

Atto di accertamento «unico» per la rettifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato

di Livia Salvini

Con la **circolare n. 27/E del 2011** l'Agenzia delle entrate ha fornito una serie di chiarimenti sulla nuova disciplina per la **rettifica** delle **dichiarazioni** dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, che si basa sulla emissione dell'atto di accertamento «unico», da notificare, sia alla società consolidata, la cui dichiarazione viene rettificata, sia alla società consolidante. Nonostante i chiarimenti dell'Agenzia, permangono alcuni **interrogativi**, in ordine a quali **perdite** di periodo del consolidato possono essere considerate come «non utilizzate» ai fini del computo in diminuzione dei maggiori imponibili su istanza della consolidante, a come computare la **proroga** del **termine** per impugnare in caso di presentazione dell'istanza e a quali siano le **conseguenze della mancata tempestiva notifica** da parte dell'Ufficio del prospetto di ricalcolo a seguito della presentazione dell'istanza da parte della società consolidata.

Con l'art. 40-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (1), è stata dettata una disciplina *ad hoc* per la rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale (2). Tale disciplina, ispirata a quella già vigente per i soggetti in regime di trasparenza, si basa sull'atto unico, da notificare sia alla consolidata la cui dichiarazione viene rettificata, che alla consolidante, responsabili solidali per l'imposta ai sensi dell'art. 127 del T.U.I.R. Con tale atto si determina la maggiore imposta dovuta e si irrogano le relative sanzioni.

Vecchia e nuova disciplina a confronto

Questa nuova disciplina, ampiamente commentata dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 27/E del 2011 (3), è diretta a superare la farraginosità della procedura precedentemente seguita in assenza di specifiche previsioni normative (4), articolata su due livelli di accertamento: un primo atto di accertamento veniva emesso nei confronti della consolidata la cui dichiarazione era oggetto di rettifica ed un secondo nei confronti della consolidante per rettificare di conseguenza il reddito della *fiscal unit*. Con un ulteriore atto venivano poi irrogate le sanzioni, paramtrate alla maggiore imposta (even-

tualmente) dovuta sulla nuova base imponibile consolidata, determinabile solo nell'accertamento di secondo livello (mentre in quello di primo livello veniva determinata solo un'«imposta teorica», applicabile al reddito individuale della consolidata così come rideterminato in sede di accertamento). Tutti questi atti, emessi dagli Uffici rispettivamente competenti per la consolidata e per la consolidante, venivano notificati ad ambedue le società, con una conseguente moltiplicazione dei contenziosi - eventualmente da instaurare dinanzi a differenti Commissioni tributarie - in caso di impugnazione e la necessità di sospendere i giudizi sull'accertamento di secondo livello e sull'atto di irrogazione delle sanzioni in attesa della definizione del giudizio sull'accertamento di primo livello, esi-

Livia Salvini - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università LUISS G. Carli di Roma - Avvocato in Roma

Note:

- (1) Convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.
- (2) La nuova disciplina si applica agli atti di accertamento notificati a partire dal 1° gennaio 2011, con riferimento a tutti i periodi d'imposta ancora accertabili.
- (3) In *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
- (4) Cfr. circolare 31 ottobre 2007, n. 60/E, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

stendo tra quest'ultimo atto e gli altri un rapporto di pregiudizialità-dipendenza (5).

Il sistema dell'atto unico consente invece in piena coerenza, come previsto dall'art. 40-*bis*, di applicare nel processo l'istituto del litisconsorzio necessario, nonché di razionalizzare l'adesione all'accertamento prevedendo la partecipazione sia della consolidata che della consolidante al relativo procedimento (art. 9-*bis* del D.Lgs. n. 218/1997).

