



Direzione Centrale Accertamento

Roma, 31 ottobre 2007

Oggetto: *Consolidato nazionale articoli 117-129 del TUIR – Istruzioni operative sul procedimento di accertamento.*

1. Premessa

Con la presente circolare si forniscono le prime indicazioni in merito al procedimento di accertamento e di accertamento con adesione nei confronti dei soggetti partecipanti al Consolidato Nazionale.

Il Consolidato Nazionale è un istituto di natura fiscale che consente ai gruppi societari, senza che sia necessario redigere un bilancio consolidato, di determinare il proprio reddito imponibile, ai fini dell'imposta IRES, in forma unitaria e globale in capo ad un unico soggetto controllante (c.d. consolidante), purché le società partecipanti siano legate da un rapporto partecipativo che soddisfi la nozione di controllo rilevante previsto dagli articoli 117 e 120 del TUIR.

Per quanto concerne gli aspetti giuridici generali dell'istituto si rinvia alla circolare n. 53/E del 20 dicembre 2004.

Di seguito vengono riportati i caratteri dell'istituto di più immediata rilevanza ai fini della conduzione del procedimento di accertamento.

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 118 del TUIR la tassazione consolidata di gruppo comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società oggetto di consolidamento, da considerare, quanto alle società controllate, per l'intero importo indipendentemente dall'entità percentuale della partecipazione riferibile al soggetto controllante.

Per l'operatività del regime di consolidamento 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.

Successivamente, il soggetto consolidante provvederà a sommare, algebricamente e per intero, i suddetti risultati - positivi o negativi -, apporterà le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti alle rettifiche di consolidamento di cui all'articolo 122 del TUIR, determinando così il reddito complessivo globale su cui liquiderà l'imposta IRES dovuta.

L'adesione alla tassazione di gruppo ha carattere facoltativo e può interessare anche soltanto alcune società del gruppo (c.d. principio del *cherry picking*). La stessa si esprime tramite comunicazione all'Agenzia delle entrate di un'opzione che va esercitata a coppia tra la consolidante e ciascuna società consolidata e che ha durata triennale. Al riguardo, si precisa che all'interno dello stesso gruppo possono realizzarsi anche più consolidati fiscali, con l'unico limite che la medesima società non può contemporaneamente rivestire la qualità di controllante e di controllata, ai sensi dell'articolo 119, comma 1, del TUIR.

L'efficacia dell'opzione è subordinata alla sussistenza e permanenza delle particolari condizioni previste dall'articolo 119 del TUIR e dall'articolo 5 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004, fra cui si ricorda l'elezione di domicilio da parte di ciascuna società controllata presso la controllante ai fini della notifica degli atti e dei provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria relativi ai periodi di imposta per i quali è stata esercitata l'opzione.

Si evidenzia, peraltro, che la *Fiscal Unit* non assurge ad autonomo soggetto d'imposta e che le singole società che aderiscono al consolidato mantengono la titolarità dell'obbligazione tributaria, con conseguenti obblighi a loro carico nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

In particolare 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, ha una serie di specifici obblighi di comunicazione nei confronti della consolidante volti a rendere possibile il calcolo del reddito complessivo globale, nonché un generico obbligo di collaborazione per consentire alla consolidante di adempiere ai propri doveri nei confronti dell'Amministrazione finanziaria che permane anche successivamente al periodo di validità dell'opzione.

Fra gli obblighi della consolidante, invece, vi è quello di comunicare all'Agenzia delle entrate l'esercizio congiunto dell'opzione, di presentare la propria dichiarazione dei redditi senza liquidare l'imposta IRES individuale, nonché di presentare la dichiarazione dei redditi del consolidato, previa determinazione del reddito complessivo globale e, infine, di liquidare l'IRES del gruppo effettuando i versamenti dovuti.

Dai suddetti obblighi tributari deriva, per i soggetti rientranti nel perimetro di consolidamento, il particolare regime di responsabilità delineato dall'articolo 127 del TUIR, come modificato dall'articolo 8, comma 6, del decreto legislativo del 18 novembre 2005, n. 247 (c.d. correttivo IRES).

In particolare il comma 1, del citato articolo 127, prevede che la consolidante è responsabile per:

- la maggiore imposta IRES accertata e relativi interessi riferita al reddito complessivo globale;
- l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale;
- il pagamento in via solidale di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 dello stesso articolo 127 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione.

Il comma 2, dello stesso articolo, prevede poi che la società consolidata è responsabile:

- 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 di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile;
- per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile;
- per le sanzioni diverse da quelle di cui alla lettera b) dello stesso articolo.

Dall'assetto normativo sinteticamente richiamato consegue l'esigenza di definire una procedura di accertamento che tenga conto delle peculiarità descritte, con particolare riferimento da un lato del doppio livello dichiarativo (modelli Unico Società di Capitali e Consolidato Nazionale e Mondiale) e dall'altro della determinazione unitaria del reddito complessivo globale e dell'imposta.

Si procederà inoltre all'individuazione dei *criteri* di ripartizione delle responsabilità per imposta interessi e sanzioni secondo i principi delineati dal legislatore, tenendo conto della distinta titolarità dell'obbligazione tributaria dei soggetti aderenti.

