

Circolare n. 10 del 15 ottobre 2010

***“Manovra d’estate” 2: Misure per migliorare l’efficienza nei controlli
“anti evasione”.***

Premessa

Il D.L. n. 78/2010, cosiddetta “Manovra Correttiva”, convertito dalla Legge n. 122 del 2010, reca disposizioni al fine contrastare l’evasione fiscale e contributiva.

La presente circolare analizza il contenuto di talune di queste, con particolare riferimento alle società ed imprese.

Indice

1. Imprese apri e chiudi
2. Controlli per le aziende in perdita
3. Codice fiscale dei soggetti non residenti
4. Accertamento delle società in consolidato
 - 4.1. Inquadramento normativo
 - 4.2. Normativa ante Manovra Correttiva
 - 4.3. Nuovo accertamento del consolidato
 - 4.4. Accertamento con adesione: novità
 - 4.5. Decorrenza delle nuove norme

1. Imprese apri e chiudi

L’art. 23 della Manovra Correttiva, al fine di «assicurare una vigilanza sistematica sulle situazioni a specifico rischio di evasione e frode fiscale e contributiva», ha previsto che le imprese che cessano l’attività entro un anno dalla data di inizio sono specificamente selezionate, ai fini dei controlli da parte dell’Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e dell’Inps.

Ambito soggettivo

Sono interessate dalla stretta anti evasione fiscale e contributiva tutte le imprese, a prescindere dalla loro forma giuridica, individuale o societaria, o dal regime contabile applicato (nuove iniziative, contribuenti minimi, imprese minori, contabilità ordinaria). Sono, invece, esclusi i professionisti e gli studi associati.

I soggetti suscettibili di controllo sono “le imprese che cessano l’attività entro un anno dalla data di inizio della stessa”.

Tale disposizione prende corpo dalla constatazione che il fenomeno delle imprese apri e chiudi non è dovuto, nella maggior parte dei casi, da un’errata valutazione della capacità

imprenditoriale del soggetto e del business sottostante, ma da una strategia ben studiata “a tavolino” e finalizzata all’occultamento di materia imponibile ai fini fiscali e previdenziali.

La norma non fa riferimento al “periodo d’imposta” per individuare il periodo minimo (annuale) di attività per essere esonerati dalla selezione; quindi, non rileva il fatto che l’attività sia iniziata in un anno e sia stata chiusa nell’anno successivo.

Per determinare la durata dell’attività, che se inferiore all’anno fa scattare i controlli, rileva la cessazione dell’attività «entro un anno dalla data di inizio», anche se questa è iniziata nell’anno precedente.

Ad esempio, non è esonerata dai controlli l’impresa che inizia l’attività a settembre 2010 e che la chiude ad agosto 2011, in quanto cessa l’attività «entro un anno dalla data di inizio».

Configurazione di inizio attività

Relativamente alla data di inizio attività delle società, nell’attesa delle istruzioni da parte dell’Agenzia delle Entrate, si ritiene, che non debba essere presa a riferimento la data della cosiddetta attivazione presso il Registro delle imprese, bensì (coerentemente a quanto sostenuto in passato dall’Agenzia delle Entrate ai fini della Tremonti-bis) la data di costituzione della stessa, a prescindere dall’iscrizione della società o dall’attivazione al Registro delle imprese (R.M. 18 gennaio 2002, n. 4/E, par. 1 e C.M.17 ottobre 2001, n. 90/E, par. 2).

Quindi, a condizione che la società di capitali risulti successivamente iscritta nel Registro delle Imprese, «la data di stipulazione dell’atto costitutivo è il momento cui occorre far riferimento per individuare l’inizio dell’attività» (R.M. 93/E/2002).

Se l’Agenzia delle Entrate confermerà questa interpretazione ai fini del calcolo dell’anno solare rileverà anche il periodo precedente all’attivazione, tipico delle società neo costituite (inattive, prima dell’apposita attivazione al registro).