Rapporti con l'accertamento «vero e proprio»

Per quanto il nuovo sistema sia senz'altro foriero di notevoli semplificazioni procedurali, è in sé il regime del consolidato che - si direbbe inevitabilmente - è destinato per alcuni aspetti a collidere con l'ordinaria articolazione del procedimento di accertamento. Ed anche a seguito della novella, così come per altro verso nel sistema previgente, la questione destinata a generare complessità è quella dell'imputazione delle perdite per la determinazione del reddito complessivo della *fiscal unit*. In effetti, si tratta del problema, di carattere generale, di conciliare l'accertamento «vero e proprio», riguardante la società il cui reddito viene rettificato, con l'atto avente ad oggetto la mera e conseguente rideterminazione della base imponibile consolidata. Problema che viene ora in concreto a riguardare le sole perdite in quanto unico residuo oggetto del consolidamento dopo che sono venute meno le rettifiche già previste dall'art. 122 del T.U.I.R.

Come si è accennato, precedentemente l'imputazione delle perdite - sia di quelle di periodo, sia di quelle pregresse utilizzabili per la determinazione dell'imponibile consolidato - avveniva nell'accertamento di secondo livello, con la conseguenza che l'accertamento di primo livello recava unicamente un'imposta «teorica», scaturente dalle violazioni accertate; solo a seguito dell'accertamento di secondo livello si poteva determinare l'ammontare delle sanzioni irrogabili alla consolidata soggetta ad accertamento (e per il cui pagamento deve rispondere anche la consolidante), parametrata alla maggiore imposta che si veniva conseguentemente a determinare a livello di consolidato. E con l'ulteriore conseguenza, negativa come sottolineato dalla circolare n. 27/E del 2011, che in caso di successive rettifiche, anche se riguardanti società aderenti al medesimo consolidato diverse dalla prima consolidata accertata, poteva rendersi necessario ridetermi-

nare anche le sanzioni irrogate a tale società per la successiva «consumazione» delle perdite già imputate a copertura della prima rettifica effettuata.

Nel nuovo sistema, l'art. 40-*bis*, terzo comma, prevede che, in caso di rettifica (6) che interessa una consolidata, la consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, la consolidante deve presentare un'apposita istanza all'Ufficio competente ad emettere l'atto unico, entro il termine di proposizione del ricorso. Termine che è sospeso, prevede sempre l'art. 40-*bis*, terzo comma, sia per la consolidata che per la consolidante per un periodo di sessanta giorni. L'Ufficio, ricevuta l'istanza, procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni, e «comunica» l'esito alla consolidata e alla consolidante entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. A questa fase procedimentale, che rappresenta un'importante novità del nuovo sistema e che è oggetto del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 ottobre 2010 (di seguito, il provvedimento), è dedicata un'ampia parte della circolare n. 27/E del 2011, alla cui lettura è utile rinviare (7). Ma, nonostante i chiarimenti dell'Agenzia, permangono alcuni interrogativi, cui si cercherà di dare qui una risposta.

Istanza della consolidante in sostituzione dell'imputazione d'ufficio

Cardine della nuova disciplina normativa è la sostituzione del previgente regime di imputazione d'ufficio delle perdite, operato nell'accertamento di secondo livello, con quello ad istanza (tramite presentazione telematica del modello IPEC) della consolidante, in quanto soggetto al quale vengono trasferi-

Note:

(5) Per alcune considerazioni sul previgente sistema e sulle sue implicazioni e per un primo raffronto con il sistema attuale si rinvia a L. Salvini, «Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato fiscale nazionale», in *Corr.Trib.* n. 37/2010, pag. 3073.

(6) Il provvedimento e la circolare si occupano anche delle ipotesi, che qui non vengono trattate, in cui lo scomputo delle perdite venga richiesto nell'ambito dei procedimenti di adesione all'accertamento e delle altre fattispecie di definizione disciplinate dal D.Lgs. n. 218/1997.

(7) Cfr. anche sul punto S. Trettel, «I possibili scenari della compensazione delle perdite nel consolidato», in *Corr.Trib.* n. 46/2010, pag. 3819.

te le perdite maturate dalle consolidate nella vigenza del consolidato e che può, pertanto, disporre di tali perdite. Per quanto l'art. 40-*bis* faccia riferimento alle «perdite di periodo», con ciò sembrando letteralmente intendersi quelle maturate nel periodo d'imposta accertato, il provvedimento (art. 2, punto 2.3.) opportunamente chiarisce che la disciplina dell'opzione si riferisce anche alle perdite pregresse che siano ancora utilizzabili in tale periodo.

