

Analisi e commenti

L'accertamento sul consolidato. Il "nuovo" procedimento (2)

16 Agosto 2011

Fra le ragioni del cambiamento, problemi di coordinamento fra gli uffici, allungamento dei tempi di riscossione, possibili giudicati discordanti sugli stessi rilievi



Cominciamo con il tracciare sinteticamente il sistema accertativo previgente alle novità introdotte dal DI 78/2010.

All'interno del regime del consolidato, ogni partecipante mantiene inalterata la sua autonomia di soggetto passivo d'imposta, con conseguenti obblighi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Su tale presupposto era modulata la previgente procedura di accertamento in relazione all'esistenza di un doppio livello dichiarativo (modelli Unico società di capitali e Consolidato nazionale e mondiale), sulla base dei criteri di ripartizione delle responsabilità tra i soggetti aderenti al consolidato previsti dall'articolo 127 del Tuir.

La circolare n. 60/E del 31 ottobre 2007 individuava due distinti livelli nei quali si articolava il procedimento di accertamento, il primo riguardante le società consolidate e il secondo relativo alla consolidante.

A tale schema procedurale di accertamento, che la dottrina ha definito "a formazione progressiva", corrispondevano anche competenze territoriali diverse, considerato che il primo livello spettava all'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della società consolidata soggetta a controllo, mentre per il secondo la competenza era individuata sulla base del domicilio fiscale della società consolidante.

Il sistema, quindi, prevedeva l'emissione di due atti distinti, ma collegati tra loro da un nesso di

conseguenzialità, aventi entrambi dignità di avviso di accertamento nell'accezione di cui al Dpr 600/1973.

L'atto di accertamento di primo livello, con il quale si rettificava il reddito complessivo netto della consolidata, o della consolidante per il reddito proprio, conteneva il maggiore reddito complessivo ai fini Ires e, conseguentemente, la maggiore "imposta teorica Ires". Esso non conteneva, invece, la liquidazione della maggiore imposta (e dei relativi interessi), oggetto dell'atto di secondo livello, né l'irrogazione della sanzione per la quale era emanato apposito atto.

L'atto di secondo livello conteneva la rettifica del reddito complessivo globale dichiarato nel modello CNM e la liquidazione dell'imposta di gruppo, operata sulla base delle rettifiche di primo livello. L'accertamento di secondo livello scaturiva, dunque, dal particolare nesso di consequenzialità presente a livello dichiarativo nell'ambito del regime consolidato, che trovava necessaria corrispondenza nei due livelli di accertamento.

Inoltre, qualora la consolidante non avesse provveduto al pagamento della maggiore imposta, degli interessi e delle sanzioni contenute nell'atto di secondo livello, l'ufficio competente per la consolidante doveva provvedere a 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.

Attraverso tale sistema di accertamento, l'Amministrazione finanziaria poteva effettuare tante rettifiche di primo livello quante erano le società aderenti al regime, mentre ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del Dm 9 giugno 2004, ora abrogato, la dichiarazione di gruppo poteva essere oggetto di molteplici rettifiche successive derivanti dalle attività di accertamento di primo livello svolte nei confronti delle consolidate, attraverso l'emissione di una pluralità di atti di accertamento, senza mai considerare l'annualità "chiusa", almeno sino a quando non era decaduto il potere di accertamento nei confronti di tutti i soggetti consolidati.

Il sistema così delineato presentava tuttavia numerose criticità, che hanno spinto il legislatore alle modifiche del procedimento di accertamento, contenute nel citato DI 78/2010.

Basti pensare alla molteplicità di atti notificati sia alla consolidante sia alla consolidata: l'interazione tra i diversi atti in circolazione, per effetto delle rettifiche di primo e secondo livello, comportava una gestione non semplice in termini di esercizio del diritto di difesa, di intreccio operativo delle competenze di uffici diversi, oltre a denotare alcune complessità processuali.

Una delle maggiori criticità era rappresentata dal fatto che, fino all'emissione dell'atto di secondo livello (*rectius* sino alla concreta formalizzazione della pretesa impositiva), non veniva perfezionato il procedimento accertativo, con il conseguente allungamento dei tempi di soddisfacimento della pretesa erariale.

Nella maggior parte dei casi, inoltre, la competenza all'emissione dei due atti apparteneva a uffici diversi, i quali a volte potevano porre in essere comportamenti disomogenei; tale problematica poteva reiterarsi innanzi a Commissioni tributarie differenti, competenti a decidere ognuna su uno dei due atti di accertamento, con il concreto rischio che sulla medesima pretesa si formassero giudicati discordanti.

Nell'ambito di un gruppo consolidato, specie se di perimetro ampio, potevano verificarsi, in presenza di una pluralità di atti collocati sui due livelli, una conseguente pluralità di rettifiche della dichiarazione del consolidato (CNM). Tale criticità si evidenziava soprattutto nella fase dell'applicazione delle sanzioni, in presenza della pluralità di rettifiche del CNM.

Anche l'istituto dell'adesione soffriva di un problema generale di raccordo tra le norme del Dlgs 19 giugno 1997, n. 218 e l'azione accertatrice distribuita sui due livelli.

Il nuovo procedimento e il regime transitorio

La modifica normativa nasce, dunque, con l'obiettivo di superare le numerose criticità evidenziate, coordinando le norme relative al consolidato nazionale previste dal Tuir con quelle generali in tema di accertamento, irrogazione sanzioni e contenzioso.

Le nuove disposizioni prevedono che, in luogo del previgente modello binario, 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.

Il nuovo procedimento si applica a decorrere dal 1° gennaio 2011 con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla stessa data, erano ancora pendenti i termini fissati dall'articolo 43 del Dpr 600/1973.

Per quanto riguarda il regime transitorio, il nuovo procedimento si applica anche alle rettifiche per le quali, al 31 dicembre 2010, pur essendo in corso attività istruttorie (processi verbali consegnati, adesioni in corso eccetera), non era ancora stato emesso un atto di accertamento; qualora, invece, a tale data fosse già emesso un atto di primo livello, il procedimento deve concludersi mediante le previgenti regole fondate sul doppio livello di accertamento.

di

Antonino Giuseppe Graci

Donatella Libranti

Daniela Sansonetti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/laccertamento-sul-consolidato-nuovo-procedimento-2>