



ACCERTAMENTO CONSOLIDATO FISCALE

01. NOZIONE

La disciplina è stata introdotta dall'art. 35 del DL 78/2010 con il fine di coordinare le norme fiscali all'area del consolidamento, la cosiddetta **fiscal unit**, con le norme generali in materia.

L'Agenzia Entrate con **circolare 27/2011** specifica:

"L'assetto normativo dell'istituto del consolidato nazionale previgente al 1° gennaio 2011 non prevedeva specifiche disposizioni ai fini dell'attività di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti all'opzione.

L'unica norma di rango primario destinata a incidere su tale attività era rinvenibile nell'articolo 127 del TUIR (tuttora vigente), recante la disciplina della responsabilità dei soggetti appartenenti alla fiscal unit in ordine all'obbligazione tributaria."

L'Agenzia ricorda altresì:

"Il regime del consolidato nazionale, disciplinato dagli articoli da 117 a 129 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, è stato introdotto nel sistema fiscale italiano con la c.d. "riforma IRES" di cui al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, prevista dalla legge delega 7 aprile 2003, n. 80.

L'adesione a tale regime che, come noto, non dà luogo a un soggetto giuridico autonomo e distinto dalle entità che vi partecipano, comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti prodotti da ciascun soggetto partecipante."

02. REQUISITI PER L'ADESIONE AL CONSOLIDATO FISCALE

Abbiamo appena ricordato che fino al 2004 il nostro sistema fiscale non prevedeva, ai fini dell'imposizione sul reddito, il riconoscimento giuridico del gruppo di imprese, tale vuoto che non prevedeva opzione per la tassazione di gruppo è stato colmato come appena scritto.

I requisiti per l'adesione al regime di consolidato fiscale nazionale sono:

l'appartenenza al gruppo e il soddisfacimento del requisito del "controllo". A tal fine vengono considerate controllate le società in cui la capogruppo/controllante detiene, direttamente o indirettamente, **la maggioranza dei diritti di voto** esercitabili nell'assemblea generale (*controllo di diritto*). Inoltre, è previsto che la controllante sia in possesso, ininterrottamente sin dall'inizio del periodo d'imposta per il quale si opta per l'adesione al consolidato, di una partecipazione, sia al capitale sia agli utili della partecipata, **superiore al 50%**, tenuto conto anche dell'effetto demoltiplicatore delle percentuali di possesso prodotto dalla catena societaria del controllo;

la capogruppo/controllante deve essere un soggetto passivo ai fini Ires, residente oppure con stabile organizzazione in Italia;

le società controllate devono essere necessariamente società di capitali residenti nel territorio dello Stato

le società partecipanti al consolidato devono avere identità di esercizio sociale (coincidenza della chiusura del periodo d'imposta).

Sono inoltre necessari:

l'esercizio congiunto dell'opzione da parte di ciascuna controllata e della controllante;

l'elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società ente controllante, ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali l'opzione è esercitata;

la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuto esercizio congiunto dell'opzione.

A seguito dell'esercizio dell'opzione per il consolidato nazionale (facoltà discrezionale per un periodo irrevocabile di tre anni) la società controllante opera, in sede di dichiarazione dei redditi del gruppo, l'aggregazione (*rectius* compensazione integrale) degli imponibili propri, positivi o negativi, con quelli riferibili alle società controllate partecipanti al regime.

A proposito di:

CONSOLIDATO NAZIONALE

Ricorda che:

Il **regime delle perdite** prevede un limite all'utilizzo delle perdite fiscali maturate nei periodi precedenti all'opzione per il regime del consolidato. Infatti, le società aderenti alla *fiscal unit* possono compensarle esclusivamente con il proprio reddito imponibile, quindi nella propria dichiarazione, trasferendo, successivamente, il reddito imponibile residuo o la perdita d'esercizio alla dichiarazione dei redditi di gruppo.

RICORDA	Per quanto riguarda le perdite maturate in vigore di opzione per il consolidato, al soggetto controllante compete il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, computandola in diminuzione del reddito complessivo globale dei periodi d'imposta successivi
----------------	---

03. LA SOLIDARIETA' PASSIVA DELL'OBBLIGAZIONE

La compensazione degli imponibili e la liquidazione dell'imposta nella dichiarazione del consolidato comporta che **tutti i soggetti partecipanti sono responsabili in solido per l'obbligazione tributaria** (art, 127 Tuir), in particolare:

per la maggiore imposta riferita al reddito complessivo globale, la norma prevede una responsabilità solidale paritetica della consolidante con ciascun soggetto partecipante al consolidato cui viene rettificato il reddito;

per le eventuali sanzioni, in coerenza col principio di personalità, la norma prevede la responsabilità diretta dell'autore della violazione (la consolidata cui viene rettificato il reddito) e la responsabilità solidale, per una somma pari alla sanzione irrogata, della consolidante.