Benché di norma le perdite (tanto quelle di periodo dei soggetti partecipanti al consolidato, quanto quelle pregresse) vengano scomutate in dichiarazione nell'esercizio di un diritto - e dunque a seguito di una scelta del contribuente - l'adozione del meccanismo opzionale nell'ambito ora in esame fa assumere a tale esercizio dei peculiari connotati. Ed infatti, esercitare l'opzione per l'utilizzo delle perdite a seguito dell'accertamento dell'una piuttosto che dell'altra consolidata, nel caso in cui più di una di esse siano assoggettate ad accertamento, comporta diretti riflessi sull'imposta e sulle sanzioni dovute dall'una, ovvero dall'altra. In altri termini, la consolidante potrebbe decidere se «spendere» le perdite del consolidato in occasione dell'accertamento in rettifica riguardante la consolidata Beta, mentre non aveva fatto altrettanto in occasione di un precedente accertamento riguardante la consolidata Alfa. Nel vecchio regime invece, applicandosi il metodo dell'imputazione automatica d'ufficio delle perdite nell'accertamento di secondo livello, in caso di successive rettifiche i relativi effetti si ripartivano proporzionalmente su tutti i soggetti accertati. Peraltro, nel nuovo sistema la scelta operata dalla consolidante può servire ad attribuire le perdite, a seguito di accertamento, proprio alla consolidata che le aveva maturate e trasferite al consolidato, con un effetto di riequilibrio della situazione di tale consolidata (8) che, con il previgente sistema, non si verificava.

Controllo dell'istanza da parte dell'Ufficio

L'istanza della consolidante è oggetto di controllo da parte dell'Ufficio; controllo che, come opportunamente precisa la circolare n. 27/E del 2011, è meramente cartolare. Esso dunque avrà ad oggetto solo il fatto che si tratti di perdite regolarmente dichiarate ed utilizzabili e non deve estendersi all'accertamento della loro effettiva spettanza (9). Il punto di maggiore criticità è che si considerano

utilizzate, a questo fine, anche le perdite che sono state oggetto di istanze presentate in precedenza, riguardanti il medesimo periodo d'imposta, ovvero i periodi precedenti e/o successivi in cui le stesse perdite sono utilizzabili (10). In altri termini, le perdite che sono state oggetto del Mod. IPEC si considerano a tutti gli effetti utilizzate e non possono più costituire oggetto di istanze successive in quanto non più nella disponibilità della consolidante. Questa indicazione contenuta nel provvedimento (11) non può essere condivisa se ad essa si attribuisce un significato sostanziale (12), e cioè se si intende nel senso che l'indisponibilità comporta l'impossibilità di utilizzare successivamente, in qualsiasi modo, le stesse perdite. Ed infatti, naturalmente alla presentazione di un'istanza può seguire l'impugnazione dell'atto di accertamento contenente la rideterminazione dell'imponibile: finché il relativo contenzioso non sarà definito, non è evidentemente possibile sapere se le perdite oggetto dell'istanza siano state utilizzate nel senso sostanziale e non formale del termine, l'unico senso che può in effetti precluderne un successivo utilizzo a fronte di altri redditi accertati, o anche semplicemente dichiarati in periodi d'imposta successivi (13).

Note:

(8) E la conseguente semplificazione dei rapporti interni tra le società partecipanti al consolidato.

(9) Giustamente ci si è posti il problema, che anche la circolare affronta, se errori commessi nell'istanza siano sanzionabili (S. Trettel, *op. loc. ult. cit.*). La soluzione dovrebbe essere negativa, posto che l'istanza non è certamente una dichiarazione dei redditi (la cui infedeltà è sanzionata ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 471/1997), né è una «comunicazione» contenente dati non veritieri (sanzionata dall'art. 11 del decreto legislativo cit.).

