, comma 1, lett. c), del TUIR), che alla consolidante in proprio. All'avviso di accertamento notificato alla consolidante, ove necessario ai sensi dell'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, verrà anche allegato il processo verbale di constatazione emesso nei confronti della società consolidata.

L'ufficio competente per la consolidata trasmette all'ufficio competente per la consolidante la copia dell'avviso di accertamento notificato attendendo il decorso dei termini per la proposizione del ricorso, così da trasmettere l'informazione circa la definitività o meno della rettifica in capo

alla consolidata e di consentire all'ufficio della consolidante la trattazione unitaria di posizioni omogenee concernenti i redditi complessivi netti delle società consolidate.

Il procedimento di secondo livello – rettifiche al modello Consolidato Nazionale e Mondiale

L'ufficio competente per la consolidante sulla base delle rettifiche operate al primo livello emette progressivamente, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto ministeriale del 9 giugno 2004, una serie di atti in rettifica del modello CNM che integrano o modificano il reddito in aumento secondo gli esiti dei controlli.

In merito ai redditi complessivi netti delle singole società consolidate, alla consolidante viene attribuita la facoltà di partecipare alla definizione in adesione di tali redditi nell'ambito del primo livello di accertamento di fronte all'ufficio competente per la consolidata, pertanto nel secondo livello gli stessi redditi non possono più essere oggetto di contraddittorio di adesione. Soltanto nei casi di processi verbali di constatazione i cui rilievi siano riferiti alla dichiarazione di consolidato o in presenza di rettifiche operate sul reddito complessivo netto delle società consolidate, si potrà avviare un procedimento di adesione con la consolidante.

L'atto di adesione della consolidante, laddove perfezionato, deve riportare il reddito complessivo globale rideterminato in adesione, nonché la relativa maggiore imposta IRES, gli interessi dovuti e la sanzione nella misura di un quarto del minimo ai sensi dell'articolo 2, comma 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997. Lo stesso deve contenere la ripartizione delle responsabilità di cui all'articolo 127 del TUIR, per la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni conseguenti all'attività di accertamento, per la quale si seguirà un "criterio proporzionale" (incidenza percentuale che la singola rettifica del reddito complessivo netto di ciascuna consolidata ha avuto sul totale delle rettifiche del reddito complessivo globale).

La responsabilità massima di ciascuna società consolidata è rappresentata dall'imposta teorica IRES già calcolata dall'ufficio della consolidata sulla variazione contabile accertata ovvero definita nel primo livello. Laddove consegua la definizione a livello di gruppo di una minor perdita, in assenza dunque di una liquidazione di imposta, la ripartizione proporzionale delle responsabilità tra le società accertate si concretizzerà quando e se dalla minor perdita dovesse successivamente accertarsi un maggior reddito imponibile di gruppo, allorché sarà necessario ripartire la conseguente maggiore imposta fra tutte le consolidate progressivamente accertate o

definite. L'adesione, sottoscritta dalla consolidante, si perfeziona con il pagamento della maggiore imposta definita, degli interessi e delle sanzioni ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 218 del 1997, qualora il reddito complessivo globale definito sia positivo.

In caso di esito negativo del contraddittorio ovvero di mancato perfezionamento del procedimento di adesione, o nei casi in cui l'ufficio non abbia attivato tale iter, l'ufficio ripartirà la maggiore imposta di gruppo accertata in tanti segmenti di imposta quante sono le singole società consolidate, in misura proporzionale alle variazioni contabili apportate sul reddito complessivo netto di ognuna.

Modifiche del DL n.78 del 31 maggio 2010

L'articolo 35 del DL n.78 ha introdotto l'articolo 40-bis titolato “*rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale*” nel decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n.600 e modificato l'articolo 9 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

La novazione prevede che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato siano effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate.

In tale contesto, il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante.

Tra le novità vi è anche la possibilità che la consolidante tramite apposita istanza presentata all'ufficio competente entro il termine di proposizione del ricorso possa chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche citate le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta giorni, mentre l'ufficio, a sua volta, deve comunicare l'esito dei suoi calcoli di imposta, sanzioni e interessi sul dovuto entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

Anche nell'ipotesi di adesione all'invito, ai sensi dell'articolo 5, comma 1-bis, del D.lgs n.218/97, alla comunicazione ivi prevista deve essere allegata l'istanza per l'utilizzo delle perdite (comma 3 dell'articolo 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600); in tal

caso, il versamento delle somme dovute dovrà essere effettuato entro il quindicesimo giorno successivo all'accoglimento dell'istanza da parte dell'ufficio competente, comunicato alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. Nel caso di comunicazione di adesione di cui all'articolo 5-bis del decreto 218 corredata di istanza per lo scomputo delle perdite; l'ufficio competente emetterà l'atto di definizione scomputando le stesse dal maggior reddito imponibile.

L'accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche (comma 2 del nuovo articolo 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600), prevede la partecipazione sia della consolidante che della consolidata e l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona qualora siano compiuti gli adempimenti obbligatori anche da parte di uno solo dei predetti soggetti.

Le disposizioni di cui ai commi precedenti entrano in vigore il 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

10 luglio 2010

Cosimo Turrisi