Per la gestione informatica di tali procedimenti, nel confermare l'utilizzo dell'applicazione "*Data entry Consolidato*", si rinvia alla Comunicazione di servizio del 28 febbraio 2007, n. 15 della Direzione Centrale Accertamento e alla relativa Guida Operativa, disponibile nel portale PAGE Controllo - Controllo sostanziale - Manuali - Data entry consolidato - Guida operativa per la gestione dell'applicazione.

2. Il procedimento di accertamento

Preliminarmente si precisa che oggetto delle presenti istruzioni è il procedimento di accertamento sulla tassazione di gruppo ai fini dell'IRES. Ne consegue che per l'attività di accertamento riferita alle imposte IVA, IRAP, ritenute ed imposte sostitutive, resta salva l'operatività del procedimento di accertamento con le regole ordinarie e l'utilizzo delle procedure informatiche già in uso presso gli uffici.

Per quanto riguarda l'attività di accertamento relativa alla tassazione di gruppo, considerato che la *Fiscal Unit*, come evidenziato in precedenza, non rappresenta un

autonomo soggetto d'imposta, ne deriva che le società consolidate e l'ente o società consolidante verranno sottoposte separatamente all'attività di accertamento da parte degli uffici finanziari territorialmente competenti.

L'articolo 17 del decreto ministeriale 9 giugno 2004, individua la competenza territoriale degli uffici sulla base del domicilio fiscale delle entità legali appartenenti al consolidato, disponendo in particolare che:

- *“il controllo delle dichiarazioni presentate dalle società consolidate, dalla consolidante, nonché le relative rettifiche, riferite al proprio reddito complessivo, sono di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale dell'ente o delle società stesse alla data in cui è stata presentata la dichiarazione”* (comma 1);
- *“il controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato, le relative rettifiche, nonché la determinazione dell'unica maggiore imposta dovuta, anche per effetto dell'attività di cui al precedente comma, sono di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione”* (comma 2).

Ne consegue pertanto che il procedimento di accertamento e di adesione si articola fisiologicamente su due distinti livelli:

- il primo livello riguarda le società consolidate;
- il secondo livello interessa la società o l'ente consolidante.

Con riferimento ad ogni singolo livello è prevista l'emissione di distinti atti che hanno ad oggetto:

- per il primo livello, la rettifica dei quadri RF e GN/GC del modello dichiarativo Unico Società di Capitali (di seguito modello Unico SC) presentato da ciascuna entità legale, ivi compresa la consolidante in qualità di consolidata, per la determinazione del reddito complessivo netto (positivo o negativo);
- per il secondo livello, la rettifica del modello Consolidato Nazionale e Mondiale (di seguito modello CNM) avente ad oggetto il reddito complessivo globale (o la perdita) e la liquidazione dell'imposta.

Il percorso di accertamento sul gruppo si compone, dunque, di due livelli legati da un nesso di consequenzialità: alla rettifica operata in capo alla società consolidata (modello Unico SC) consegue sempre la rettifica del consolidato (modello CNM), salvo il caso di autonoma rettifica del modello CNM relativamente a violazioni attinenti alla dichiarazione stessa.

Tale modello binario di accertamento è potenzialmente ripetibile in relazione all'ampiezza del perimetro di consolidamento; infatti, si possono avere tante rettifiche del modello CNM, relative allo stesso periodo d'imposta, quante sono le società consolidate rettificate con accertamento o con adesione.

Di seguito si illustrano le attività di competenza degli uffici distinguendo quelle che concernono il primo livello di accertamento (consolidate e consolidante modello

Unico SC), da quelle che riguardano il secondo livello (modello CNM), tenendo conto che, salvo diverse esigenze degli uffici connesse a situazioni che richiedono la notifica tempestiva dell'avviso di accertamento, deve sempre essere privilegiata, per entrambi i livelli, l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione.

2.1. Il procedimento di primo livello – rettifiche al modello Unico Società di Capitali

L'ufficio competente per la società consolidata avrà cura di porre in essere le attività di seguito descritte.

L'*iter* del procedimento di accertamento avrà inizio, di regola, con l'invito al contraddittorio da parte dell'ufficio per definire in adesione il reddito complessivo netto della società consolidata oggetto di controllo.

Infatti, secondo gli indirizzi operativi espressi dalle circolari n. 235/E dell'8 agosto 1997 e n. 2/E del 23 gennaio 2007, gli uffici competenti dovranno normalmente privilegiare l'attivazione del procedimento di adesione, piuttosto che l'immediata emissione di avvisi di accertamento.

La normativa di riferimento è contenuta nel decreto legislativo del 19 giugno 1997, n. 218 che detta le “*disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*”, nonché nelle circolari esplicative di riferimento, in particolare la circolare n. 235/E citata e la circolare n. 65/E del 28 giugno 2001.

