

L'accertamento del consolidato fiscale (circolare n. 4/E del 2011)

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Il consolidato fiscale è un istituto sorto per ovviare ad alcune delle distorsioni che possono generarsi nelle situazioni in cui l'attività di impresa viene esercitata in forma plurisoggettiva, mediante la determinazione unitaria del reddito imponibile a livello di «*fiscal unit*», cioè tra le varie società che hanno congiuntamente esercitato l'opzione per la tassazione di gruppo.

L'introduzione in Italia dell'istituto, nel quadro della «riforma IRES» del 2004, è valsa soprattutto a consentire la compensazione intersoggettiva delle perdite maturate; gli ulteriori vantaggi - economici e finanziari - accordati dall'istituto, come l'esclusione definitiva da tassazione del 5% dei dividendi infragruppo o il regime di neutralità fiscale per i passaggi di beni tra i soggetti «optanti», vengono eliminati dalla Finanziaria 2008 (art. 1, c. 33, L. 24.12.2007, n. 244).

Nel complesso, si tratta di un istituto IRES interessante per i gruppi societari circoscritti e contraddistinti dalla presenza di partecipazioni superiori al 50%, nonché per «porzioni» di gruppi societari che, essendo in possesso dei requisiti prescritti dal TUIR, possono essere «trasformati» in fiscal unit, garantendo lo speciale trattamento fiscale riservato dal regime della tassazione di gruppo.

Le disposizioni normative di riferimento

Il consolidato fiscale nazionale è disciplinato dagli artt. da 117 a 129, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, nonché dalle norme attuative emanate con D.M. 9.6.2004.

Nell'ambito di tale normativa, il regime di responsabilità della società od ente consolidante e delle società consolidate si impernia sull'art. 127 del TUIR, come modificato – con effetti decorrenti dal 2.12.2005 - dal D.Lgs. 18.11.2005, n. 247.

Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 60/E del 31.8.2007, erano formalizzate le linee-guida in materia di attività di accertamento applicata al consolidato, mentre per quanto attiene ai controlli in loco (accessi, ispezioni e verifiche) risulta solamente una circolare organizzativa del Comando Generale della Guardia di Finanza (circolare F prot. n. 221000 dell'8 luglio 2005), giacché l'Agenzia delle Entrate non ha reso pubblici all'esterno i propri indirizzi operativi (se si eccettuano i brevi cenni fatti nelle circolari annuali di programmazione).

Il TUIR dedica al consolidato fiscale «domestico» gli articoli dal 117 al 129, recanti una serie di disposizioni a carattere fortemente innovativo per l'ordinamento tributario italiano, nel quale il gruppo societario era tradizionalmente ritenuto «irrilevante».

L'opzione per il consolidato nazionale può essere esercitata se la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata rientrano tra i soggetti di cui all'art. 73, c. 1, lett. a e b, del TUIR (S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., cooperative e società di mutua assicurazione ed enti commerciali), e in presenza di un rapporto di controllo di cui all'art. 2359, c. 1, n. 1, c.c..

Le società non residenti possono esercitare l'opzione solo in qualità di controllanti, a condizione di essere residenti in paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione, e di esercitare nel territorio dello Stato un'attività d'impresa ai sensi dell'art. 55 del TUIR, mediante una stabile organizzazione nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione in ciascuna società controllata.

Tali condizioni sono giustificate dall'intento di evitare la possibilità di ottenere un consolidato mondiale in assenza dei presupposti di cui all'art. 130 e ss. del TUIR.

L'opzione per il consolidato, che vincola le consociate per tre esercizi, rende possibile la determinazione dell'imponibile a livello di gruppo, nei termini precisati dal decreto ministeriale (D.M. 9.6.2004, pubblicato sulla G.U. n. 138 del 15.6.2004).

Le condizioni e gli effetti dell'opzione

Secondo l'art. 117 del TUIR, la società o l'ente controllante e ciascuna società controllata, fra i quali sussiste il rapporto di controllo «di diritto», con i requisiti di cui all'art. 120, possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di gruppo.

