

Il nuovo consolidato: si rafforza la fase di riscossione

di **Francesco Buetto**

Pubblicato il 30 giugno 2011

a seguito dell'introduzione del cd. "atto unico di accertamento", è cambiata anche la fase di contenzioso e riscossione a seguito di accertamenti su di un consolidato fiscale

La Circolare n. 27/E del 6 giugno 2011 dedicata al consolidato ed alle nuove regole che hanno previsto l'atto unico in sostituzione del doppio livello di accertamento, esamina attentamente gli aspetti relativi alla riscossione e al litisconsorzio che si viene ad instaurare fra consolidante e consolidata.

L'esigenza di ridurre la complessità della vecchia procedura ha portato ad una rettifica unica: le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto aderente al consolidato, la determinazione della maggiore imposta accertata e delle relative sanzioni, sono infatti effettuate con un "unico atto" di accertamento notificato sia alla consolidata che alla consolidante.

All'unicità dell'atto di accertamento fa da naturale corollario la previsione del litisconsorzio necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito e la società od ente consolidante, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento, così come per gli istituti definitivi.

LA RISCOSSIONE COATTIVA

La riscossione coattiva della maggiore imposta IRES, degli interessi e delle sanzioni dovuti in conseguenza dell'atto unico, emesso a carico dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, incide sia sulla consolidante che sulla consolidata in virtù dell'obbligazione solidale prevista dall'articolo

127 del TUIR, ed è svolta dall'ufficio deputato all'emissione dell'atto unico.

Atti definitivi

L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'art. 14 del DPR n. 600/73 viene effettuata a carico della consolidata e della consolidante mediante la formazione di un'unica partita di ruolo, nelle seguenti ipotesi:

- atto unico definito per omessa impugnazione;
- mancato versamento, da parte della consolidata e della consolidante, delle somme dovute a seguito di definizione dell'adesione ai verbali di constatazione, ai sensi dell'articolo 5-bis del d.lgs. n. 218/1997;
- mancato versamento, da parte della consolidata e della consolidante, delle somme dovute a seguito di definizione dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire, ex articolo 5, comma 1-bis, del d.lgs. n. 218/1997, in caso di presentazione del modello IPEC.

Infine, relativamente agli atti definiti in acquiescenza od in adesione, nelle ipotesi in cui si sia optato per la rateazione delle somme dovute, il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima comporta, in assenza di garanzia od in caso di mancato pagamento da parte del garante, l'iscrizione a ruolo delle somme residue, a carico sia della consolidata sia della consolidante. Al riguardo si sottolinea che, come ordinariamente previsto, in caso di inadempienza del garante escusso, l'iscrizione a ruolo deve essere estesa anche a quest'ultimo. Analogamente, per gli atti definiti nelle forme di cui all'articolo 5, comma 1-bis, ed all'articolo 5-bis del d.lgs. n. 218/97, il mancato pagamento anche di una sola delle rate comporta l'iscrizione a ruolo delle somme residue, a carico sia della consolidata che della consolidante.

Atti non definitivi

In caso di impugnazione dell'atto unico, anche da parte di uno solo dei soggetti destinatari dell'atto, tutti gli obbligati in solido sono soggetti all'iscrizione a ruolo frazionata, in pendenza di giudizio, nei termini previsti dall'art. 15 del DPR n. 602/73 e dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92.

Laddove vi sia fondato pericolo per la riscossione, l'iscrizione nei ruoli straordinari viene effettuata a carico sia della consolidata sia della consolidante.

Anche le misure cautelari possono essere esperite nei confronti di tutti i coobbligati, anche congiuntamente.

Qualora le misure cautelari vengano richieste in una fase antecedente all'emissione dell'atto unico, sulla scorta delle risultanze del processo verbale di constatazione, la competenza, tanto dell'ufficio legittimato a richiedere le misure quanto dell'organo giurisdizionale deputato a deliberare la relativa istanza, è determinata secondo le regole che presiedono il procedimento dell'atto unico. Pertanto, la richiesta e l'eventuale concessione delle misure de quibus sono attuate, rispettivamente, dall'ufficio competente all'emissione dell'atto unico e dalla commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede il predetto ufficio.