In applicazione dell'articolo 5 del citato decreto legislativo, il procedimento di adesione verrà attivato su iniziativa dell'ufficio competente per la società consolidata tramite l'invio di un invito a comparire di cui saranno destinatari sia la società consolidata che la consolidante, in modo da garantire una maggiore efficacia dell'azione accertatrice ed una gestione quanto più possibile unitaria delle singole posizioni.

L'ufficio provvederà ad invitare entrambi i soggetti anche qualora, ai sensi dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 218 del 1997, sia stata proposta l'attivazione dell'*iter* dell'adesione su istanza di parte (consolidata e/o consolidante).

L'invito destinato alla società consolidata deve essere notificato nel domicilio eletto dalla stessa presso la consolidante. L'articolo 119, comma 1, lett. c), del TUIR prevede, infatti, tra le condizioni di efficacia dell'opzione, che la società consolidata elegga il proprio domicilio presso la consolidante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione.

Nell'ipotesi in cui gli uffici competenti sulla *Fiscal Unit* siano diversi, al fine di assicurare il loro coordinamento, l'ufficio competente per la consolidata comunicherà quanto prima all'ufficio competente per la consolidante l'instaurazione del procedimento di accertamento con adesione, anche tramite l'utilizzo del servizio di posta elettronica.

Si ricorda la particolare rilevanza che riveste la fase del contraddittorio nell'ambito dell'*iter* procedimentale dell'accertamento con adesione. In tale sede la consolidante, ove non ne sia già a conoscenza, verrà resa edotta circa gli elementi istruttori a carico della consolidata, con la produzione, ad esempio, del processo verbale di constatazione già

consegnato alla consolidata. Di tale produzione dovrà essere fatta espressa menzione nel verbale di contraddittorio.

Dai verbali redatti dovranno emergere, tra l'altro, tutti i documenti e le motivazioni addotte dai soggetti partecipanti all'*iter* dell'adesione.

Nel caso in cui il contraddittorio tra le parti abbia esito positivo, l'atto di adesione della consolidata deve riportare il maggior reddito complessivo netto definito ai fini dell'IRES, senza liquidazione della maggiore imposta ed interessi e senza irrogazione delle sanzioni collegate al tributo. La maggiore imposta IRES dovuta, unitamente agli interessi e alle sanzioni, verrà infatti determinata attraverso il conseguente atto da redigersi nell'ambito del secondo livello.

L'atto dovrà inoltre contenere la determinazione della maggiore "*imposta teorica*" IRES, ossia l'imposta calcolata dall'ufficio della consolidata sulla variazione contabile definita applicando le aliquote vigenti. L'imposta teorica rappresenta la misura massima di responsabilità della consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito (articolo 127 comma 2 del TUIR). Si evidenzia che l'ufficio calcolerà l'imposta teorica in capo alla consolidata anche nel caso in cui la rettifica comporti una minore perdita, in quanto tale variazione potrebbe comunque contribuire a determinare un maggior reddito complessivo globale, con conseguente recupero a tassazione, nella rettifica di secondo livello.

L'atto di adesione si perfeziona con la sottoscrizione della consolidata; resta salva tuttavia la facoltà della consolidante di intervenire al contraddittorio e sottoscrivere l'atto congiuntamente alla consolidata.

Per quanto concerne gli effetti dell'accertamento con adesione nei confronti della società consolidata si rinvia all'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo n. 218 del 1997, il quale prevede che l'accertamento definito con adesione:

- non è soggetto a impugnazione;
- non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, a eccezione delle ipotesi tassativamente previste dal comma 4 dell'articolo 2 del citato decreto, in ordine ai presupposti e ai limiti dell'ulteriore attività di accertamento.

Intervenuta la sottoscrizione dell'atto di adesione, l'ufficio competente per la consolidata comunica tempestivamente all'ufficio competente per la consolidante il reddito complessivo netto definito, trasmettendo copia dell'atto di adesione.

Nel caso in cui il contraddittorio tra le parti abbia esito negativo, l'ufficio deve attivarsi per notificare tempestivamente il relativo avviso di accertamento. Quest'ultimo dovrà comunque tenere conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti nel corso del contraddittorio precedentemente svolto di cui è stato redatto apposito verbale, così come previsto dalla circolare n. 65/E del 2001.

Anche nelle ipotesi in cui non venga ritenuto attivabile l'*iter* del procedimento con adesione, nell'avviso di accertamento l'ufficio procederà alla determinazione della maggiore imposta teorica IRES, ossia l'imposta sulla variazione contabile accertata applicando le aliquote vigenti. L'imposta teorica, come già evidenziato, rappresenta la misura massima di responsabilità della consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito (articolo 127 comma 2 del TUIR). Come già anticipato nel caso

dell'adesione, si evidenzia che l'ufficio calcolerà l'imposta teorica in capo alla consolidata anche nel caso in cui la rettifica comporti una minore perdita.

L'avviso di accertamento dovrà essere notificato sia alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante (articolo 119, comma 1, lett. c), del TUIR), che alla consolidante in proprio. All'avviso di accertamento notificato alla consolidante, ove necessario ai sensi dell'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, verrà anche allegato il processo verbale di constatazione emesso nei confronti della società consolidata.

