

# Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale

di Livia Salvini

**I**l nuovo modello di accertamento unitario, introdotto dalla **Manovra 2010** nell'ambito del consolidato nazionale, è quello già noto per le **società di persone** e per quelle «**trasparenti**» per opzione. Questa scelta risolve solo parte dei numerosi **problemi interpretativi** sorti nella vigenza della **vecchia disciplina**, tra cui emergono quelli relativi alla definizione mediante **adesione** dell'**accertamento**, alla **definizione** ed al **pagamento dell'imposta liquidata**, e alla **irrogazione delle sanzioni**.

I numerosi problemi ai quali sta dando luogo la insufficiente disciplina normativa dell'accertamento e degli istituti definitivi nel consolidato fiscale ha indotto il legislatore ad intervenire con l'art. 35 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, dettando disposizioni dirette a colmare le attuali lacune.

Queste nuove disposizioni saranno peraltro applicabili solo agli accertamenti emanati a partire dal 1° gennaio 2011, naturalmente anche se riferiti a periodi di imposta precedenti.

Questo contributo si divide quindi in due parti, la prima dedicata alla disciplina attuale e la seconda ad un breve esame di quella che entrerà in vigore il prossimo anno.

## Disciplina attuale

Per affrontare le numerose questioni che si pongono in merito all'accertamento e all'applicazione degli istituti dell'adesione e della definizione delle sanzioni nel consolidato fiscale nazionale sembra necessario partire da quanto prevede l'art. 127 del T.U.I.R. in materia di responsabilità per imposte e sanzioni delle società che hanno optato per l'applicazione del regime del consolidato.

Si vuol dire, con ciò, che la titolarità delle situazioni giuridiche sostanziali che rispettivamente fanno capo alla consolidata (di seguito, CTA) (rapporto di imposta in senso proprio, scaturente dalla realiz-

zazione del presupposto/possesso del reddito) e alla consolidante (di seguito, CNTE) (imputazione dell'imponibile consolidato e obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta) assume una rilevanza solo indiretta. Ai nostri fini rileva invece immediatamente il fatto che l'art. 127 del T.U.I.R.:

— stabilisce la responsabilità della CNTE, in solido (si tratta di solidarietà dipendente, data la diversità delle situazioni soggettive che fanno capo rispettivamente a CTA e CNTE) con la CTA cui il maggior reddito si riferisce, per la maggiore imposta accertata e relativi interessi;

— prevede la responsabilità della CTA che ha commesso la violazione per le sanzioni amministrative, con la responsabilità solidale della CNTE per una somma pari alla sanzione irrogata alla CTA.

È tale sistema di responsabilità che governa, nell'attuale assenza di ogni disposizione specifica, *in primis* l'emissione degli avvisi di accertamento, secondo la regola generale per cui la responsabilità per il debito di imposta - indipendentemente dalla titolarità del relativo rapporto tributario - va accertata mediante un atto impositivo idoneamente

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

(\*) L'articolo, aggiornato alla luce delle novità normative, deriva dalla relazione svolta nei seminari tenuti presso l'Università LUISS Guido Carli e presso l'Università statale di Milano, rispettivamente in data 27 e in data 30 aprile 2010, «Il consolidato fiscale aspetti procedurali e processuali tra teoria e prassi».

# Consolidato

motivato, che consenta ad ogni coobbligato l'esercizio del diritto di difesa e di ogni altro diritto (*in primis* quello di accedere all'adesione) garantito dall'ordinamento. E poiché sia per la CTA che per la CNTE l'accertamento di una maggiore imposta consegue ad una rettifica della dichiarazione, il relativo strumento va individuato in un atto di accertamento; tanto vale anche per la CNTE, la quale - nonostante il fatto che non sia titolare del rapporto di imposta e svolga un ruolo che attiene principalmente alla liquidazione e versamento dell'IRES complessivamente dovuta dalla *fiscal unit*, come responsabile in solido per l'imposta e soggetta ad un obbligo dichiarativo per quanto attiene la determinazione della relativa base imponibile complessiva - non potrebbe essere destinataria di un semplice atto della riscossione.