04. IL NUOVO PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO

Le nuove disposizioni prevedono che, in luogo del previgente modello 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 sia alla consolidante.

Tale nuovo procedimento è in vigore dal 1° gennaio 2011.

Con il dichiarato intento di ridurre la complessità della precedente procedura e di rimuovere le criticità ad essa connesse, **l'articolo 35 del decreto legge 78/2010**, ha pertanto introdotto un nuovo procedimento di accertamento per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, che trova applicazione sia ai fini dell'accertamento ordinario (attraverso l'introduzione dell'articolo 40-*bis* del Dpr 600/1973) sia di quello con adesione.

In sostanza, nel nuovo sistema la pretesa impositiva trova definitiva consacrazione in un unico atto ove, contestualmente alla rettifica del reddito della singola consolidata, è

determinata la maggiore imposta riferita al reddito complessivo globale e sono altresì irrogate le sanzioni.

La citata circolare chiarisce che possono essere accertate con l'atto unico le rettifiche, nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, che hanno ad oggetto i redditi propri delle società.

Da tale previsione deriva l'attribuzione **della competenza a un unico ufficio** individuato in quello competente per la rettifica dei redditi propri della consolidata (o della consolidante per i redditi propri).

La particolarità nel nuovo accertamento risiede nella circostanza che le rettifiche del reddito della consolidata, effettuate con l'atto unico, determinano, sempre, una variazione positiva del reddito proprio, dalla quale scaturisce una maggiore imposta, anche qualora la consolidata abbia chiuso il proprio esercizio in perdita.

Per effetto dell'adesione al regime, infatti, la consolidata trasferisce alla *fiscal unit* la perdita dichiarata, come pure il proprio reddito.

Ne consegue che ciascun soggetto aderente all'opzione si presenta all'accertamento come se avesse un imponibile pari a zero, cosicché qualunque rettifica effettuata dall'ufficio determina, comunque, una maggiore imposta riferita al reddito complessivo globale

04. LA DEFINIZIONE PER ACQUIESCENZA E L'ADESIONE UNICA

In linea con la logica di semplificazione sottesa all'introduzione dell'atto unico e con i principi di solidarietà che informano la disciplina del consolidato, **l'atto unico si definisce con il pagamento che, da chiunque effettuato**, liberando entrambi i soggetti destinatari dell'atto.

Le procedure **di accertamento con adesione**, aventi ad oggetto le rettifiche da atto unico, si svolgono nell'ambito di un unico procedimento amministrativo.

All'adesione unica possono partecipare, contestualmente ma anche disgiuntamente, sia la consolidante sia la consolidata interessata dalle rettifiche. Paritaria partecipazione non significa, tuttavia, la necessaria contestualità della stessa. Per assicurare una maggiore efficienza dell'attività accertatrice, in linea con i predetti principi di solidarietà, la novella legislativa prevede che l'atto di adesione possa essere sottoscritto anche da una sola delle parti interessate, e che la procedura si perfezioni qualora gli adempimenti, a tal fine previsti, siano posti in essere da una sola di esse. La definizione, anche unilaterale

dell'atto, produce pertanto i suoi effetti su entrambi i soggetti interessati.

Inoltre, anche nell'ambito del procedimento di adesione, la consolidante ha facoltà di chiedere l'utilizzo delle perdite del consolidato, in diminuzione dei maggiori imponibili che sono definiti nell'atto di adesione.

05. ESCLUSIONI DALL'ATTO UNICO

Anche dopo il 1° gennaio 2011, data di entrata in vigore del nuovo procedimento di accertamento, non tutte le rettifiche fiscali che gravano su tali soggetti possono essere contestate mediante l'emissione dell'atto unico.

In particolare si tratta delle seguenti rettifiche:

1.	sostanziali relative a detrazioni, ritenute e crediti d'imposta dichiarati dalle singole società del gruppo e da queste trasferiti al consolidato, le quali sono contestate con l'emissione di due distinti atti, uno nei confronti della consolidata e uno, conseguente, a carico della consolidante, secondo uno schema analogo a quello vigente sino al 31 dicembre 2010;
2.	relative alla sola dichiarazione del consolidato, modello CNM;
3.	relative al solo modello Unico della consolidata;
4.	relative agli interessi passivi, dedotti in violazione dell'articolo 96 del Tuir, che dovranno essere contestate mediante l'emissione di un doppio atto.