Dalla interrelazione esistente tra i due livelli di accertamento deriva, inoltre, la necessità che, laddove sussista la competenza di uffici differenti, l'ufficio competente per la consolidata assicuri un continuo coordinamento con l'ufficio della consolidante.

Pertanto l'ufficio competente per la consolidata trasmette all'ufficio competente per la consolidante la copia dell'avviso di accertamento notificato attendendo il decorso dei termini per la proposizione del ricorso, così da trasmettere l'informazione circa la definitività o meno della rettifica in capo alla consolidata e di consentire all'ufficio della consolidante la trattazione unitaria di posizioni omogenee concernenti i redditi complessivi netti delle società consolidate.

L'ufficio della consolidata avrà cura di comunicare tempestivamente ogni variazione dello stato dell'accertamento notificato e ogni altro elemento utile per la fase di accertamento di secondo livello.

2.2 Il procedimento di secondo livello – rettifiche al modello Consolidato Nazionale e Mondiale

Sulla base degli elementi acquisiti nell'ambito dell'attività di accertamento di primo livello, l'Ufficio competente per la consolidante avvierà le attività di seguito illustrate.

Salvo i casi di autonoma rettifica della dichiarazione modello CNM, la rettifica del consolidato sarà sempre successiva alla rettifica operata in capo alle società consolidate (modello Unico SC), stante il nesso di consequenzialità fra i due livelli.

Pertanto, l'ufficio competente per la consolidante sulla base delle rettifiche operate al primo livello emetterà progressivamente, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto ministeriale del 9 giugno 2004, una serie di atti in rettifica del modello CNM.

La predetta norma dispone, infatti, che *“fino alla scadenza del termine stabilito nell'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, l'accertamento può essere integrato o modificato in aumento, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base agli esiti dei controlli”* delle dichiarazioni dei redditi delle consolidate e del consolidato.

Al fine di evitare un'eccessiva moltiplicazione di atti relativi alla consolidante, l'ufficio competente per quest'ultima, operata una ricognizione su tutte le posizioni relative alle società consolidate, effettuerà, se possibile, un'unica rettifica del reddito complessivo globale ai fini della determinazione della maggiore imposta dovuta, che tenga conto di tutte le rettifiche operate in capo alle società consolidate, limitando così la sequenza accertativa ad un unico accertamento cosiddetto *“simultaneo”*.

Tuttavia, la trattazione simultanea delle posizioni riferite alle singole società consolidate appartenenti al perimetro di consolidamento è preferibile in presenza di posizioni già completamente definite o perfezionate nell'ambito del primo livello di accertamento. Rientrano in questa fattispecie ad esempio le adesioni perfezionate nonché gli avvisi di accertamento definiti per il decorso dei termini (sia per la consolidata che per la consolidante) per proporre eventuale ricorso.

Pertanto, in presenza di posizioni non definite al primo livello di accertamento (es. avvisi di accertamento con ricorsi pendenti), nonché in presenza di particolari ipotesi di urgenza che rendano opportuno procedere tempestivamente alla rettifica di singole posizioni, l'ufficio competente per la consolidante emetterà avvisi di accertamento, ovvero attiverà procedimenti di adesione in rettifica del modello CNM, cosiddetti "*progressivi*", ai sensi del comma 3 dell'articolo 17 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004.

L'accertamento con adesione definito dalla consolidante cristallizza la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni richiesti nell'atto; pertanto è del tutto impermeabile alle vicende relative ai precedenti avvisi di accertamento emessi in capo alle consolidate o sul modello CNM. Ne consegue che l'annullamento totale o parziale, anche a seguito di impugnazione, degli atti presupposti e/o precedenti non è in grado di produrre alcun effetto sull'atto di accertamento con adesione definito dalla consolidante.

Si ricorda che, anche nell'ambito del secondo livello di accertamento, gli uffici dovranno privilegiare la definizione in via amministrativa del reddito complessivo globale attraverso il procedimento dell'accertamento con adesione.

Pertanto, in applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997, il procedimento di adesione dovrà essere attivato su iniziativa dell'ufficio competente per la consolidante tramite l'invio di un invito a comparire alla sola consolidante.

In particolare l'ufficio competente procede all'invio dell'invito nelle seguenti ipotesi:

- in presenza di un processo verbale di constatazione i cui rilievi siano riferiti alla dichiarazione di consolidato;
- in presenza di rettifiche (sia definitive che non definitive) operate sul reddito complessivo netto delle società consolidate.

Per quanto concerne i redditi complessivi netti delle singole società consolidate, si evidenzia che alla consolidante viene attribuita la facoltà di partecipare alla definizione in adesione di tali redditi nell'ambito del primo livello di accertamento di fronte all'ufficio competente per la consolidata, pertanto nel secondo livello gli stessi redditi non possono più essere oggetto di contraddittorio.

Nel caso in cui il contraddittorio abbia esito positivo, l'atto di adesione della consolidante dovrà riportare il reddito complessivo globale rideterminato in adesione, nonché la relativa maggiore imposta IRES, gli interessi dovuti e la sanzione nella misura di un quarto del minimo ai sensi dell'articolo 2, comma 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997.