Per le ditte individuali, l’Agenzia delle Entrate aveva sostenuto, sempre ai fini della Tremonti-bis, che l’attività si intendeva iniziata dalla data di inizio, desumibile dal modello di apertura della partita Iva. Questa interpretazione, però, appare superata perché fornita in un periodo in cui non era possibile iscrivere una ditta individuale al Registro delle Imprese e aprirne partita Iva, senza comunicarne l’inizio dell’attività.

Oggi, con l’introduzione della Comunicazione unica per la nascita dell’impresa (ComUnica), obbligatoria dal 1° aprile 2010, anche l’imprenditore individuale può essere iscritto al Registro imprese, ottenendo la partita Iva, anche se risulta inattivo.

Soggetti esclusi

Non saranno sottoposte alla procedura di selezione, ai fini dei controlli fiscali e contributivi, le società di capitali che hanno un unico esercizio sociale attivo, ma maggiore di 12 mesi, in quanto la norma fa riferimento all’anno, inteso come il decorso di 365 giorni, e non all’esercizio sociale.

Quindi, saranno escluse dalla stretta sui controlli, ad esempio, le società di capitali costituite negli ultimi mesi dell’anno solare (ad esempio, il 1° ottobre 2010) con il primo esercizio sociale, che si chiude alla fine dell’anno solare successivo (ad esempio, il 31 dicembre 2011), non rilevando il fatto che la società presenterà un unico bilancio e un’unica dichiarazione dei redditi.

2. Controlli per le aziende in perdita

Con l'art. 24 della Manovra Correttiva la programmazione dei controlli fiscali si concentra sulle imprese che *«presentano dichiarazioni in perdita fiscale, non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d'imposta»*: le cosiddette imprese in perdita sistemica.

Le perdite reiterate, infatti, si scontrano con gli scopi imprenditoriali e non giustificano la sopravvivenza dell'impresa.

La stretta non si applica, però, se la perdita è determinata da compensi erogati ad amministratori e soci¹, ovvero, nel caso in cui sia stato deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.

Ambito di applicazione

La nuova stretta sulle perdite fiscali interessa tutte le imprese, a prescindere dalla loro forma giuridica, individuale o societaria, o dal regime contabile applicato (nuove iniziative, contribuenti minimi, imprese minori, contabilità ordinaria) e restano esclusi unicamente i professionisti e gli studi associati.

Per perdita fiscale si intende quella determinata apportando, al risultato economico di bilancio, le variazioni in aumento o in diminuzione, derivanti dall'applicazione delle regole fiscali. Ad esempio, una società di capitali deve prendere in considerazione quanto riportato nel rigo RF5 del Modello Unico SC, mentre una ditta individuale in contabilità ordinaria deve basarsi sul rigo RF47 di Unico PF. Un contribuente minimo fa riferimento al rigo CM6, mentre un imprenditore in contabilità semplificata o con il regime delle nuove iniziative, al rigo RG29.

Ai fini della verifica dell'assoggettamento a questi nuovi controlli, le perdite fiscali da prendere in considerazione, devono essere aumentate degli eventuali «compensi erogati ad amministratori e soci» e solo se il risultato rimane ancora negativo, il periodo d'imposta analizzato va considerato in perdita. In questa maniera, si è voluto rendere ininfluenti i costi dedotti dalla società, per i quali è già stata trattenuta l'IRPEF.

Ai fini dei controlli, la perdita fiscale deve risultare per più di un periodo d'imposta.

Dal tenore della norma si ritiene che i periodi d'imposta in perdita debbano essere consecutivi, anche se appare necessario attendere chiarimenti sul punto.

Esonero da controlli per copertura perdite fiscali con aumenti civilistici

I maggiori controlli in commento non scattano nel caso in cui siano deliberati ed interamente liberati nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.

Gli aumenti gratuiti di capitale sociale, attraverso l'utilizzo di riserve, quindi, non consentono di sterilizzare la stretta sui controlli.

L'importo della ricapitalizzazione, inoltre, deve essere pari non alla somma delle eventuali perdite civilistiche degli anni in cui si sono registrate le perdite fiscali, ma alla somma di quelle con rilevanza fiscale.