Va quindi condivisa, allo stato attuale della legislazione che non contiene alcuna disposizione specifica in materia, la soluzione adottata dalla circolare 31 ottobre 2007, n. 60/E (1) (sulla base dell'art. 17 del D.M. 9 giugno 2004 che peraltro è stato emanato prima delle modifiche apportate all'art. 127 del T.U.I.R. in tema di responsabilità ed in ogni caso si occupa solo della competenza degli Uffici, e non degli atti) che ha previsto l'emanazione nei confronti della CTA di un accertamento «di primo livello» e nei confronti della CNTE di un accertamento «di secondo livello» che recepisca nei confronti della *fiscal unit* i risultati del primo. E se non vi è dubbio che - sotto un profilo *de jure condendo* - la previsione di un accertamento unitario per CTA e CNTE sul modello dell'accertamento unitario per le società di persone e di capitali trasparenti previsto dall'art. 40 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 potrebbe semplificare e razionalizzare l'attività di accertamento, l'esperienza fatta con riferimento a tale modello, soprattutto ad opera della giurisprudenza, mostra come solo con lo strumento del litisconsorzio necessario si possa riuscire, ed appunto solo nel processo, a riportare ad uniformità di risultati l'accertamento del fascio di obbligazioni individuali che fanno capo ai diversi destinatari dell'atto unico, altrimenti inevitabilmente destinate a subire vicende distinte.

### **Definizione del debito di imposta conseguente all'accertamento del reddito della consolidata**

Venendo al tema della definizione, mediante l'ade-

sione o gli altri istituti previsti a tal fine, del debito di imposta conseguente all'accertamento del reddito della CTA, da quanto rilevato dovrebbe conseguire in linea di principio che ambedue i soggetti - CTA e CNTE - hanno in via autonoma il diritto di adirvi, senza che la definizione da parte dell'una possa vincolare l'altra. Ed infatti, l'obbligazione tributaria, riferita al maggior reddito accertato o accertabile in capo alla CTA, è certamente unica: ma tale unicità non sembra giustificare o comportare necessariamente il fatto che la definitività - comunque intervenuta, per adesione oppure per mancata impugnazione - dell'accertamento notificato ad uno dei due soggetti renda immodificabile l'obbligazione anche per il coobbligato solidale. Questi infatti, come si è detto, ha e deve avere comunque il diritto di opporsi alla pretesa fiscale che può essere azionata anche nei suoi confronti come coobbligato solidale. Ne consegue che anche la CNTE ha diritto di aderire con riferimento al proprio accertamento di «secondo livello» (nel caso in cui un unico accertamento di «secondo livello» recepisse più accertamenti di «primo livello», dovrebbe ritenersi separatamente definibile con riferimento a ciascuno di questi ultimi, in deroga alle regole generali).

Per lo stesso motivo non sembra che il chiaro rapporto sostanziale di pregiudizialità tra determinazione del reddito della CTA e determinazione ad opera della CNTE della base imponibile della *fiscal unit* possa fondare il recepimento automatico della adesione o comunque della definitività dell'obbligazione «di primo livello» ai fini dell'accertamento «di secondo livello» (la circolare n. 60/E del 2007 sembra invece ritenere che la definizione ad opera della CTA si rifletta automaticamente sulla CNTE). Né, stante l'assenza di basi normative e per la chiara compressione dei suoi diritti che ne deriverebbe, si può ritenere, come afferma invece la circolare n. 60/E del 2007, che la CNTE cui sia stata data la possibilità - mediante notifica dell'invito a comparire - di partecipare insieme alla CTA al contraddittorio ai fini dell'adesione e non abbia partecipato non possa poi autonomamente attivare un'adesione, ove la CTA non abbia aderito. La mancanza di ogni effetto «auto-

#### **Nota:**

(1) In Banca Dati BIG, IPSOA.

matico» della definizione ad opera della CNTE sull'accertamento della CTA consente poi di salvaguardare la unicità dell'adesione della CTA (e la autonoma determinazione di quest'ultima) anche per imposte, quali l'IRAP e l'IVA, che sono assai spesso dovute in relazione alle stesse situazioni rilevanti ai fini IRES ma che ovviamente esulano dal consolidato e quindi da ogni possibile definizione ad opera della CNTE.