L'atto dovrà inoltre contenere la ripartizione delle responsabilità di cui all'articolo 127 del TUIR, per la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni conseguenti all'attività di accertamento, per la quale si seguirà un "*criterio proporzionale*", in base al quale la

responsabilità di ciascuna entità legale dipenderà dall'incidenza percentuale che la singola rettifica del reddito complessivo netto di ciascuna consolidata ha avuto sul totale delle rettifiche del reddito complessivo globale.

In particolare l'ufficio competente per la consolidante, a seguito della rettifica operata sul modello CNM, provvederà a liquidare l'imposta di gruppo dovuta e, ai fini della responsabilità solidale, a ripartirla in tanti segmenti di imposta tra le singole società in misura proporzionale alle variazioni contabili del proprio reddito complessivo netto. Il singolo segmento di maggiore imposta definita in adesione rappresenta, altresì, il parametro di commisurazione della sanzione correlata al tributo di cui sarà responsabile ciascuna società.

Il limite massimo di responsabilità di ciascuna società consolidata, in applicazione del criterio di proporzionalità, è rappresentato dall'imposta teorica IRES già calcolata dall'ufficio della consolidata sulla variazione contabile accertata ovvero definita nel primo livello.

Si ribadisce che, in applicazione del principio di proporzionalità, hanno rilevanza tutte le variazioni accertate in capo a ciascuna consolidata sia in caso di maggior reddito che di minor perdita, cosicché anche la società consolidata che resta in situazione di perdita dopo la propria rettifica è responsabile *ex* articolo 127 del TUIR della maggiore imposta accertata in capo alla consolidante in proporzione alla variazione contabile stessa e della sanzione correlata.

Nel caso in cui alle rettifiche operate in capo alle consolidate consegua la definizione a livello di gruppo di una minor perdita, in assenza dunque di una liquidazione di imposta, la ripartizione proporzionale delle responsabilità tra le società accertate si concretizzerà quando e se dalla minor perdita dovesse successivamente accertarsi un maggior reddito imponibile di gruppo, allorché sarà necessario ripartire la conseguente maggiore imposta fra tutte le consolidate progressivamente accertate/definite, con le percentuali di responsabilità precedentemente determinate.

Infatti, ogni successiva rettifica del modello CNM dovrà ripartire la maggiore imposta fra tutte le società accertate/definite, incrementando, fino al limite dell'imposta teorica di ciascuna, il segmento di imposta già richiesto, ottenendo così l'effetto di distribuire proporzionalmente la perdita del gruppo fra tutte le società interessate dai recuperi, indipendentemente dal fatto che una società consolidata sia stata accertata/definita prima o dopo l'erosione totale della perdita.

L'adesione, sottoscritta dalla consolidante, si perfeziona con il pagamento della maggiore imposta definita, degli interessi e delle sanzioni ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 218 del 1997, qualora il reddito complessivo globale definito sia positivo.

Nei casi in cui la rettifica del reddito complessivo globale comporti una minor perdita, l'adesione è da intendersi perfezionata con la sottoscrizione dell'atto.

Per quanto concerne gli effetti dell'accertamento con adesione della consolidante si rinvia all'articolo 2, commi 3 e 4, del decreto legislativo n. 218 del 1997, i quali prevedono che l'accertamento definito con adesione:

- non è soggetto a impugnazione;

- è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, trattandosi di accertamento parziale, come tale sempre integrabile ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del decreto ministeriale del 9 giugno 2004.

Il perfezionamento dell'adesione da parte della consolidante può verificarsi anche nei casi in cui l'*iter* dell'adesione abbia riguardato rettifiche di primo livello non definitive. In tali casi l'ufficio competente per la consolidante comunica l'esito dell'adesione agli uffici competenti per le consolidate per le conseguenti determinazioni legate, ad esempio, all'eventuale situazione contenziosa.

In caso di esito negativo del contraddittorio ovvero di mancato perfezionamento del procedimento di adesione, l'ufficio della consolidante provvederà a notificare l'avviso di accertamento in rettifica del modello CNM.

Quest'ultimo dovrà comunque tenere conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dalla consolidante nel corso del contraddittorio precedentemente svolto di cui è stato redatto apposito verbale, così come previsto dalla circolare n. 65/E del 2001.

Oltre che nel suddetto caso di esito negativo del procedimento di adesione, l'ufficio emetterà l'avviso di accertamento anche nelle ipotesi in cui abbia ritenuto non attivabile l'*iter* del procedimento con adesione.

Nell'atto di accertamento, da notificare alla consolidante e alle consolidate interessate dai procedimenti di primo livello, si provvederà alla determinazione della maggiore imposta dovuta e alla ripartizione delle responsabilità secondo le modalità esposte in precedenza, applicando il criterio proporzionale.

In particolare l'ufficio ripartirà la maggiore imposta di gruppo accertata in tanti segmenti di imposta quante sono le singole società consolidate, in misura proporzionale alle variazioni contabili apportate sul reddito complessivo netto di ognuna. Il singolo segmento di maggiore imposta rappresenta, altresì, il parametro di commisurazione della sanzione correlata al tributo di cui sarà responsabile ciascuna società, fino al raggiungimento dell'imposta teorica IRES calcolata nel primo livello.