II LITISCONSORZIO NECESSARIO

La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari, e pertanto nel processo si configura un litisconsorzio necessario attivo, con più attori (consolidata e consolidante) avverso un solo convenuto (ufficio competente).

La previsione del litisconsorzio originario necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito e la società od ente consolidante, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento, si pone come conseguenza processuale dell'unicità dell'atto di accertamento.

Tale ipotesi di litisconsorzio è volta a garantire, anche nella fase processuale, la gestione unitaria dell'obbligazione tributaria contenuta nell'atto unico, al fine di evitare decisioni fra loro contrastanti sulla medesima pretesa impositiva.

Il litisconsorzio necessario normativamente previsto riguarda il contenzioso sull'atto unico di accertamento previsto dall'articolo 40-bis e rappresenta un'ipotesi codificata delle fattispecie previste dal primo comma dell'articolo 14 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 là dove dispone che "se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi".

Introduzione del giudizio sull'atto unico

A seguito della notifica dell'atto unico di accertamento, l'impugnazione può essere proposta tanto dalla consolidata che dalla consolidante.

La C.T.P. competente è individuata in quella nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente all'emissione dell'atto unico di accertamento.

Considerato che la notifica dell'atto unico di accertamento è comunque effettuata presso la sede della consolidante, in forza della domiciliazione legale della consolidata, in genere dovrebbe sussistere un'identità del dies a quo del termine di impugnazione per tutti i soggetti, sebbene non si possa escludere in assoluto che si verificano casi di diversa data di notifica. Si consideri che, sia la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'atto unico, indipendentemente da chi l'abbia proposta, sia la presentazione del Modello IPEC per il computo in diminuzione delle perdite, sospendono il termine d'impugnazione per entrambe le parti: ne deriva che, in caso d'identità del dies a quo per il computo dei termini d'impugnazione si ha anche un'identità del dies ad quem.

L'integrità del contraddittorio

Principio cardine del litisconsorzio necessario è la presenza contestuale nel processo di tutti i soggetti necessari, cioè, nel caso in esame, della consolidata e della consolidante, oltre che dell'ufficio competente all'emissione dell'atto unico di accertamento.

Il contraddittorio deve essere garantito anche nei confronti del soggetto che non abbia impugnato nei termini l'avviso di accertamento, fermo restando che l'eventuale inerzia del soggetto che, ritualmente chiamato in causa, abbia preferito non costituirsi in giudizio, non impedisce alla sentenza emessa di esplicitare la propria efficacia anche nei suoi confronti.

Il procedimento dinanzi alla C.T.P. può essere introdotto mediante:

- a) un unico ricorso congiuntamente proposto dalla consolidata e dalla consolidante (cd. ricorso collettivo);
- b) distinti e autonomi ricorsi presentati dalla consolidata e dalla consolidante;
- c) ricorso presentato da un solo soggetto.

In relazione all'ipotesi sub a, l'Amministrazione finanziaria ritiene del tutto ammissibile la presentazione da parte della consolidata e della consolidante di un unico ricorso collettivo avverso lo stesso atto unico di accertamento, pur nel rispetto per entrambi i ricorrenti dei termini di impugnazione di cui sopra.

Qualora il ricorso collettivo si manifesti tardivo per uno solamente dei ricorrenti, l'ufficio avrà cura di eccepire la tardività dello stesso al fine di rilevare le eventuali decadenze riferibili ai motivi di ricorso riguardanti eccezioni personali della co-parte che ha tardivamente impugnato.

Qualora siano presentati ricorsi distinti e autonomi dalla consolidata e dalla consolidante, di cui al punto b, il giudice, d'ufficio o su istanza di parte, ne dispone la riunione, ai sensi dell'articolo 29 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, essendo tutti pendenti dinanzi alla stessa commissione tributaria. Sarà cura dell'ufficio chiedere, già in sede di controdeduzioni al ricorso, la riunione dei ricorsi ai sensi del citato articolo 29 al fine di realizzare il *simultaneus processus*.