Da questo principio, semplice nel suo enunciato, deriva una vasta serie di problemi concreti di gestione delle procedure di definizione, problemi ai quali la circolare n. 60/E del 2007 tenta meritoriamente di dare soluzioni che non sempre, tuttavia, possono ritenersi del tutto coerenti con le necessarie premesse.

### **Autonomia della definizione**

Ancora sotto il profilo dell'autonomia della definizione dei due livelli di accertamento, si può notare che anche le peculiari forme dell'adesione su invito a comparire (art. 5 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) e sui verbali di accertamento parziale (art. 5-bis) si concludono con un atto (equipollente a) di accertamento con adesione, che può quindi rilevare a tutti i fini come accertamento di «primo livello».

Un'ulteriore considerazione di carattere generale riguarda la «circolazione» tra CTA e CNTE del reddito definito in adesione da una delle due.

A tal fine si deve innanzitutto osservare che sotto il profilo della tempistica e delle modalità del procedimento la circolare n. 60/E del 2007 dà delle indicazioni che dovrebbero consentire di gestire in modo efficiente la fisiologia del fenomeno, e quindi buona parte delle situazioni che potrebbero in concreto presentarsi. Ed infatti, la questione del recepimento al «secondo livello» della definizione operata al «primo livello» si «sdrammatizza» se, come la circolare indica agli Uffici, la tempistica è tale da consentire la eventuale definizione per adesione dell'accertamento di «primo livello» prima che sia emesso quello di «secondo livello», consentendo così il recepimento in quest'ultimo del risultato della definizione. Se la CNTE non disente dalle valutazioni della CTA, ne dovrebbe conseguire la non contestazione dell'accertamento da parte della CNTE.

Naturalmente, anche il fatto che il rapporto tra so-

cietà aderenti al consolidato fiscale sia quello del controllo, dovrebbe in concreto ridurre i rischi di dissenso tra CTA e CNTE in ordine al comportamento da tenere con riguardo alla pretesa fiscale (acquiescenza, adesione, impugnazione). Tuttavia questa constatazione resta su un piano esclusivamente empirico, perché essa non esclude evidentemente che ciascuna società mantenga, in quanto distinto soggetto, il diritto di determinarsi autonomamente. Inoltre, ben può verificarsi che nel momento in cui interviene l'accertamento non sussista più il rapporto di controllo; e se è assolutamente auspicabile che l'evenienza di un successivo insorgere di pretese fiscali nei confronti della CTA sia espressamente prevista e regolata nel dettaglio nell'atto di cessione delle quote ad una nuova CNTE, ancora una volta tali regolamenti rilevano su di un piano solo fattuale per quanto attiene alle possibili vicende delle obbligazioni delle parti nei confronti del Fisco.

Dunque, in tutti i casi in cui la tempistica della definizione da parte della CTA non consenta il recepimento del relativo risultato nell'atto di accertamento di «secondo livello» (atto che dunque trasferisce al livello superiore il contenuto dell'accertamento di «primo livello» ante definizione), si pone per la CNTE la questione del comportamento da tenere per ottenere tale recepimento. Si noti, al riguardo, che se è vera la premessa per cui sia la CTA che la CNTE hanno diritto ad un autonomo accertamento del debito di imposta, non si può ritenere che l'accertamento di «secondo livello» sia automaticamente caducato per la parte che eccede il reddito definito in adesione dalla CTA. E ciò, a mio avviso, vale anche se la CNTE ha da parte sua sottoscritto - secondo la possibilità accordata dalla circolare - l'atto di adesione sottoscritto dalla CTA. La valenza di tale sottoscrizione, non prevista dalla legge, ma alla quale potrebbe forse darsi qualche rilevanza giuridica alla luce del principio di collaborazione e buona fede, allo stato attuale della riflessione non sembra chiara: ne consegue che in ogni caso la CNTE dovrebbe porsi il problema del recepimento nel proprio accertamento del risultato dell'adesione.