¹ L'esimente è dovuto al fatto che i compensi in questione sono sottoposti a tassazione in capo ai percettori.

3. Codice fiscale dei soggetti non residenti

L'art. 34 della Manovra Correttiva, al fine di superare le problematiche connesse alla difficoltà di acquisire con certezza, in fase di interrogazione dell'archivio dei rapporti finanziari, i dati relativi ai rapporti continuativi dei clienti non residenti se privi di codice fiscale, ha previsto che gli atti ed i negozi degli operatori finanziari conclusi con clienti per conto proprio o per conto ed in nome di terzi, riguardanti l'apertura o la chiusura di qualsiasi rapporto continuativo, devono riportare il codice fiscale dei non residenti.

Rapporto Continuativo

Per la definizione di rapporto continuativo si può far riferimento alla C.M. 24 settembre 2009, n. 42/E ed alla C.M. 4 aprile 2007, n. 18/E che considerano tali i rapporti finanziari caratterizzati, in generale, da un unico rapporto di durata, rientrante nell'esercizio dell'attività istituzionale dell'operatore finanziario, che possa dar luogo a più operazioni di versamento, prelievo o trasferimento di denaro o di altri valori.

L'elenco di tali rapporti è contenuto nell'allegato 1)² al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 febbraio 2008.

Sono invece esclusi da questo concetto le operazioni extraconto, ossia quelle effettuate per cassa (cd. operazioni allo sportello) contro presentazione di denaro contante o assegni, senza transito in un qualsiasi rapporto.

Il citato allegato 1) include nell'elenco dei rapporti continuativi anche le partecipazioni ed i finanziamenti.

Esempio:

La Verdi Holding S.r.l. eroga un finanziamento alla Green Ltd., società partecipata residente negli Stati Uniti.

La società madre italiana è una holding iscritta nell'elenco di cui all'art. 113 del TUB e pertanto rientrante tra i soggetti destinatari degli obblighi introdotti dall'art. 34, D.L. 78/2010.

Pertanto, per poter erogare il finanziamento dovrà chiedere alla società figlia americana di dotarsi di codice fiscale italiano.

Domanda di attribuzione del numero di codice fiscale

La domanda di attribuzione del numero di codice fiscale, da redigersi in carta libera ed in conformità al modello stabilito con decreto del Ministro per le Finanze, deve essere sottoscritta dal soggetto richiedente o da chi ne ha la rappresentanza e deve comunque indicare:

- (a) per le persone fisiche, il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il sesso e il domicilio fiscale;
- (b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta, il domicilio fiscale. Per le società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, devono essere inoltre indicati gli elementi di cui alla lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza.

² Rapporti di : Conto corrente, Conto deposito titoli e/o obbligazioni, Conto deposito a risparmio libero/vincolato, Rapporto fiduciario ex legge n. 1966/1939, Gestione collettiva del risparmio, Gestione patrimoniale, Certificati di deposito e buoni fruttiferi, Portafoglio, Conto terzi individuale/globale, Dopo incasso, Cessione indisponibile, Cassette di sicurezza, Depositi chiusi, Contratti derivati, Carte di credito/debito, Garanzie, Crediti, Finanziamenti, Fondi pensione, Patto compensativo, Finanziamento in pool, Partecipazioni, Operazioni extra-conto, Altro rapporto.

Suggerimento operativo

Con riferimento alla richiesta di codice fiscale per le persone fisiche non è possibile utilizzare il canale telematico, ma sarà necessario recarsi al locale Consolato (D.M. 17 maggio 2001, n. 281; C.M. 12 aprile 2002, n. 30/E e C.M. 2 agosto 2001, n. 74/E).

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si utilizza il modulo A5/6 trasmesso ad uno qualsiasi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate:

- i) per via telematica (previa acquisizione del codice Pin);
- ii) per consegna diretta (in duplice esemplare, anche tramite persona appositamente delegata);
- iii) tramite raccomandata (in unico esemplare, con allegata copia fotostatica di un documento di riconoscimento del rappresentante).

