
Accertamento del consolidato: le regole

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 17 Giugno 2011

Le modalità di accertamento del consolidato: l'atto unico di accertamento e la sua notifica, il ravvedimento operoso e la deflazione del contenzioso, i casi particolari (crediti d'imposta, perdite fiscali e detrazione degli interessi passivi).

Con circolare n. 27/E del 6 giugno 2011 l'Agenzia delle Entrate ha diramato una vera e propria guida al nuovo procedimento di accertamento per il consolidato nazionale.

In questo nostro intervento, avvalendoci delle preziose istruzioni, fissiamo le regole generali, che costituiscono dei punti di riferimento ben precisi.

Premessa giuridica

Il regime del consolidato nazionale è disciplinato dagli articoli da 117 a 129 del T.U. n.917/86, e tale regime non dà luogo ad un soggetto giuridico autonomo e distinto dalle entità che vi partecipano, ma comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti prodotti da ciascun soggetto partecipante.

Il regime è stato oggi rivisitato normativamente dall'art. 35 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 che ha introdotto nuove disposizioni in tema di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale e, in particolare, sono state apportate modifiche al D.P.R. n. 600/73, attraverso l'introduzione dell'art. 40-bis, e al D.Lgs. n. 218/97, attraverso l'introduzione dell'art. 9-bis.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010, è stato altresì approvato il modello per l'istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti

dall'attività di accertamento in argomento, e sono state previste le relative modalità di presentazione le conseguenti attività dell'ufficio competente.

Le nuove disposizioni entrano in vigore dal 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73.

La disciplina vigente fino al 31 dicembre 2010

Fino al 31 dicembre 2010, la norma di riferimento era l'art. 127 del TUIR (tuttora vigente), recante la disciplina della responsabilità dei soggetti appartenenti alla fiscal unit in ordine all'obbligazione tributaria, mentre la disciplina relativa all'attività di accertamento e controllo delle dichiarazioni era demandata al D.M. 9.6.2004.

Il suddetto quadro normativo ha determinato un sistema articolato su un doppio livello di accertamento.

La rettifica del reddito di ciascuna consolidata e della consolidante (accertamento c.d. "di primo livello") era, infatti, di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione aveva il domicilio fiscale la società oggetto di controllo alla data di presentazione della dichiarazione.

Con l'atto di accertamento di primo livello, la rettifica della dichiarazione dei redditi della consolidata non dava luogo alla liquidazione della maggiore imposta accertata, bensì determinava esclusivamente la maggiore "imposta teorica" IRES.

Il calcolo della maggiore imposta effettiva era, invece, effettuato con la rettifica della dichiarazione del consolidato di competenza dell'ufficio nella cui circoscrizione aveva il domicilio fiscale la consolidante alla data di presentazione della dichiarazione (c.d. "atto di secondo livello"), che trovava il proprio presupposto nell'atto di accertamento di primo livello.

Nel caso in cui, decorsi i termini per la proposizione del ricorso, la consolidante non avesse provveduto al pagamento della maggiore imposta, degli interessi e delle sanzioni, l'ufficio competente per la consolidante provvedeva ad emanare apposito atto di irrogazione delle sanzioni correlate alla maggiore imposta accertata di cui era responsabile ciascuna società consolidata in proporzione alla rettifica operata sul proprio reddito imponibile.

La novella normativa

La novella normativa ha comportato l'introduzione di un nuovo procedimento specifico per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, che trova applicazione ai fini:

a) dell'accertamento ordinario (attraverso l'introduzione del citato articolo 40-bis);

b) dell'accertamento con adesione (attraverso l'introduzione dell'articolo 9-bis).

La procedura di accertamento prevede che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto aderente al consolidato, la determinazione della maggiore imposta accertata e delle relative sanzioni, siano effettuate con un "unico atto" di accertamento notificato sia alla consolidata che alla consolidante.

Come rilevato dalla C.M. n.27/2011

"ciascun soggetto aderente all'opzione è come se si presentasse, al momento dell'accertamento, con un imponibile dichiarato pari a zero, avendo trasferito al gruppo, in sede di dichiarazione, il proprio reddito (o perdita).