Emerge già nella formulazione della norma la bipartizione tra il soggetto controllante, che può essere anche un ente non commerciale, e il soggetto controllato, che dev'essere necessariamente una società di capitali (evidentemente, affinché sia possibile verificare senza incertezze sia le prescritte percentuali di controllo, sia il requisito del possesso della maggior parte dei diritti di voto, che presuppone la qualità di socio secondo lo schema tipico delle società di capitali).

Il secondo comma dell'articolo prevede la possibilità di accesso al regime anche per società controllanti non residenti, nei termini già indicati sopra, ovvero soddisfacendo le condizioni:

- della residenza in Paesi con i quali è in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione;
- dell'esercizio di attività d'impresa nel territorio dello Stato, mediante una stabile organizzazione comprendente, nel proprio patrimonio, la partecipazione nella società consolidata.

Infine, secondo il terzo comma dell'articolo:

- se permane il requisito del controllo, l'opzione dura per tre esercizi sociali ed è irrevocabile;
- se il requisito del controllo viene meno, si determinano le conseguenze «rettificative» di cui all'art. 124 del TUIR.

Secondo l'art. 118, c. 1, l'esercizio dell'opzione comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante.

Al soggetto controllante competono:

- il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili;
- la liquidazione dell'unica imposta dovuta o dell'unica eccedenza rimborsabile o riportabile a nuovo.

Inoltre, a norma del secondo comma dello stesso articolo:

- le perdite fiscali ante - consolidato possono essere utilizzate solo dalle società cui esse si riferiscono;
- le eccedenze d'imposta riportate a nuovo relative agli stessi esercizi possono essere invece utilizzate, alternativamente:

- dalla società o ente controllante;
- dalle società cui competono.

Rimane altresì salva la possibilità di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 43-ter del D.P.R. n. 602/1973, nel senso che le eccedenze d'imposta non utilizzate nell'ambito del consolidato possono essere cedute all'interno del gruppo ai sensi della norma citata.

Gli obblighi di versamento a saldo ed in acconto competono esclusivamente alla controllante (art. 118, c. 3).

L'acconto dovuto è determinato sulla base dell'imposta relativa al periodo precedente, al netto delle detrazioni e dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, come indicata nella dichiarazione dei redditi, del consolidato.

Per il primo esercizio, la determinazione dell'acconto dovuto dalla controllante è effettuata sulla base dell'imposta, al netto delle detrazioni, dei crediti d'imposta e delle ritenute d'acconto, corrispondente alla somma algebrica dei redditi relativi al periodo precedente come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società singolarmente considerate.

Si applicano, in ogni caso, le disposizioni di cui all'art. 4 del D.L. 2.3.1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla L. 27.4.1989, n. 154 (si tratta delle disposizioni relative alla rateazione dell'acconto d'imposta e allo scomputo delle eccedenze).

Il c. 4 dell'art. 118 stabilisce la regola del non-concorso al reddito imponibile «in quanto escluse» delle «somme percepite o versate tra le società di cui al comma 1 in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti».

L'opzione può essere esercitata da ciascun soggetto solo in qualità di controllante o solo in qualità di controllata, e la sua efficacia è

subordinata al verificarsi delle seguenti condizioni (art. 119, primo comma):

- identità dell'esercizio sociale di ciascuna società controllata con quello della società o ente controllante;
- esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e dell'ente o società controllante;
- elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente controllante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione.

L'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione «globale» del consolidato.

L'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate entro il sedicesimo giorno (il termine, precedentemente fissato al ventesimo giorno del sesto mese successivo, è stato così variato dalla L. n. 244 del 2007 (Finanziaria 2008) del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa (ad esempio, per il 2008, per la generalità dei soggetti con esercizio solare, entro il 16.6.2008), secondo le modalità previste dal decreto attuativo.

Il secondo comma dell'art. 119 stabilisce che l'opzione non perde la propria efficacia se, per effetto di operazioni di fusione, scissione e liquidazione volontaria, si determinano all'interno dello stesso esercizio più periodi d'imposta.

Le previsioni del TUIR in materia di accertamento del consolidato

Secondo il primo comma del nuovo art. 40-*bis* del D.P.R. n. 600/1973, inserito in forza dell'art. 35 del D.L. n. 78/2010, il controllo ai fini IRES delle dichiarazioni presentate dalle società optanti spetta all'ufficio competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione (allo stato, si tratta dell'ufficio controlli presso la direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate).