Per gli altri atti e negozi non muta invece la disciplina vigente, la quale prevede che l'obbligo di indicazione del numero di codice fiscale dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato, cui tale codice non risulti già attribuito, si intende adempiuto con la sola indicazione dei dati identificativi del soggetto non residente, con l'eccezione del domicilio fiscale, in luogo del quale va indicato il domicilio o sede legale all'estero.

4. Accertamento delle società in consolidato

L'art. 35, della Manovra Correttiva interviene sulla disciplina del consolidato fiscale nazionale, con una serie di regole ordinatrici dell'attività di accertamento tributario, nell'intento di semplificare ed unificare le procedure, il cui frazionamento e la cui sovrapposizione³, si è rivelato improvvisto, sotto più profili.

Le pregresse regole dell'accertamento tributario, infatti, hanno comportato un sistema di duplicazione di funzioni e di atti del tutto antieconomici e potenzialmente suscettibili di generare conflitti, in sede di ricorso giurisdizionale.

La Manovra Correttiva ha innovato le modalità di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale, introducendo un nuovo articolo, il 40-bis, nel D.P.R. 600/1973 ed una conseguente modifica in tema di accertamento con adesione.

4.1. Inquadramento normativo

Il consolidato nazionale è un istituto che consente ai gruppi societari, senza che sia necessario redigere un bilancio consolidato, di sommare algebricamente il singolo reddito imponibile, ai fini dell'imposta IRES.

Con l'opzione a tale istituto, disciplinato dagli artt. dal 117 a 129, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la tassazione consolidata di gruppo comporta la determinazione di un reddito complessivo globale (da esporre nel modello CNM) corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società oggetto di consolidamento (da esporre nel quadro GN del Modello Unico SC), per l'intero importo di essi indipendentemente dall'entità percentuale della partecipazione riferibile al soggetto controllante.

In concreto, ciascuna società partecipante, ivi compresa la consolidante, determina nella propria dichiarazione il reddito complessivo netto secondo le regole ordinarie, ma senza provvedere alla liquidazione dell'imposta.

³ Causati dal frastagliato sistema di soggettività passiva e responsabilità configurato dall'art. 127, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e dalle corrispondenti regole del D.M. 9 giugno 2004.

Successivamente, il soggetto consolidante - che non assurge ad autonomo soggetto d'imposta - provvederà a sommare, algebricamente e per intero, i suddetti risultati (positivi o negativi), determinando così il reddito complessivo globale su cui liquiderà l'imposta IRES dovuta.

La società consolidata, oltre a redigere e presentare nei modi e nei termini di legge la propria dichiarazione dei redditi senza liquidazione dell'imposta IRES, deve soddisfare una specifica serie di obblighi di comunicazione nei confronti della consolidante; quest'ultima, invece, comunica all'agenzia l'esercizio congiunto dell'opzione, presenta la propria dichiarazione senza liquidare l'IRES individuale, presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato e liquida l'IRES del gruppo, effettuando i versamenti dovuti.

L'art. 127, D.P.R. 917/1986 delinea uno speciale regime di responsabilità, così ripartito in base ai partecipanti:

- **responsabilità della consolidante:**
 - o per la maggiore imposta IRES accertata e relativi interessi riferita al reddito complessivo globale;
 - o per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale;
 - o per il pagamento, in via solidale, di una somma pari alla sanzione irrogata al soggetto consolidato che ha commesso la violazione;
- **responsabilità della consolidata:**
 - o solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione del consolidato, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile;
 - o per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata di cui sopra;
 - o per le sanzioni diverse da quelle di cui sopra.

4.2. Normativa ante Manovra Correttiva

La normativa previgente resta in vigore fino alla data del 31 dicembre 2010 e prevede che:

- il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle consolidate e dalla consolidante, nonché le relative rettifiche, sono di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale dell'ente o delle società stesse, alla data di presentazione della relativa dichiarazione;
- il controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato, le relative rettifiche, nonché la determinazione dell'unica maggiore imposta dovuta, sono di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della consolidante alla data di presentazione della dichiarazione.