Ne consegue che, in prima battuta, l'atto di accertamento non tiene conto né delle perdite pregresse riportabili, né di quelle realizzate nel medesimo periodo d'imposta oggetto di rettifica, essendo le stesse, per effetto del loro "trasferimento", nell'esclusiva disponibilità della consolidante. Quest'ultima, tuttavia, è titolata, avendone la facoltà, a chiedere l'utilizzo delle perdite disponibili maturate in corso di opzione per il consolidato, tramite la presentazione di apposita istanza".

All'unicità dell'atto di accertamento ne segue la previsione del litisconsorzio necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito e la società o ente consolidante, entrambi solidalmente

responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento.

Anche gli istituti definatori di cui al D.lgs. n. 218/1997 sono stati integrati attraverso l'introduzione dell'articolo 9-bis, prevedendo la partecipazione, sia della consolidata sia della consolidante, al procedimento di adesione dinanzi all'ufficio competente nei confronti della società consolidata.

L'atto unico

Art.40-bis del DPR n.600/73
“Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono 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”

L'ufficio titolato all'emissione di tale atto è quello competente nei confronti della consolidata, o della consolidante per i redditi propri.

Le rettifiche oggetto dell'atto unico

Il modello di accertamento introdotto dalla riforma si applica alle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato.

La norma procedimentale ricomprende, pertanto, le attività di accertamento aventi ad oggetto i redditi propri delle società che aderiscono al consolidato nazionale, di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, da indicare nelle dichiarazioni individuali che ciascuna è tenuta a presentare ai sensi dell'articolo 7 del D.M. 9.6.2004.

Nell'accertamento unico, le rettifiche del reddito della consolidata determinano, in ogni caso, una variazione positiva del reddito proprio, dalla quale scaturisce una maggiore imposta dovuta e accertata. Ciò in quanto la perdita o il reddito dichiarato dalla società non è più nella disponibilità della consolidata in quanto trasferito alla fiscal unit.

Le perdite del consolidato, sia quelle del periodo d'imposta oggetto di rettifica sia quelle ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, potranno essere computate in diminuzione dai maggiori redditi accertati, a seguito della presentazione da parte della consolidante di apposita istanza.

Con l'atto unico è determinata altresì la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale. Gli interessi e le sanzioni correlati al tributo così accertato sono, rispettivamente, liquidati ed irrogate nel medesimo atto unico, emesso nei confronti tanto della consolidata, il cui reddito è oggetto di rettifica, quanto della consolidante (ove diversa dalla società la cui posizione reddituale individuale sia oggetto di rettifica).

L'atto unico deve essere notificato alla consolidata ed alla consolidante.

La consolidata elegge domicilio presso la società od ente controllante: con riguardo alla consolidata, pertanto, l'atto unico è notificato presso il domicilio eletto.

Si ricorda che, fino alla scadenza del termine per l'esercizio dei poteri di accertamento, possono susseguirsi diversi atti unici, relativi alla medesima fiscal unit, che accertino, in successione temporale, le maggiori imposte riferite al reddito complessivo globale, in conseguenza delle rettifiche dei redditi delle singole società consolidate del gruppo.

E' possibile reiterare l'atto unico nei confronti di una stessa consolidata già precedentemente accertata, al ricorrere dei requisiti previsti dal citato art. 43, nonché qualora la precedente attività accertativa sia stata svolta ai sensi dell'art. 41-bis del DPR n.600/73.

La definizione del procedimento accertativo

Nella logica sottesa all'introduzione di un atto unico ed alla solidarietà tra la consolidata (il cui reddito è oggetto di rettifica) e la consolidante, l'ultimo periodo del secondo comma dell'articolo 40-bis prevede che la definizione dell'atto da parte di uno dei coobbligati estingua l'obbligazione.

In altri termini, sia la consolidata sia la consolidante possono fruire dell'istituto dell'acquiescenza, previsto dall'articolo 15 del D.lgs. n. 218/1997: il pagamento effettuato da uno di essi libera anche l'altro soggetto.

In caso di rateazione degli importi dovuti per acquiescenza:

- le rate sono considerate validamente pagate, indipendentemente dal fatto che il soggetto che le ha versate sia la consolidata o la consolidante;
- qualora la dilazione debba essere assistita da garanzia, per il combinato disposto dell'articolo 15, secondo comma, e dell'articolo 8, secondo comma, del D.lgs. n. 218/1997, quest'ultima potrà essere prodotta sia dalla società che ha provveduto al versamento sia dall'altro coobbligato;
- nel caso in cui per la dilazione di pagamento non sia prevista la presentazione di garanzia, l'eventuale omesso versamento delle rate successive comporta l'iscrizione a ruolo e la riscossione coattiva a carico sia della consolidata che della consolidante, entrambe obbligate in solido, a norma dell'articolo 127 del TUIR, in ordine alle imposte accertate, interessi e sanzioni.