A fini evidenti di semplificazione, il secondo comma dell'articolo dispone che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto partecipante 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. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante».

Secondo il terzo comma, **in diminuzione dei maggiori imponibili rettificati** possono essere scomutate, su richiesta della società consolidante, **le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**, fino a concorrenza del loro importo. La consolidante deve a tal fine presentare un'apposita istanza all'ufficio accertatore, entro il termine di proposizione del ricorso (60 giorni dalla notificazione dell'atto).

Il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso in tale ipotesi, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di 60 giorni; «l'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta,

degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza».

Il quarto comma dell'articolo dispone che le attività di controllo riguardanti la dichiarazione dei redditi del consolidato, e le relative rettifiche diverse da quelle di cui al secondo comma, «sono attribuite all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente nei confronti della società consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione». Infine, ai sensi del quinto comma, l'accertamento del reddito complessivo globale può essere integrato o modificato in aumento nei termini dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, *«mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base agli esiti dei controlli di cui ai precedenti commi»*.

Il terzo comma dell'art. 40-bis stabilisce altresì che, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 78/2010 (cioè dal 31.7.2010), *«sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di cui al comma 3 dell'art. 40-bis (...), nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente»*.

È stata inoltre disposta l'abrogazione dell'art. 9, secondo comma, secondo periodo, e 17, del D.M. 9.6.2004. Si tratta, per inciso, delle disposizioni attuative in base alle quali:

- la rettifica del reddito complessivo di ciascun soggetto optante era imputata alle perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato, fino a concorrenza del loro importo;
- il controllo IRES su ogni società optante era attribuito all'ufficio territorialmente competente in base al domicilio fiscale della società alla data in cui è stata presentata la dichiarazione, mentre il controllo sulla

dichiarazione del reddito complessivo globale era di competenza dell'ufficio nella cui circoscrizione era il domicilio fiscale della consolidante alla data in cui era presentata la dichiarazione.

Le disposizioni modificative sono entrate in vigore il 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi di imposta per i quali sono a tale data ancora pendenti i termini per l'esercizio dell'attività di accertamento delle imposte sui redditi.

Secondo quanto è posto in luce nella relazione illustrativa, l'intervento del legislatore si orienta *«da un lato, a migliorare l'efficienza dell'azione amministrativa, dall'altro a realizzare una maggiore tutela del diritto alla difesa dei contribuenti sottoposti a controllo nel particolare ambito del consolidato nazionale»*.

«In considerazione della responsabilità solidale tra il soggetto consolidante e ciascuna società consolidata, prevista dall'articolo 127 del TUIR, l'accertamento nei confronti di tali soggetti, quanto ai redditi propri, è ricondotto ad un unico atto, emesso dall'ufficio competente sulla consolidata interessata dalle rettifiche e notificato anche alla consolidante, in luogo del vigente doppio livello di accertamento. In tal modo si consente a entrambi i soggetti necessariamente coinvolti nell'accertamento di partecipare sin dall'inizio alle diverse fasi del procedimento».

Non vi è, pertanto, un accertamento «vuoto» nei confronti della consolidata e un accertamento «completo» di imposta e sanzioni in capo alla consolidante (in quanto titolare della dichiarazione del reddito complessivo globale), bensì diversi accertamenti «completi» (recanti maggiori imposte accertate e sanzioni), con responsabilità solidale della consolidante – litisconsorte – co-notificataria.

«Resta, in ogni caso, la possibilità di scomputare dai maggiori imponibili accertati le perdite risultanti dalla dichiarazione della consolidata, non ancora utilizzate, mediante richiesta da parte della consolidante, demandando in tal modo all'autonomia negoziale dei soggetti aderenti all'opzione la regolamentazione dei relativi rapporti».

L'atto unico è impugnabile sia dalla consolidata che dalla consolidante, configurandosi un'ipotesi di litisconsorzio necessario, mentre il pagamento della relativa pretesa, da chiunque effettuato, estingue l'obbligazione tributaria.