Tale normativa articola il procedimento di accertamento su due livelli legati da un vincolo di sequenzialità, il primo livello riguarda le società consolidate e il secondo la consolidante.

Con il primo livello viene determinato il maggiore reddito imponibile o la minore perdita nonché la maggiore "imposta teorica" IRES, il relativo avviso di accertamento dovrà essere notificato alla consolidata nel domicilio fiscale eletto presso la consolidante ed alla consolidante.

Con il secondo livello, relativo alla consolidante, viene rettificato il modello consolidato nazionale, sulla base dell'accertamento di primo livello viene rettificato il reddito complessivo globale e viene liquidata l'unica imposta.

Il relativo avviso di accertamento deve contenere altresì la ripartizione delle responsabilità per la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni, secondo un ***criterio di proporzionalità***, cioè la responsabilità di ciascuna consolidata dipenderà dall'incidenza percentuale che la rettifica al proprio reddito imponibile ha avuto sul totale delle rettifiche al reddito complessivo globale di consolidato.

Il relativo avviso di accertamento, così come per l'avviso di primo livello, deve essere notificato alla consolidante ed alle consolidate interessate dagli accertamenti di primo livello.

Vizi processuali

L'accertamento come sopra descritto, diviso in due livelli, con atti separati, ma al contempo strettamente connessi, notificati alla consolidante ed alle consolidate ha sollevato il dubbio sulla sussistenza di un litisconsorzio, necessario ovvero facoltativo, in ambito processuale tributario, a tutto danno della contesa processuale.

4.3. Nuovo accertamento del consolidato

L'art. 35 della Manovra Correttiva, come detto, introduce nel D.P.R. 600/1973, il nuovo art. 40-bis, concernente la rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al meccanismo di tassazione del consolidato fiscale.

Il comma 1, del nuovo art. 40-bis prevede che, ai fini IRES, il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante, nonché le relative rettifiche, siano di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione stessa.

Il successivo comma 2, invece, prevede che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato siano 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.

In buona sostanza, in considerazione della responsabilità solidale tra il soggetto consolidante e ciascuna società consolidata, l'accertamento dei redditi propri di ciascun soggetto:

- è ricondotto ad un unico atto, tale unico atto fa emergere in capo al soggetto accertato un maggiore imponibile, la conseguente imposta e le sanzioni correlate. La consolidata, infatti, per effetto dell'opzione si è "spogliata" dei propri redditi, delle eventuali perdite di periodo conseguite, di eventuali crediti d'imposta trasferiti al consolidato: ne consegue che l'accertamento determina comunque una variazione positiva dell'imponibile dichiarato, pari alle rettifiche in esso contenute;
- è emesso dall'ufficio competente in relazione al domicilio della società consolidata, interessata dalle rettifiche;
- è notificato anche alla consolidante, in luogo del vigente doppio livello di accertamento.

Con il nuovo sistema, invece, si consente ad entrambi i soggetti necessariamente coinvolti nell'accertamento di partecipare, sin dall'inizio, alle diverse fasi del procedimento, infatti, la norma prevede che la società consolidata e la consolidante siano *litisconsorti necessari*.

Con tale impostazione, in particolare, si evita che un soggetto (la consolidante) sia chiamato a rispondere per eventuali inerzie del soggetto di livello inferiore che, per ipotesi, sia rimasto inattivo nei confronti di contestazioni elevate dall'amministrazione finanziaria.

Perdite da consolidato non utilizzate

Il successivo comma 3, del nuovo art. 40-bis, introduce le disposizioni per l'utilizzo delle perdite, infatti, la consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche 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 di accertamento o rettifica, entro il termine di proposizione del ricorso.

In tale caso:

- il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta 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.

Tale comma prevede che, entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto stesso, il direttore dell'agenzia stabilisca i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza, oltre che le conseguenti attività dell'ufficio competente.

Altre disposizioni normative in ambito di consolidato

Il comma 4, dell'art. 40-bis, sancisce che le attività di controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato e le relative rettifiche, diverse da quelle di cui sopra (quindi relative alla dichiarazione complessiva del consolidato), sono attribuite all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente nei confronti della società consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione.