La definizione delle sole sanzioni da parte di uno dei soggetti destinatari dell'atto unico, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non esclude comunque che l'altro soggetto provveda, nel termine di legge, al versamento dell'importo dovuto a titolo di imposta e interessi, definendo in tal modo in toto l'atto unico.

Nell'eventualità in cui, per errore, sia la consolidata che la consolidante provvedano al versamento degli importi dovuti in base all'atto unico, trova applicazione l'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nei confronti del soggetto che erroneamente duplica il versamento con il quale è stato definito l'atto.

Le rettifiche che non sono oggetto di atto unico

Rimangono esclusi dalla nuova procedura di accertamento gli atti che non hanno ad oggetto le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto partecipante alla fiscal unit (ivi compresa la consolidante per i redditi propri).

Si tratta delle seguenti fattispecie:

- rettifiche effettuate sia sulla dichiarazione della società consolidata sia sulla dichiarazione del consolidato (modello CNM), in ipotesi diverse da quelle per cui è previsto l'atto unico;
- rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato modello CNM ;
- rettifiche riguardanti esclusivamente la dichiarazione modello UNICO della consolidata relativamente alle eccedenze ed ai crediti d'imposta dichiarati e non trasferiti al consolidato.

Rettifiche effettuate sia sulla dichiarazione della società consolidata sia sulla dichiarazione del consolidato (modello CNM), in ipotesi diverse da quelle per cui è previsto l'atto unico

Trattasi delle rettifiche sostanziali relative a detrazioni, ritenute e crediti d'imposta dichiarati dalle singole società del gruppo e da queste trasferiti al consolidato. Sono ivi annoverate anche le rettifiche sostanziali relative a crediti d'imposta (di cui all'articolo 165del TUIR), determinati e liquidati dalla consolidante nel modello CNM, per effetto delle imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti dalle singole consolidate.

In tali casi occorre procedere distintamente all'accertamento nei confronti della consolidata (o della stessa consolidante che ha apportato i dati e gli elementi oggetto di contestazione), al fine di rettificare gli importi trasferiti, e conseguentemente anche all'accertamento nei confronti della consolidante per rettificare il modello CNM.

La competenza all'emissione dei suddetti atti è determinata secondo le regole ordinarie applicabili in relazione a ciascuno dei soggetti interessati.

Ciascuno dei due suddetti atti dovrà essere notificato sia alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante, che alla stessa consolidante.

L'ufficio competente nei confronti della consolidante provvede all'irrogazione delle sanzioni.

Qualora all'emissione e alla successiva gestione dei suddetti atti siano deputati uffici differenti, gli uffici interessati dovranno coordinare le proprie attività al fine di assicurare, ove possibile, la contestuale notifica degli atti ed una gestione armonizzata degli stessi.

In coerenza con le finalità sopra esposte, la circolare avverte gli uffici affinché non cumulino in un unico atto di accertamento nei confronti della consolidante, più rettifiche operate nei confronti di diverse consolidate.

Rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato modello CNM

Appartengono alle rettifiche relative al solo modello CNM le seguenti fattispecie:

- le rettifiche relative al controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600/1973;
- le rettifiche connesse alla determinazione del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR, nell'ipotesi in cui la contestazione non abbia ad oggetto gli elementi comunicati dalle consolidate, ma riguardi l'errata determinazione del credito d'imposta spettante effettuata dalla consolidante nel modello CNM sulla base dei suddetti elementi.

Rettifiche riguardanti esclusivamente la dichiarazione della consolidata (modello Unico) relativamente alle eccedenze ed ai crediti d'imposta dichiarati e non trasferiti al consolidato

Le rettifiche in oggetto sono quelle relative alle eccedenze ed ai crediti d'imposta dichiarati dalla consolidata e non trasferiti al consolidato, rimasti, quindi, nella disponibilità della stessa (i.e., i crediti d'imposta indicati nel quadro RU per la parte non trasferita al consolidato).

In tali fattispecie, le rettifiche sono operate mediante l'emissione dell'atto impositivo nei confronti della consolidata.

