

## La razionalizzazione dell'accertamento del consolidato

di **Cosimo Turrisi**

Pubblicato il 12 aprile 2011

per chi dichiara i redditi utilizzando il consolidato fiscale nazionale vi sono particolari tipologie di accertamento; vediamo i possibili controlli

### **Fattispecie giuridica**

La disciplina del consolidato nazionale 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 per cui 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.

### **Accertamento di 1° livello e di 2° livello fino al 31 dicembre 2010**

L'ufficio competente per la società consolidata, secondo quanto richiamato nella circolare n. 60 del 31 ottobre 2007, tramite l'atto di 1 livello determinava la maggiore "imposta teorica" IRES, ossia l'imposta calcolata sulla variazione contabile accertata applicando le aliquote vigenti. Tale imposta teorica rappresentava la misura massima di responsabilità della consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito (articolo 127 comma 2 del TUIR).

L'avviso di accertamento era notificato sia alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante (articolo 119, comma 1, lettera 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, doveva essere allegato il processo verbale di constatazione emesso nei confronti della società consolidata.

L'ufficio competente per la consolidata trasmetteva 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 consentire all'ufficio della consolidante la trattazione unitaria di posizioni omogenee concernenti i redditi complessivi netti delle società consolidate.

L'ufficio competente per la consolidante sulla base delle rettifiche operate al primo livello emetteva 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 integravano o modificavano il reddito in aumento secondo gli esiti dei controlli.

In merito ai redditi complessivi netti delle singole società consolidate, alla consolidante era, comunque, 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 potevano più essere oggetto di contraddittorio di adesione). Soltanto nei casi di processi verbali di constatazione i cui rilievi erano riferiti alla dichiarazione di consolidato o in presenza di rettifiche operate sul reddito complessivo netto delle società consolidate, era possibile avviare un procedimento di adesione con la consolidante.

L'atto di adesione della consolidante, laddove perfezionato, doveva 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 indicava 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 utilizzava 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).

## **Il decreto legge n.78 del 31 maggio 2010 e la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011**

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 inserito l'articolo 9 bis nel decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

La novazione prevede che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato (articolo 40 bis comma 1- l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione) 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. Tale disposizione abroga il doppio livello accertativo previsto dall'articolo 17 del decreto ministeriale 9 giugno 2004, consentendo, in tale contesto, l'estinzione dell'obbligazione scaturente dall'atto unico con pagamenti effettuabili sia dalla consolidata che dalla consolidante.

La norma, inoltre, introduce sul piano processuale un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra la società consolidata e la consolidante, in maniera tale che la definizione dell'atto unico in sede contenziosa produce i suoi effetti in modo univoco nei confronti di entrambi i soggetti.

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.

Il legislatore ha inteso, in tal modo, eliminare, di fatto, la compensazione "automatica" del maggior reddito complessivo globale accertato con le perdite del consolidato non utilizzate (Come disciplinata dal comma 2, secondo periodo, dell'articolo 9 del decreto ministeriale 09 giugno 2004).

La presentazione di tale istanza sospende il termine per l'impugnazione dell'atto, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di 60 giorni. Entro i successivi 60 giorni dalla presentazione dell'istanza, l'ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010, prot. n. 2010/154309 ha approvato il modello per la presentazione della predetta istanza e definito le modalità di presentazione (esclusivamente per via telematica). Lo stesso ha specificato che occorre scomputare prioritariamente le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica.

Il D.L. 78/10 a seguito di quanto previsto dall'articolo 40-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, inserisce, come citato, nel D.lgs. n. 218 del 1997 l'articolo 9-*bis*, apportando importanti novità in tema di accertamento con adesione.

Al procedimento di accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche delle singole dichiarazioni di ciascuna consolidata (previste dal comma 2 dell'articolo 40-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973) partecipano sia la consolidante che la consolidata interessata dalle rettifiche, innanzi all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione. L'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona con il versamento delle somme dovute in base all'atto di adesione o il versamento della prima rata con la prestazione della garanzia (anche da parte di uno solo dei predetti soggetti). La consolidante ha la facoltà di chiedere, anch'essa, che siano computate, in diminuzione dei maggiori imponibili, le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Nei casi di invito a comparire e di adesione ai verbali di constatazione, previste, rispettivamente, dagli articoli 5, comma 1-*bis*, e 5-*bis* del D.lgs. n. 218 del 1997 alla prescritta comunicazione di adesione deve essere allegata l'istanza cartacea, presentata in ogni caso in via telematica, per l'eventuale compensazione con le perdite del consolidato non utilizzate, prevista dal comma 3 dell'articolo 40-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973.

Le disposizioni sono entrate 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. Fino alla scadenza del termine di

decadenza stabilito nell'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973, l'accertamento del reddito complessivo globale può essere integrato o modificato in aumento, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base agli esiti dei controlli.

12 aprile 2011

Cosimo Turrisi

**Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l**