Per esigenze di coerenza è previsto **un unico procedimento di adesione**, al fine di evitare il verificarsi di contrasti tra i diversi livelli accertativi. Al procedimento possono partecipare sia la consolidata che la consolidante, e la definizione anche unilaterale dell'atto produce in ogni caso i suoi effetti su entrambi i soggetti.

Si rammenta che invece nel contesto normativo previgente il procedimento di adesione veniva a «sdoppiarsi», con due distinti momenti in capo alla consolidata e alla consolidante, tra essi reciprocamente indipendenti (anche se nel procedimento «di primo livello» relativo alla consolidata poteva intervenire la consolidante).

La modifica normativa, di tipo procedimentale, è ritenuta applicabile anche alle attività di accertamento relative a periodi di imposta pregressi, secondo il principio *tempus regit actum*.

Il modello per lo scomputo delle perdite

Le società aderenti al consolidato nazionale possono chiedere di utilizzare, a partire dal 1° gennaio 2011, le perdite disponibili portandole a scomputo dei maggiori imponibili accertati o accertabili.

Esse devono a tal fine compilare il modello IPEC, emanato con **provvedimento direttoriale del 29.10.2010**; la comunicazione deve essere trasmessa per via telematica nei termini e con modalità variabili a seconda del tipo di procedimento in atto (atto unico di rettifica; accertamento con adesione; adesione all'invito al contraddittorio o al processo verbale di constatazione).

Il modello deve essere presentato dalla società consolidante intenzionata a fruire delle perdite del consolidato a fronte delle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato, includendo anche quelle che scaturiscono dalle variazioni in aumento e in diminuzione di cui all'art. 122 del TUIR, nella formulazione vigente fino al 31.12.2007.

La circolare 15.2.2011, n. 4/E si è espressa relativamente all'accertamento sul consolidato fiscale, precisando tra l'altro che il legislatore ha inteso eliminare la compensazione automatica del maggior reddito complessivo globale accertato con le perdite del consolidato non utilizzate, come disciplinata dall'abrogato comma 2 dell'articolo 9 del D.M. 9.6.2004.

Occorre infatti presentare a tal fine un'apposita istanza, che sospende il termine per l'impugnazione dell'atto, sia per la consolidata sia per la consolidante, per un periodo di 60 giorni. Entro i successivi 60 giorni dalla presentazione dell'istanza, l'ufficio fiscale – 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.

Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate

Le novità normative decorrenti dal 2011, relative all'accertamento del consolidato, sono state esaminate nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 4/E del 15.2.2011 (paragrafo 15).

In particolare, la pronuncia di pressi osserva quanto segue:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• al controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante, nonché alle relative rettifiche, è preposto, ai fini IRES, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione |
| <ul style="list-style-type: none">• Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato, la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e le relative sanzioni sono operate mediante l'emanazione di un atto unico da notificare sia alla consolidata che alla consolidante. |

L'avvenuto superamento del meccanismo del doppio livello accertativo consente ad entrambi i soggetti coinvolti nell'accertamento (consolidante e consolidata) di partecipare fin dall'inizio alle diverse fasi del procedimento.

La circolare prende poi in considerazione le vicende che interessano le perdite di periodo inutilizzate del consolidato, delle quali, a seguito dell'effettuazione di accertamenti, ovvero in presenza di situazioni

«definibili» mediante forme di adesione, può essere richiesto lo scomputo dai maggiori imponibili.

Ciò significa che la perdita maturata in seno alla *fiscal unit* (e non, chiaramente, le perdite che fanno capo alle singole società accertate, che sono già considerate nella rettifica compiuta dall'ufficio) può venire utilizzata in riduzione del *quantum* dell'accertamento.

Le ulteriori precisazioni riguardanti la possibilità di scomputo delle perdite

L'utilizzo delle perdite del consolidato assume una notevole importanza in relazione alle attività di controllo e accertamento rivolte nei confronti di soggetti partecipanti a un istituto che per sua natura contempla la compensazione intersoggettiva dei componenti reddituali positivi e negativi.