Rettifiche relative alla deducibilità degli interessi passivi ed altri oneri assimilati

Le principali ipotesi che ordinariamente possono ricorrere sono relative a:

a) rettifica di maggiori interessi passivi ed oneri assimilati non deducibili rispetto a quelli portati in abbattimento del reddito complessivo di gruppo, ai sensi dei commi 7 e 8, dell'articolo 96 del TUIR, nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato (o virtualmente partecipanti al consolidato) presentino un ROL capiente. Il recupero di tali componenti negativi, indebitamente dedotti, comporta la rettifica del reddito proprio della consolidata, da accertare, pertanto, tramite l'atto unico;

b) rettifica del ROL eccedente trasferito al consolidato ed utilizzato per la deduzione, ai sensi del comma 7 dell'articolo 96 del TUIR, degli interessi passivi ed oneri assimilati generatisi in capo ai soggetti partecipanti al consolidato e da questi non dedotti. In tal caso occorre un atto nei confronti della consolidata col quale viene rettificato l'importo del ROL trasferito al consolidato, ed un separato atto riferito alla dichiarazione del consolidato (modello CNM) nel quale è recuperata l'indebita deduzione;

c) rettifica degli interessi passivi dedotti ai sensi del comma 5-bis, secondo periodo, dell'articolo 96 del TUIR. In tale fattispecie si segue il procedimento di cui al punto b);

d) riqualificazione in altre componenti negative non deducibili degli interessi passivi ed oneri assimilati trasferiti al consolidato. Occorre procedere con atto unico secondo quanto previsto al precedente punto a);

e) rettifica relativa alla deducibilità degli interessi passivi ed oneri assimilati o all'ammontare utilizzabile del ROL, nelle ipotesi in cui tali elementi non siano trasferiti al consolidato, in quanto pregressi all'esercizio dell'opzione ovvero in quanto utilizzati da parte della società consolidata. Tali rettifiche si riferiscono al reddito complessivo proprio della consolidata e sono, pertanto, accertate con atto unico.

L'adesione unica

Le modifiche al procedimento di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale riguardano anche le procedure di accertamento con adesione.

Si tratta in particolare del:

- procedimento di accertamento con adesione avviato ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del D.lgs. n. 218/1997, a seguito della notifica dell'atto unico;
- procedimento di accertamento con adesione avviato ai sensi dell'articolo 5, comma 1, o dell'articolo 6, comma 1, del D.lgs. n. 218/1997, anteriormente alla notifica dell'atto unico;
- adesione ai contenuti dell'invito ai sensi dell'articolo 5, comma 1-bis, del D.lgs. n. 218/1997;
- adesione ai verbali di constatazione prevista dall'articolo 5-bis del D.lgs. n. 218/1997.

L'istanza per lo scomputo delle perdite

Come accennato, è stata introdotta la facoltà per la società o ente consolidante di chiedere, tramite apposita istanza, che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche di cui al comma 2 dell'articolo 40-bis, le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Col Provvedimento sono stati stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza de qua, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente.

Al fine di attivare la procedura la consolidante è tenuta a presentare un'apposita istanza entro il termine per la proposizione del ricorso previsto dall'articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

La presentazione dell'istanza comporta la sospensione del predetto termine per l'impugnazione dell'atto, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di 60 giorni. A seguito della presentazione dell'istanza, da inoltrarsi in via telematica, l'ufficio competente procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata e alla consolidante, entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza stessa.

Tale facoltà è riconosciuta anche in sede di accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche per le quali è previsto l'atto unico.

Le perdite del consolidato che possono essere richieste in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche operate nei confronti delle società partecipanti alla fiscal unit sono quelle di periodo del consolidato non utilizzate alla data di presentazione del Modello. Per perdite di periodo del consolidato devono intendersi sia le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, sia quelle ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi dell'art. 84 del TUIR. Si scomputano prioritariamente le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica.

Pertanto, possono essere utilizzate ai presenti fini non solo le eventuali perdite del consolidato realizzate nel periodo d'imposta oggetto di rettifica, ma anche quelle pregresse. Non rilevano, invece, le perdite eventualmente realizzate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica.

A seguito della presentazione del Modello IPEC, l'ufficio competente è tenuto ad effettuare il riscontro dell'utilizzabilità delle perdite richieste.

17 giugno 2011

Francesco Buetto