(10) Cfr. art. 2, punto 2.5., del provvedimento.

(11) Ribadita dalla circolare n. 27/E del 2011, cit.

(12) Ed è anche in contraddizione con il fatto che, invece, qualora dopo l'istanza si addivenga ad adesione, le perdite - secondo la stessa circolare n. 27/E del 2011, cit. - risulterebbero utilizzate solo per la parte effettivamente impiegata in tale sede.

(13) Il problema della spendita delle perdite in caso di accertamento non si presenta evidentemente solo nel caso del consolidato. Anche una società non consolidata - avendo ricevuto un avviso di accertamento in cui l'Ufficio, dopo avere accertato un maggior imponibile, lo compensa con le perdite originariamente dichiarate per lo stesso periodo - deve porsi il problema della sorte delle perdite così impiegate per il caso in cui, successivamente, l'accertamento sia dichiarato illegittimo. Al riguardo, dovrebbe ritenersi che la società possa richiedere un rimborso (i cui termini decorrono dalla definitività della sentenza) per il periodo d'imposta in cui la perdita
(segue)

Circ. 6 giugno 2011, n. 27/E

È quindi possibile - ed anzi probabile nel caso di notifiche di più atti unici a società partecipanti ad un consolidato che ha perdite riportabili - che l'Agenzia, seguendo la ricordata indicazione del provvedimento, emetta atti di rigetto (14) di Mod. IPEC presentati in occasione della modifica degli atti unici successivi al primo, in cui tuzioristicamente (15) la consolidante richieda l'imputazione delle medesime perdite per il caso che gli atti unici precedentemente notificati siano dichiarati definitivamente illegittimi e quindi non sia necessario «spendere», per essi, delle perdite.

Termini di comunicazione dell'atto unico e termini di impugnazione

Come si è detto, l'art. 40-*bis* dispone che l'atto con cui l'Ufficio ricalcola, a seguito della presentazione del Mod. IPEC e della relativa imputazione delle perdite, l'imponibile e le imposte accertate con l'atto unico deve essere «comunicato» al contribuente entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza; istanza che a sua volta deve essere presentata entro il termine per la proposizione del ricorso (compreso dunque il periodo di sospensione feriale). A seguito della presentazione dell'istanza, il termine per il ricorso è prorogato di sessanta giorni.

Deve ritenersi, al riguardo - per quanto il provvedimento taccia su tale importante aspetto -, che lo strumento della «comunicazione» dell'atto di ricalcolo sia la notifica, posto che tale atto determina senz'altro effetti giuridici nei confronti dei contribuenti interessati e, come tale, è infatti impugnabile dinanzi le Commissioni tributarie. Sembra al riguardo condivisibile la posizione dell'Agenzia, che considera impugnabile il prospetto di ricalcolo in uno con l'atto unico, precisando al riguardo che l'atto unico può essere impugnato anche per vizi riguardanti il solo prospetto di ricalcolo (16).

La circostanza che la durata della proroga dell'ordi-

SOLUZIONI OPERATIVE

Controllo dell'istanza da parte dell'Ufficio

In caso di rettifica che interessa una consolidata, l'**istanza della consolidante per l'utilizzo delle perdite** di periodo del consolidato non utilizzate in diminuzione del maggiore imponibile è oggetto di **controllo** meramente **cartolare** da parte dell'Ufficio. Esso dunque avrà ad oggetto solo il fatto che si tratti di **perdite regolarmente dichiarate ed utilizzabili e non** deve estendersi all'accertamento della loro **effettiva spettanza**. Si considerano **utilizzate**, e quindi non possono più costituire oggetto di istanze successive, anche le perdite che sono state **oggetto di istanze presentate in precedenza**.