Nell'ipotesi sub c, invece, in cui il ricorso sia presentato da un solo soggetto, sia esso la consolidata oppure la consolidante, il giudice, d'ufficio o su istanza di parte, ordina l'integrazione del contraddittorio ex articolo 14, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546,

mediante la chiamata in causa dell'altro soggetto entro un termine stabilito a pena di decadenza.

Nel caso in cui l'ordine di integrazione del contraddittorio non sia adempiuto nel termine fissato, il processo si estingue.

Infine, nell'ipotesi in cui le rettifiche riguardino i redditi propri della consolidante in qualità di soggetto appartenente al consolidato, la coincidenza soggettiva esclude, ovviamente, la necessità del litisconsorzio e vi sarà un solo soggetto ricorrente, anche se nella duplice qualità di consolidata e consolidante.

Litisconsorzio necessario ed iscrizioni a ruolo in pendenza di giudizio

In caso di impugnazione dell'atto unico di accertamento si applicano le regole generali di iscrizione in pendenza di giudizio previste dall'art. 15 del DPR n.602/73 e dall'art. 68 del D.Lgs. n. 546/92, salva la possibilità, in caso di fondato pericolo della riscossione dell'iscrizione in ruolo straordinario, come previsto dall'art. 11 del DPR n. 602/73.

La riscossione frazionata in pendenza di giudizio è effettuata nei confronti di tutte le parti, consolidata e consolidante, indipendentemente dalla presenza effettiva di ambedue nel processo, proprio in considerazione della unicità della obbligazione tributaria.

Definizione dell'obbligazione tributaria da parte di un solo soggetto: aspetti processuali

I pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante.

Qualora a fronte del pagamento effettuato da una delle parti (consolidata o consolidante), l'altra parte proponga ricorso innanzi alla commissione tributaria competente, poiché il pagamento estingue la pretesa tributaria, l'ufficio eccepisce l'inammissibilità del ricorso se al momento della proposizione dello stesso si è già verificata l'estinzione dell'obbligazione, in quanto non c'è più un

atto impugnabile bensì solo un atto definitivo e definito, ovvero, se il pagamento dovesse avvenire dopo la proposizione del ricorso, chiede che sia dichiarata l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

Anche nel caso in cui una parte provveda al perfezionamento della pretesa, in acquiescenza o in adesione, mediante il pagamento della prima rata (e, se del caso, alla presentazione della fideiussione) e l'altra parte proponga ricorso, le Entrate ritengono applicabili le considerazioni sopra esposte, in quanto il pagamento nei termini di legge della prima rata, ove previsto, comporta il perfezionamento dell'istituto definitorio e la cristallizzazione della pretesa erariale.

Nell'eventualità che non vengano pagate le rate successive, l'ufficio, iscrive a ruolo le somme residue dovute a carico di tutti i soggetti. La pretesa, infatti, è definita per espressa disposizione normativa dal comportamento di uno solo dei soggetti destinatari dell'atto e ciò è sufficiente per cristallizzare la responsabilità di entrambe.

Litisconsorzio necessario e conciliazione delle controversie

A norma dell'articolo 48, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 "Ciascuna delle parti ... può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia".

Analogamente a quanto stabilito dall'articolo 9-bis del d.lgs. n. 218/1997 in materia di accertamento con adesione, alla conciliazione della controversia che riguarda l'atto unico partecipano sia la consolidante che la consolidata costituite in giudizio e l'atto di conciliazione (processo verbale o proposta di conciliazione), sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona col versamento delle somme dovute indipendentemente dal soggetto che lo effettua.

Per la definizione dell'atto unico mediante conciliazione, sia la consolidata che la consolidante possono formulare, anche disgiuntamente, proposta di conciliazione all'Ufficio; di contro l'Ufficio può proporre la conciliazione ad entrambe le parti costituite.

Sarà cura dell'ufficio assicurare che sia la consolidante sia la consolidata vengano coinvolte nel procedimento diretto alla conciliazione.

La conciliazione si perfeziona col versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale o dalla comunicazione del decreto che dichiara l'estinzione del giudizio, dell'intero importo conciliato o della prima rata di esso, anche se effettuato da parte di una sola delle società costituite nel giudizio.

Perfezionata la conciliazione, l'ufficio chiede l'estinzione del giudizio.

30 giugno 2011

Francesco Buetto