Si ribadisce che in applicazione del principio di proporzionalità anche la società consolidata che resta in situazione di perdita dopo la propria rettifica è responsabile della maggiore imposta accertata in capo alla consolidante.

Fermo il rispetto dei termini ordinari di decadenza e prescrizione per l'irrogazione delle sanzioni, decorso il termine previsto per la proposizione del ricorso, qualora la consolidante non abbia provveduto al pagamento della maggiore imposta, interessi e sanzioni, l'ufficio competente per la consolidante dovrà provvedere alla irrogazione delle sanzioni correlate alla maggiore imposta accertata di cui è responsabile ciascuna società consolidata in proporzione alla rettifica operata sul proprio reddito imponibile, prevista dall'articolo 127, comma 2, lett. b), sulla base della ripartizione indicata nell'atto di accertamento della consolidante.

Infatti come previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione deve essere irrogata dall'Ufficio competente per l'accertamento del tributo, ossia nel caso specifico dall'ufficio competente per la consolidante.

In ogni caso l'ufficio competente per la consolidante avrà cura di comunicare gli esiti dei procedimenti in capo alla consolidante agli uffici competenti per le consolidate coinvolte nella rettifica del CNM.

Definiti i principi e i criteri guida dell'accertamento sul consolidato, nei paragrafi successivi verranno illustrate più in dettaglio le attività di competenza di ciascun ufficio.

3. Aspetti operativi e contabili

Di seguito si forniscono alcuni percorsi operativi con l'obiettivo di approfondire aspetti contabili nonché di illustrare le modalità di utilizzo delle procedure informatiche a disposizione degli Uffici per la trasmissione dei dati al Sistema Informativo Centrale sia per gli accertamenti di primo livello che di secondo livello.

I percorsi individuati sono puramente esemplificativi e fanno riferimento a ipotesi di accertamento, anche se lo sviluppo contabile utilizzato per la determinazione della maggiore imposta, sanzioni e interessi e per la ripartizione delle relative responsabilità solidali che sorgono in capo alle società consolidate e consolidanti, è valido anche per il procedimento di adesione.

Al fine di facilitare la lettura degli esempi contabili si farà riferimento ad un consolidato strutturato secondo il seguente perimetro di consolidamento:

1) La società ALFA è una società consolidata con domicilio fiscale a Perugia. L'Ufficio competente, in base all'articolo 17, comma 1, decreto ministeriale 9 giugno 2004, è l'Ufficio locale di Perugia. Per questa società sono stati ipotizzati rilievi ai fini IRES, IVA, IRAP, Sostitutive, 770.

2) La società BETA è una società consolidata con domicilio fiscale a Campobasso. L'Ufficio competente, in base all'articolo 17, comma 1, decreto ministeriale 9 giugno 2004, è l'Ufficio locale di Campobasso. Anche per questa società sono stati ipotizzati rilievi ai fini IRES, IVA, IRAP, Sostitutive, 770.

3) La società GAMMA è la società consolidata che ha le funzioni di consolidante sia per la società ALFA sia per la società BETA, con domicilio fiscale a Ferrara. L'Ufficio competente, in base all'articolo 17, comma 1, decreto ministeriale 9 giugno 2004, è l'Ufficio locale di Ferrara. Per questa società si ipotizza la rettifica della dichiarazione del consolidato (modello CNM/2005) in relazione agli accertamenti emessi a carico delle società consolidate ALFA e BETA.

Si rammenta infine che gli esempi che seguono potranno essere presi a riferimento soltanto dopo che l'ufficio abbia provveduto a riscontrare la sussistenza dei requisiti di validità e di efficacia dell'opzione del consolidato richiesti dalla legge (articoli 117, 119, 120 e 126 del TUIR) e dal decreto ministeriale 9 giugno 2004.

4. L'accertamento di primo livello

Il presente percorso ha ad oggetto gli aspetti operativi e contabili riferiti all'emissione degli avvisi di accertamento da parte degli Uffici competenti per il controllo della società consolidate.

Applicando quanto detto nella prima parte della presente circolare al seguente esempio, gli Uffici di Perugia e Campobasso, competenti per il controllo delle società ALFA e BETA, dovranno emettere nei loro confronti:

- 1) un avviso di accertamento per la rettifica ai fini IVA, IRAP, Sostitutive e 770. L'avviso, predisposto utilizzando l'applicazione informatica "*Accertamento Unificato*" accessibile dal portale F.I.S.CO. Web, sarà notificato alla società consolidata presso il proprio domicilio fiscale (Perugia).
- 2) un avviso di accertamento per la rettifica del reddito complessivo netto dichiarato dalla società consolidata (accertamento di primo livello).

Le rettifiche relative al secondo punto riguarderanno la dichiarazione modello Unico SC, in particolare i quadri RF e GN, e saranno finalizzate a determinare il maggior reddito ovvero la minore perdita.