Note:

(segue nota 13)

avrebbe potuto essere spesa a compensazione del reddito dichiarato e non lo è stata per essere già stata essa utilizzata dall'Ufficio nell'accertamento. Assai più dubbio è se un tale rimborso possa essere richiesto per un periodo d'imposta interessato da un successivo accertamento che sia stato confermato in giudizio e in cui l'Ufficio non abbia imputato in compensazione le perdite, perché già «utilizzate» nel primo accertamento: all'accoglimento dell'istanza del contribuente in questo caso potrebbe infatti ostare la definitività dell'accertamento. Quest'ultima ipotesi è destinata a verificarsi di fatto con maggiore frequenza nel consolidato, per la possibile pluralità di atti di accertamento, riguardanti anche diverse consolidate, a fronte dei quali sarebbe possibile spendere cautelativamente le medesime perdite. Ed il problema se possa essere successivamente richiesto il rimborso di imposte a fronte della definitività di un atto di accertamento in cui le perdite non siano state spese, che come si è accennato si presenta anche nel caso di una società non consolidata, può essere qui aggravato dal fatto che l'utilizzo in compensazione delle perdite nell'accertamento non avviene d'ufficio, ma su istanza del contribuente.

(14) In realtà, né il provvedimento né la circolare trattano del caso in cui l'istanza non risulti *in toto* accoglibile; che dunque in questi casi gli Uffici emettano un «atto di rigetto» è solo un'ipotesi di chi scrive. Ed infatti, la prassi potrebbe prevedere l'emissione di un prospetto di ricalcolo in cui le imposte dovute sono determinate esattamente nella stessa misura in cui lo erano già nell'atto unico. Per quanto concerne la tutela dei contribuenti, comunque, non dovrebbe esservi sostanziale differenza: sia l'ipotesico «atto di rigetto», quanto il prospetto di ricalcolo possono essere impugnati in uno con l'atto unico (cfr. *infra* nel testo).

(15) Ed invero, la reiterazione di Mod. IPEC aventi ad oggetto le stesse perdite a fronte di successivi atti unici è decisamente consigliabile se si nutrono dubbi sulla legittimità di tali atti, perché dal meccanismo introdotto dall'art. 40-*bis* in esame si desume che, se non viene richiesto l'utilizzo delle perdite nei termini previsti dalla norma, le perdite non possono più essere «spese» a fronte dei maggiori redditi così accertati. D'altra parte, tale spendita delle perdite potrebbe essere l'unico modo possibile per recuperarle, se esse non sono (più) utilizzabili per compensare redditi di successivi periodi d'imposta (peraltro, la compensazione è ora ammessa nella sola misura dell'80% delle perdite, ma senza più limiti temporali ex art. 23 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111; l'assenza di vincoli temporali all'utilizzo potrebbe diminuire - ma non certo annullare - la rilevanza pratica del problema). Cfr. sul punto anche la nota 10.

(16) Un palese difetto di tutela dei contribuenti contro eventuali vizi del prospetto di ricalcolo si verifica invece nel caso, esaminato dal provvedimento (art. 10) e dalla circolare n. 27/E del 2011, in cui

(segue)

nario termine di impugnazione dell'atto unico, per il caso di presentazione del Mod. IPEC, coincide esattamente con il periodo a disposizione dell'Ufficio per «comunicare» a consolidata e consolidante l'esito del ricalcolo comporta, irragionevolmente (e quindi con fondati dubbi di legittimità costituzionale), che a seguito della notifica dell'atto di ricalcolo le due società abbiano a disposizione, per presentare il ricorso, solo il numero di giorni che residua tra la data di presentazione del Mod. IPEC e la scadenza originaria del termine. Per esempio, se il modello è stato presentato il cinquantanovesimo giorno successivo alla notifica dell'atto unico, e l'Ufficio impiega esattamente sessanta giorni

a notificare il prospetto di ricalcolo, ai contribuenti resta solo un giorno per impugnare congiuntamente l'atto unico e il prospetto.