Il successivo comma 5, infine, stabilisce che fino alla scadenza del termine per i controlli⁴ l'accertamento del reddito complessivo globale può essere integrato o modificato in aumento, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base agli esiti dei controlli di cui sopra.

Adempimento Solutorio

Il rapporto di unificazione formale scaturente dall'unico atto di accertamento trova il proprio completamento nella disciplina dell'adempimento; *"il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione, sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante"*.

La previsione conferma la configurazione del rapporto tra consolidante e consolidata in termini di solidarietà (o meglio di coobbligazione solidale), in cui l'interesse tutelato è quello del

⁴ Art. 43, D.P.R. 600/1973- [1] Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. [2] Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla ai sensi delle disposizioni del titolo I l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. [3] Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Nell'avviso devono essere specificatamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'Ufficio delle imposte.

rafforzamento della posizione creditoria dell'Amministrazione finanziaria, così da rafforzare la garanzia di un tempestivo e corretto adempimento e la sicurezza per l'Erario di incassare le somme dovute.

In entrambi i casi, comunque, la solidarietà dipendente della consolidata per la maggiore imposta di gruppo e, correlativamente, la solidarietà dipendente della consolidante per le sanzioni relative, non è costruita come una forma di responsabilità sussidiaria, in quanto ciascuna può agire per il pagamento dell'intero e, a propria volta, il Fisco rimane libero di agire per l'esecuzione dell'intera pretesa (per imposte e sanzioni), indifferentemente, verso la consolidata, destinataria dell'accertamento, o la consolidante, responsabile d'imposta.

Naturalmente, nei rapporti interni, il soggetto che adempie spontaneamente o escusso avrà diritto di rivalsa, fino a concorrenza di quanto versato, nei confronti dell'altro, debitore d'imposta o per le sanzioni, salva l'applicazione di eventuali criteri extratributari di ripartizione del debito.

4.4. Accertamento con adesione: novità

In base alla configurazione unitaria dell'accertamento sull'imposta di gruppo ed alla affermata contitolarità del relativo rapporto procedimentale derivano le ulteriori integrazioni previste dalla Manovra Correttiva, per le ipotesi di definizione precontenziosa dell'accertamento.

La novella riguarda il D. Lgs. 218/1997, che regola il procedimento di accertamento con adesione, ed è diretta a ribadire la regola della partecipazione congiunta *"al procedimento di accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato, sia della consolidante che della consolidata interessata dalle rettifiche"*.

Inoltre, l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola delle due parti, si perfeziona qualora gli adempimenti necessari siano posti in essere anche da parte di uno solo dei predetti soggetti.

La consolidante ha inoltre la 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.

Tale facoltà determina l'attivazione di un procedimento più laborioso rispetto a quello del passato, che ricalca la procedura già vista in relazione all'analisi dell'accertamento, ai sensi del nuovo art. 40-bis, D.P.R. 600/1973.

Nell'ipotesi di adesione all'invito, alla comunicazione deve essere allegata l'istanza prevista dal comma 3 dell'art. 40-bis, ed il versamento delle somme dovute dovrà essere effettuato entro il quindicesimo giorno successivo all'accoglimento dell'istanza (di utilizzo delle perdite) da parte dell'ufficio competente, comunicato alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

L'istanza per lo scomputo delle perdite, dunque, deve essere presentata unitamente alla comunicazione di adesione all'invito. L'ufficio competente emette l'atto di definizione scomputando le stesse perdite dal maggior reddito imponibile.

4.5. Decorrenza delle nuove norme

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni è stata fissata al 1° gennaio 2011, relativamente ai periodi d'imposta per i quali risultano ancora pendenti i termini dell'accertamento.

Questa decorrenza comporterà, pertanto, per i periodi d'imposta coincidenti con l'anno solare, l'operatività delle nuove regole sulla partecipazione congiunta all'accertamento e sul litisconsorzio necessario con riferimento ai periodi d'imposta a partire dal 1° gennaio 2006.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott.ssa Rosa Lina Di Fiore
rosalinadifiore@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.