Sotto questo profilo, come sembra suggerire anche la circolare, la soluzione dovrebbe fondarsi sulla intrinseca natura della definizione in adesione. Ed invero, al di là della questione, agitata in dottrina,

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Pagamento delle imposte

Per il pagamento delle imposte accertate, e dunque anche per quelle dovute a seguito di adesione, in funzione del fatto che il **soggetto obbligato alla liquidazione** delle imposte è la **consolidante**, dovrebbe ritenersi quest'ultima tenuta a tale **versamento**.

di una possibile valenza transattiva della definizione in adesione (che ne limiterebbe coerentemente gli effetti alle sole parti), il legislatore sembra aver decisamente sposato, come indica anche la disciplina normativa dell'adesione in caso di trasparenza delle società, la tesi della valenza oggettiva della adesione, come rideterminazione dell'obbligazione tributaria ad opera di un accertamento amministrativo fondato su dati (più) oggettivi, in quanto acquisiti anche in contraddittorio procedimentalizzato con la parte; accertamento cui il contribuente aderisce con i noti effetti in termini di definitività della pretesa e preclusione, alle condizioni previste, per ulteriori accertamenti.

Dunque, la «circolazione» del reddito oggetto di adesione da parte della CTA o, separatamente, della CNTE non opera secondo criteri di automaticità, ovvero di vincolatività per l'una delle scelte fatte dall'altra, ma per il fatto che l'adesione individua un reddito «più oggettivo» di quello originariamente accertato (o constatato). Ne consegue, ad esempio, che - fermo restando come detto il diritto della società che non ha aderito di impugnare il proprio accertamento - ove l'accertamento notificato alla società che non ha aderito sia divenuto definitivo, il reddito definito per l'altra dovrebbe essere recepito in favore della prima in sede di autotutela; se invece vi è stata impugnazione, esso dovrebbe costituire (previa introduzione del *thema* in giudizio ad opera della contribuente) quantomeno la base minima per una rideterminazione ad opera del giudice, proprio in quanto la stessa Agenzia, in sede di adesione con l'altra società, ha riconosciuto che il *quid pluris* accertato in realtà non era dovuto.

### Determinazione e pagamento delle imposte oggetto di definizione

Ulteriore questione è quella della determinazione, prima, e degli effetti del pagamento, poi, delle imposte oggetto di definizione. Sebbene l'art. 127 del T.U.I.R. preveda una responsabilità solidale di CTA e CNTE per il pagamento delle imposte accertate, e dunque anche per quelle dovute a segui-

to di adesione, in funzione del fatto che il soggetto obbligato alla liquidazione ed al versamento delle imposte in via fisiologica è la CNTE, dovrebbe ritenersi che sia appunto la CNTE *in primis* tenuta a tale versamento (senza che peraltro sembrino configurabili vincoli di subordinazione dell'obbligazione della

CTA). Ciò peraltro pone il problema del perfezionamento dell'adesione che, nella sua versione «classica» e sulla base degli inviti a comparire (e a differenza da quanto è invece previsto per la definizione dei verbali, che si perfeziona con la semplice comunicazione da parte del contribuente di volersi avvalere della definizione), comporta la necessità del versamento dell'imposta definita o perlomeno della prima rata. Affermare - come fa la circolare n. 60/E del 2007 - che l'adesione della CTA si perfeziona in ogni caso con la semplice sottoscrizione dell'atto non appare dunque conforme al dettato normativo. Ed invero, poiché naturalmente la CTA, come coobbligato solidale, ha la facoltà di pagare l'imposta aderita a pieno titolo, la definizione come effetto della mera sottoscrizione non sembra avere neanche una portata equitativa. Ne dovrebbe conseguire che, ove né la CNTE né la CTA paghino, l'adesione non si perfeziona. Tuttavia, la soluzione proposta dall'Agenzia ha una innegabile valenza pratica: ed infatti, l'adesione della CTA può - e deve - determinare la cd. imposta teorica, cioè quella astrattamente dovuta in relazione alla rettifica del reddito effettuata, ma l'imposta effettivamente dovuta si può determinare solo al livello di gruppo. A tal fine la circolare propone l'utilizzo del cd. criterio proporzionale. Peraltro, la questione del pagamento dell'imposta sembra rilevante anche sotto altri profili. Ed infatti, il pagamento - ad opera indifferentemente della CTA o della CNTE - integrando la definizione concordata estingue l'obbligazione tributaria; essendo l'obbligazione unica (con responsabilità solidale) il pagamento dell'una libera naturalmente anche l'altra e la pretesa fiscale è soddisfatta. Ci si deve dunque chiedere quale interesse abbia la società che non ha aderito ed ha impugnato l'atto ad agire in giudizio, ovvero più radicalmente se essa