Per la redazione di quest'ultimo avviso di accertamento, allo stato attuale, non è prevista una procedura informatizzata che consenta la stampa in automatico dell'atto. Sarà necessario, comunque, trasmettere i dati dell'accertamento previsti dalla Comunicazione di Servizio n. 15 del 28 febbraio 2007 al Sistema Informativo Centrale, utilizzando l'applicazione "*Data Entry Consolidato*". Si ricorda che l'applicazione in questione fornisce il numero di matricola che identifica l'accertamento (caratterizzata dal numero "08" dopo il numero che identifica il codice ufficio) e che deve essere riportato sull'atto di accertamento. Le stesse considerazioni sono valide per la redazione dell'atto di adesione.

L'avviso di accertamento sarà notificato alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante (articolo 119, comma 1, lett. c), del TUIR) e alla consolidante in proprio.

Da un punto di vista strettamente contabile, le rettifiche riguardanti l'avviso di accertamento di primo livello possono portare alla determinazione di un maggior reddito complessivo netto o alla determinazione di una minore perdita come indicato nei successivi paragrafi 4.1. e 4.2.

4.1. Determinazione di un maggior reddito complessivo netto

Si ipotizzi che, a seguito di una variazione in aumento del reddito di impresa dichiarato dalla società ALFA (quadro RF), il reddito complessivo netto della società stessa subisca un incremento da un valore di 1.000 ad un valore di 1.200.

Gli effetti della rettifica sul quadro GN, rigo 5 col. 2 del modello Unico SC/2005 per anno d'imposta 2004, sono i seguenti:

Consolidata ALFA	Redd. Compl. Netto DICHIARATO	Redd. Compl. Netto ACCERTATO	Variazione Contabile	IRES teorica su variazione contabile
GN 5 col. 2	1.000	1.200	200	66

Come già anticipato, l'imposta teorica, quantificata in 66 pari al 33% della variazione contabile in aumento accertata, costituisce il limite massimo della responsabilità di cui ALFA dovrà rispondere in conseguenza della rettifica del proprio reddito complessivo netto e dovrà essere indicata nell'avviso o nell'atto di adesione oggetto di perfezionamento.

4.2. Determinazione di una minore perdita

In tale fattispecie si ipotizzi che, a seguito di una variazione in aumento del reddito di impresa dichiarato dalla società BETA (quadro RF) il reddito complessivo netto della società stessa subisca una variazione da - 400 a -100.

Gli effetti della rettifica sul quadro GN, rigo 5 col. 2 del modello Unico SC/2005 per anno d'imposta 2004, sono i seguenti:

Consolidata BETA	Redd. Compl. Netto DICHIARATO	Redd. Compl. Netto ACCERTATO	Variazione Contabile	IRES teorica su variazione contabile
GN 5 col. 2	- 400	-100	300	99

L'esempio contabile riferito alla società consolidata BETA serve ad evidenziare che in caso di minor perdita, contrariamente a quanto accade per le società di capitali che non hanno esercitato l'opzione per il consolidato, la società consolidata sarà chiamata a rispondere per le sanzioni e, solidalmente con la consolidante, per le maggiori imposte ed interessi eventualmente risultanti dalla rettifica della dichiarazione del modello CNM.

La responsabilità per la maggiore imposta e interessi non potrà comunque essere superiore all'imposta teorica, pari al 33% della variazione accertata e quantificata, nel caso preso ad esempio, in 99.

5. L'accertamento di secondo livello

Il presente percorso sottolinea alcuni aspetti operativi e contabili inerenti l'emissione degli avvisi di accertamento che l'Ufficio competente per il controllo della consolidante deve seguire.

Facendo riferimento al nostro esempio iniziale, l'ufficio in questione è Ferrara, competente per il controllo della consolidante GAMMA.

Stante l'opportunità di procedere, qualora ne ricorrano le condizioni e secondo le indicazioni fornite nella prima parte della Circolare, all'emissione di un avviso di accertamento simultaneo per la rettifica del modello CNM, si sottolinea la necessità di:

1. verificare le comunicazioni pervenute dagli uffici competenti per le società consolidate relative agli avvisi di accertamento notificati in capo a ciascuna consolidata;
2. effettuare una ricognizione al fine di verificare la presenza di ulteriori verbali o accertamenti in capo alle singole società consolidate, tramite tutte le Banche dati messe a disposizione dal portale F.I.S.CO. Web.

Si evidenzia che, oltre a tutte le indicazioni previste a pena di nullità dall'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, nell'atto si dovrà dare conto, sulla base del criterio di ripartizione proporzionale delle responsabilità, del segmento di imposta di cui è responsabile in via solidale una o più società consolidate, ciascuna in funzione della rettifica operata sul proprio reddito.

La sanzione correlata al tributo sarà irrogata dall'ufficio competente sulla consolidante, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 472 del 1997. L'ufficio territorialmente competente per la consolidante, nella determinazione della sanzione da irrogare alla consolidata in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito, dovrà tenere conto anche degli eventuali elementi di valutazione/giudizio trasmessi dall'ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento nei confronti della società consolidata.