Ma non solo: tale circostanza comporta che il termine di sessanta giorni dato dalla legge all'Ufficio per effettuare ai contribuenti la «comunicazione» (cioè la notifica dell'atto di ricalcolo) si riferisce al giorno in cui l'atto viene ricevuto dalla consolidata e dalla consolidante, e non invece - come ordinariamente accade - a quello in cui l'atto viene inviato (se la notifica è effettuata a mezzo posta). Ed infatti, poiché come si è detto la proroga del termine per impugnare l'atto unico è di soli sessanta giorni, se si dovesse accordare all'Ufficio un termine maggiore di sessanta giorni per far giungere l'atto di ricalcolo nella sfera giuridica di conoscenza di consolidata e consolidante, potrebbe verificarsi il paradosso che la notifica si perfeziona una volta che sia già scaduto il termine per impugnare l'atto unico (17).

Mancata notifica del prospetto di ricalcolo

Infine, ci si deve chiedere quali siano le conseguenze della mancata (tempestiva) notifica, da parte dell'Ufficio, del prospetto di ricalcolo a seguito di pre-

IL PROBLEMA E LA SOLUZIONE

Mancata notifica

del prospetto di ricalcolo

– Ci si deve chiedere **quali** siano le **conseguenze** della mancata (tempestiva) notifica, da parte dell'Ufficio, del prospetto di ricalcolo a seguito di presentazione da parte della consolidante della istanza di utilizzo delle **perdite** di periodo del consolidato non utilizzate.

– Non possono esservi dubbi sul fatto che il **silenzio** dell'Ufficio equivalga ad un **rifiuto**. E ciò perché il **prospetto** che l'Ufficio dovrebbe emettere a seguito della presentazione dell'istanza **segue** alla **notifica dell'atto unico** con cui viene determinata una **maggior imposta dovuta** (e relative **sanzioni**) senza tener conto delle perdite del consolidato utilizzabili a compensazione del maggior reddito accertato.

sentazione del Mod. IPEC da parte della consolidante.

Più specificamente: in tal caso il silenzio va considerato un assenso allo scomputo delle perdite indicate nell'istanza, o un rifiuto?

Si crede che non possano esservi dubbi sul fatto che il silenzio dell'Ufficio equivalga ad un rifiuto. E ciò non per effetto di una qualificazione legale, esplicita o implicita, del silenzio, quanto per il fatto che il prospetto che l'Ufficio dovrebbe emettere a seguito della presentazione dell'istanza segue alla notifica dell'atto unico - che è un vero e proprio atto di rettifica - con cui viene determinata una maggior imposta dovuta (e relative sanzioni) senza tener conto delle perdite del

consolidato utilizzabili a compensazione del maggior reddito accertato. Pertanto l'atto unico - se ad esso non segue un prospetto di ricalcolo che interviene a modificarlo - resta fermo, con l'automatica conseguenza del disconoscimento delle perdite oggetto del Mod. IPEC. Consolidata e consolidante dovranno perciò, se intendono vedersi riconosciute tali perdite in caso di silenzio dell'Ufficio, impugnare (anche solo per questo motivo) l'atto unico.

Note:

(segue nota 16)

il Mod. IPEC sia presentato a seguito della notifica di un processo verbale di constatazione, in uno con l'adesione della consolidata e/o della consolidante ai sensi dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 218/1997. In questo caso, infatti, l'Ufficio «ingloba» il ricalcolo nell'atto di definizione dell'accertamento parziale di cui all'art. 5-bis, comma 2, e quindi i contribuenti non sembrerebbero avere alcuno strumento di difesa contro eventuali errori commessi dall'Ufficio nel ricalcolo. (17) Ad esempio, la consolidante presenta l'istanza il cinquantanovesimo giorno dalla notifica dell'atto unico. In virtù della proroga di sessanta giorni, residuano dunque sessantuno giorni per impugnare l'atto. Se la notifica dell'atto di ricalcolo giunge dopo sessantatre giorni (la raccomandata è stata inviata il cinquantottesimo giorno dalla trasmissione del Mod. IPEC, ma giunge a destinazione dopo cinque giorni), il termine per impugnare l'atto - ed insieme il prospetto di ricalcolo - è già scaduto.