abbia un interesse tutelabile in giudizio. Questa delicata questione è a ben vedere analoga a quella che si può porre in qualsiasi giudizio avente ad oggetto obbligazioni solidali. La risposta dovrebbe muovere su due piani: uno è quello squisitamente processuale dei riflessi per le altre parti di una sentenza favorevole ottenuta da uno solo dei coobbligati (riflessi che, a parte ogni altra considerazione, sembrano difficilmente configurabili per chi abbia volontariamente aderito); l'altro è quello che inerisce i rapporti privatistici (rivalsa/regresso) intercorrenti tra CTA e CNTE.

### **Irrogazione delle sanzioni**

Altre peculiari questioni riguardano infine l'irrogazione delle sanzioni, in relazione al fatto che tale irrogazione non può che essere commisurata all'imposta complessivamente dovuta dalla *fiscal unit* e quindi solo a seguito dell'accertamento di «secondo livello» (prescindendo qui dalle questioni relative alla commisurazione della sanzione in capo alla CTA).

Per quanto la circolare n. 60/E del 2007 sembri prevedere che l'irrogazione va fatta nell'accertamento di «secondo livello», quindi contestualmente alla determinazione dell'imposta, la prassi registra l'emanazione di un atto di irrogazione distinto, contenente la ripartizione delle sanzioni in base al criterio proporzionale valevole per l'imposta. Per quanto l'irrogazione debba avvenire in capo a ciascuna CTA (anche eventualmente con un atto collettivo riguardante più consolidate, a ciascuna notificato), l'Agenzia afferma in merito la competenza dell'Ufficio competente per la CNTE, sulla base dell'art. 16 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. Questa indicazione peraltro non appare condivisibile in quanto l'accertamento dell'imposta cui l'irrogazione si riferisce è quello della singola CTA (anche se su tale questione influiscono, oltre considerazioni di carattere pratico, anche i dubbi sull'aspetto sostanziale della ripartizione proporzionale dell'imposta dovuta e delle relative sanzioni).

Si deve ritenere, al riguardo, che la prassi della irrogazione delle sanzioni separatamente rispetto all'accertamento non può pregiudicare la riduzione delle stesse nella misura prevista per il caso di definizione dell'imposta nel caso in cui se ne verificano i presupposti, e ciò vale sia nel caso di ade-

sione all'accertamento, sia nelle ipotesi previste dall'art. 15, comma 2-*bis*, del D.Lgs. n. 218/1997 per la riduzione delle sanzioni ad un ottavo a seguito di acquiescenza.

### **Disciplina applicabile dal 1° gennaio 2011**

Prendendo atto dei numerosi problemi sorti con l'attuale disciplina, di cui sopra si è detto, il legislatore con l'art. 35 del D.L. n. 78/2010 introduce rilevanti novità riguardanti i profili procedurali e processuali del consolidato nazionale. Le nuove disposizioni sono peraltro applicabili solo agli accertamenti emanati dal 1° gennaio 2011.

Più nel dettaglio, il comma 1 dell'art. 35 inserisce l'art. 40-*bis* nel D.P.R. n. 600/1973 relativo alla «Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale», ed il comma 2 inserisce l'art. 9-*bis* nel D.Lgs. n. 218/1997 rubricato «Soggetti aderenti al consolidato nazionale».

Per quanto riguarda la norma sull'accertamento, la novità consiste nel fatto che ai sensi del secondo comma dell'art. 40-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 «le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla consolidante».

Il problema dei «due livelli» cui aveva fatto riferimento la circolare n. 60/E del 2007 viene dunque superato dal legislatore prevedendo, con l'art. 40-*bis*, un unico atto con cui si rettifica il reddito complessivo «proprio di ciascun soggetto» e, contestualmente, si determina «la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale». Questa contestuale determinazione della maggiore imposta consente anche l'immediato calcolo delle sanzioni paramtrate alla maggiore imposta dovuta, che infatti, secondo la nuova norma, sono irrogate nell'atto di accertamento unitario.