A tale riguardo, le istruzioni ufficiali al modello IPEC precisano quanto segue:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• il primo comma dell'art. 9-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997 (introdotto dall'art. 35, secondo comma, D.L. n. 78/2010) prevede che al procedimento di accertamento con adesione, avente ad oggetto le rettifiche di cui al secondo comma dell'art. 40-bis del D.P.R. n. 600/1973, partecipano sia la consolidante che la consolidata interessata dalle rettifiche, innanzi all'ufficio competente di cui al primo comma del medesimo articolo |
| <ul style="list-style-type: none">• l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola società (consolidante o consolidata), si perfeziona qualora gli adempimenti di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 218 del 1997 siano posti in essere anche da parte di uno solo dei |

predetti soggetti

- il secondo comma dell'art. 9-bis ha introdotto la facoltà per la consolidante di chiedere, nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, che siano scomputate dai maggiori imponibili le perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo

- nell'ipotesi di adesione all'invito al contraddittorio (art. 5, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997), alla comunicazione di adesione deve essere allegata copia cartacea dell'istanza che va trasmessa in via telematica, e il versamento delle somme dovute deve essere effettuato entro il quindicesimo giorno successivo all'accoglimento dell'istanza da parte dell'ufficio competente, notificato alla consolidata e alla consolidante entro 60 giorni dalla presentazione della stessa

- in caso di adesione ai verbali di constatazione ai sensi dell'art. 5-bis del medesimo decreto legislativo, la copia cartacea dell'istanza che va trasmessa in via telematica deve essere allegata alla comunicazione di adesione; successivamente, l'ufficio competente notifica l'atto di definizione entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza (mod. IPEC)

Il modello IPEC può quindi essere presentato nelle seguenti ipotesi:

<ul style="list-style-type: none">• notifica di atto unico avente ad oggetto le rettifiche del reddito complessivo proprio del soggetto partecipante al consolidato (art. 40-<i>bis</i>, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973)
<ul style="list-style-type: none">• istanza di accertamento con adesione di cui al secondo comma dell'art. 6 del D.Lgs. n. 218/1997, a seguito di notifica di atto unico
<ul style="list-style-type: none">• procedimento di accertamento con adesione avviato su istanza del contribuente ovvero su invito dell'Ufficio competente, anteriormente alla notifica dell'atto unico (artt. 6, primo comma, e 5, primo comma, del D.Lgs. n. 218/1997)
<ul style="list-style-type: none">• adesione ai contenuti dell'invito a comparire (art. 5, comma 1-<i>bis</i>, del D.Lgs. n. 218/1997);
<ul style="list-style-type: none">• adesione al processo verbale di constatazione (art. 5-<i>bis</i> del D.Lgs. n. 218/1997).

L'istanza (modello IPEC) è presentata dalla consolidante entro i seguenti termini:

IPOTESI	TERMINE DI PRESENTAZIONE
notifica di atto unico ai sensi dell'art. 40-bis, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973	termine per la proposizione del ricorso. In caso di istanza di accertamento con adesione, la consolidante può presentare il modello IPEC anche successivamente alla presentazione dell'istanza di adesione, ma comunque non oltre il termine per la proposizione del ricorso, tenuto conto anche del periodo di sospensione di 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di adesione
adesione ai contenuti dell'invito a comparire	quindicesimo giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio
adesione al PVC	trentesimo giorno successivo alla data della consegna del verbale di constatazione

La società consolidante dà notizia alla consolidata dell'avvenuta presentazione del modello IPEC, il quale va trasmesso all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in via telematica. Una copia cartacea deve essere allegata alla comunicazione di adesione nell'ambito delle procedure di definizione del PVC, ovvero dell'invito al contraddittorio.

Quali sono le perdite che possono essere scomputate?

Secondo la lettura fatta nella circolare, le **perdite di periodo del consolidato** che possono essere richieste in diminuzione dei maggiori imponibili comprendono:

- sia le perdite relative al periodo di imposta oggetto di rettifica;
- sia quelle ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi dell'art. 84 del TUIR scomputando prioritariamente le perdite relative al periodo di imposta oggetto di rettifica.

Il provvedimento direttoriale del 29.10.2010 precisa inoltre quali siano le perdite che si considerano già utilizzate al momento di presentazione dell'istanza, le quali non sono più usufruibili da parte della consolidante.

Le perdite richieste in diminuzione mediante la presentazione del modello non sono più nella disponibilità della consolidante.

30 marzo 2011
Fabio Carriolo