Si adotta in tal modo un modello analogo a quello previsto dall'art. 40, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973 per le società o associazioni «trasparenti».

A dimostrazione del fatto che, nell'emanare il decreto-legge, il Governo abbia avuto in mente il modello di accertamento previsto per le società di persone, va richiamata l'espressa previsione contenuta nel comma 2 in base alla quale «la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti ne-

# Consolidato

## LA NOVITA' NORMATIVA

### Sottoscrizione dell'adesione

Per effetto delle modifiche introdotte dalla **Manovra 2010**, l'atto di adesione, sottoscritto **anche da una sola delle parti del consolidato**, si **perfeziona** qualora la consolidata o la consolidante proceda al **versamento delle somme**. L'utilizzo del termine «anche» riferito alla sottoscrizione da parte di un solo soggetto sembra indicare che la firma di uno solo sia idonea a produrre gli **effetti propri dell'adesione**.

cessari». In tal modo si è verosimilmente voluta recepire la tesi espressa dalla Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 14815 del 2008 (2) per la quale l'impugnazione degli accertamenti emessi nei confronti dei soci e della società di persone integra l'ipotesi di litisconsorzio necessario prevista dall'art. 14 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

In tale sentenza le Sezioni Unite sembrano ricorrere a due argomenti:

- l'esistenza di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra reddito della società e reddito del socio (argomento sostanziale fondato sull'art. 5 del T.U.I.R.);
- la previsione normativa in base alla quale l'accertamento viene effettuato con unico atto notificato alla società ed ai soci (argomento procedimentale fondato sull'art. 40, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973).

Entrambi i profili determinano, secondo le Sezioni Unite, quella «inscindibilità dell'oggetto del ricorso» che costituisce, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992, il presupposto perché si abbia litisconsorzio necessario. Tali profili (rapporto di pregiudizialità-dipendenza ed unicità dell'atto) si ritrovano ora nel consolidato nazionale.

Quanto al rapporto di pregiudizialità-dipendenza, esso non è ovviamente una novità della Manovra 2010, ma deriva dall'art. 118 del T.U.I.R. in base al quale il reddito complessivo globale scaturisce dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle singole società controllate. L'esistenza di un reddito (e quindi anche di un maggior reddito accertato) complessivo in capo alla CNTE (e della conseguente obbligazione tributaria) «dipende» dall'esistenza dei singoli redditi (e delle conseguenti obbligazioni tributarie) delle controllate.

Quanto all'esistenza di un atto unico, esso è appunto una novità prevista dalla Manovra 2010.

Le analogie tra trasparenza e consolidato si fermano qui.

Si deve valutare invece se l'aver riservato un medesimo trattamento procedimentale e processuale

ai due istituti sia coerente con il profilo che separa il consolidato e la trasparenza: quello della soggettività. A differenza di quanto accade nella trasparenza, infatti, nel consolidato sia la CNTE che la CTA conservano la propria soggettività passiva. Si tratta, a ben vedere, di una differenza che, seppure investe un elemento (quello della soggettività) di primaria importanza nell'ambito dei due istituti (trasparenza e con-

solidato), non priva il legislatore della libertà di adottare un regime procedimentale e processuale analogo.

Quanto al regime procedimentale, la necessità di emanare un unico atto deriva infatti, anche nel consolidato nazionale, dal fatto che dal punto di vista sostanziale si è in presenza di un rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra l'obbligazione della controllata e l'obbligazione della controllante. È da questo aspetto della disciplina sostanziale, e non dai profili soggettivi, che deriva l'opportunità di prevedere l'emanazione di un unico atto.

Semmai la differenza che si riscontra, sotto il profilo della soggettività, tra la trasparenza ed il consolidato rende la scelta del legislatore di prevedere l'emanazione di un atto unico meno tortuosa per il consolidato rispetto alla trasparenza. Ed infatti, mentre per le società trasparenti l'art. 40 del D.P.R. n. 600/1973 presuppone l'idea che la società partecipata possa avere una soggettività per la fase dell'accertamento senza avere pure una soggettività per quanto attiene l'applicazione delle norme sostanziali, per il consolidato nazionale non vi è bisogno di una simile costruzione. I soggetti sono due (controllante e controllata) tanto da un punto di vista sostanziale quanto da un punto di vista procedimentale.

Anche per quanto attiene strettamente all'aspetto processuale, le differenze in punto di soggettività tra trasparenza e consolidato sembrano «neutre»

#### Nota:

(2) Cass., SS.UU., 4 giugno 2008, n. 14815, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

rispetto alla previsione del litisconsorzio necessario. Questo deriva, come ben spiegato dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 14815 del 2008, dall'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che si ha litisconsorzio necessario quando «l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti».

Per quanto attiene poi alla nuova disciplina dell'accertamento con adesione per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, si deve osservare che l'art. 9-*bis* inserito nel D.Lgs. n. 218/1997 non chiarisce in modo inequivocabile l'aspetto di maggior criticità che deriva dall'applicazione di un istituto, quale l'accertamento con adesione, ad un altro istituto, quello del consolidato, in cui vi sono più soggetti titolari di autonome obbligazioni tributarie.

In particolare la disposizione dovrebbe fornire una risposta al quesito se l'adesione di un soggetto possa vincolare l'altro.

Sulla base della norma in commento sembra che la risposta debba essere positiva. Si precisa infatti che l'atto di adesione, sottoscritto «anche» da una sola delle parti (CNTE o CTA), si perfeziona qualora uno dei predetti soggetti ponga in essere gli adempimenti di cui all'art. 9 (versamento delle somme). L'utilizzo del termine «anche» riferito alla sottoscrizione da parte di un solo soggetto (CTA o CNTE) sembra indicare che la firma di uno solo sia idonea a produrre gli effetti che produrrebbe la firma di entrambi.

Nonostante l'indubbia semplificazione che ne deriva, questa nuova disposizione pone il dubbio se effettivamente un soggetto possa impegnare l'altro all'adesione, nonostante la situazione di responsabilità solidale. In ogni caso, proprio perché si tratta di un accertamento, rimane il problema derivante dal fatto che non si consente di impugnare l'atto al soggetto che, non sottoscrivendo, non ha aderito (sul punto si veda *infra*).

Va rilevato che la norma fa riferimento alla firma anche di un solo soggetto, ed al versamento da parte di un solo soggetto. Pertanto chi firma può anche non coincidere con chi versa. Né sembra che in base a tale disposizione debba essere necessariamente la CNTE, tenuta a versare le imposte ordinariamente, ad adempiere agli obblighi di cui all'art. 9 del D.Lgs. n. 218/1997. Ciò è del resto perfettamente coerente con il regime di re-

sponsabilità solidale per le maggiori imposte accertate e per le sanzioni delineato dall'art. 127 del T.U.I.R.

### Considerazioni conclusive

Come si è già rilevato, il nuovo modello di accertamento unitario è quello già noto per la società di persone e per quelle «trasparenti» per opzione. È utile dunque operare un parallelismo con il procedimento di adesione previsto per le società trasparenti dall'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997. In entrambi i casi si instaura un contraddittorio tra tutti i soggetti interessati (soci e società, CNTE e CTA). Vi è però una differenza rilevante. Mentre, come si è visto sopra, per il consolidato l'art. 9-*bis* sembrerebbe prevedere un effetto vincolante per tutti dell'accertamento con adesione sottoscritto anche solo da uno dei soggetti (CNTE e CTA), non così accade per le società trasparenti.

L'ultimo periodo dell'art. 4, comma 2, prevede infatti che, nei confronti dei soggetti che non aderiscono alla definizione, gli Uffici competenti procedono all'accertamento sulla base della definizione stessa. Quindi resta fermo il risultato cui si è pervenuti con l'accertamento con adesione, ma nello stesso tempo tale accertamento sarà recepito da avvisi di accertamento da notificare ai soggetti non aderenti i quali potranno ovviamente contestare in giudizio questo risultato.

Probabilmente questa sarebbe stata la scelta opportuna anche per il consolidato. Ed infatti, se è corretta l'interpretazione che è stata data sopra dell'art. 9-*bis* (per cui la sottoscrizione della CNTE ovvero della CTA vincola l'altra) si pone un evidente problema di costituzionalità essendo negata al soggetto che non ha sottoscritto la tutela giurisdizionale.