All'atto sarà allegato un modello di pagamento FAC-SIMILE F24 per la consolidante contenente gli interi importi dovuti a titolo di maggiori imposte, interessi e sanzioni. Detto modello FAC – SIMILE F24 dovrà essere consegnato alla consolidante anche in caso di definizione dell'adesione per il successivo perfezionamento.

Allo stato attuale, non esiste un'applicazione informatica per la redazione dell'avviso di accertamento che dovrà essere predisposto manualmente dal funzionario. Sarà necessario, comunque, trasmettere i dati dell'accertamento previsti dalla Comunicazione di Servizio n. 15 del 28 febbraio 2007 al sistema Informativo Centrale, utilizzando l'applicazione Data Entry Consolidato. Si ricorda che l'applicazione in questione fornisce il numero di matricola che identifica l'accertamento (caratterizzata dal numero "09" dopo il numero che identifica il codice ufficio) e che deve essere riportato nell'atto. Le stesse considerazioni sono valide per la redazione dell'atto di adesione.

Di seguito si illustrano alcune movimentazioni contabili riferite dapprima ad un esempio di accertamento simultaneo del modello CNM e successivamente ad un caso di accertamento progressivo.

5.1. Accertamento simultaneo

Per le ragioni già esposte nell'ambito della presente circolare, l'Ufficio di Ferrara potrebbe procedere simultaneamente all'accertamento del reddito complessivo globale in conseguenza delle rettifiche operate sul reddito complessivo netto delle società consolidate ALFA e BETA.

A tale riguardo, nel presente paragrafo sarà esaminato il percorso operativo dell'accertamento simultaneo evidenziando i differenti sviluppi contabili del consolidato in utile rispetto al consolidato in perdita.

5.1.1. Consolidato in utile

L'Ufficio di Ferrara, competente per il controllo della consolidante GAMMA, predispone un avviso di accertamento manuale, rettificando il quadro NF del modello CNM sulla base dei redditi complessivi netti accertati in capo alle società consolidate, di cui è a conoscenza.

L'effetto sul reddito complessivo globale, indicato nel rigo NF 12, alla luce delle precedenti rettifiche di cui al paragrafo 4 operate su ALFA e BETA, sarà pari ad una variazione in aumento di 500.

Consolidante GAMMA		QUADRO NF - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE	
		Dichiarato	Accertato
NF 1	Reddito Complessivo Netto (consolidante) GAMMA	200	200
NF 2	Reddito Complessivo Netto (consolidata) ALFA	1.000	1.200
NF 3	Reddito Complessivo Netto (consolidata) BETA	- 400	- 100
NF 11	Rettifiche di consolidamento	- 100	- 100
NF 12	Reddito complessivo globale	700	1.200

Tale variazione produce effetti nel quadro CN, ossia nel quadro in cui viene determinata l'imposta accertata. Nel seguente esempio la maggiore imposta accertata è pari a 165 (396, imposta risultante dall'imponibile accertato – 231, imposta risultante dall'imponibile dichiarato).

REDDITI QUADRO CN - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA			
		Dichiarato	Accertato
CN 1	Reddito	700	1.200
CN 2	Perdita		
CN 3	Perdite di periodi d'imposta precedenti		
CN 4	Reddito imponibile	700	1.200
CN 5	Imposta corrispondente al reddito imponibile	231	396
CN 6	Detrazioni per oneri		
CN 7	Imposta netta	231	396
CN12	Totale crediti e ritenute		
CN13	IRES dovuta o differenza a favore del dichiarante	231	396

Maggiore imposta IRES accertata.....**165**

Individuata la maggiore imposta accertata, in attuazione del criterio "proporzionale" di ripartizione della responsabilità solidale tra le entità legali, l'ufficio procederà a ripartirla in tanti segmenti di imposta in misura proporzionale alle variazioni accertate. Il singolo segmento di maggiore imposta accertata rappresenta, altresì, il parametro di

commisurazione della sanzione correlata al tributo di cui sarà responsabile ciascuna società.

La proporzione da impostare per effettuare detto calcolo sarà la seguente:

$X : \text{maggiore imposta Ires accertata} = \text{variazione contabile sul reddito complessivo netto} : \text{variazioni contabili sul reddito complessivo globale}$

Nella precedente proporzione X individua il segmento di imposta.

Tenendo conto che la variazione in aumento sul reddito complessivo globale pari a 500 è imputabile per 200 alla variazione contabile di ALFA e 300 alla variazione contabile di BETA, la proporzione sopra enunciata, applicata al presente esempio, si sviluppa nel seguente modo:

ALFA X: 165 = 200 : 500 X = **66**
BETA X: 165 = 300 : 500 X = **99**

Nella ipotesi rappresentata si ipotizza che le sanzioni vengano irrogate nella misura minima (cfr. articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

	MIN	MAX	SANZIONE IRROGATA
ALFA	66	132	66
BETA	99	198	99
CONSOLIDANTE responsabile solidale per una somma pari a :			165

Da ciò ne deriva che la società BETA è responsabile solidale per la maggiore imposta e responsabile principale per le sanzioni, anche se la rettifica del suo reddito complessivo netto ha portato non all'emersione di un risultato positivo ma ad una diminuzione della perdita dichiarata, che nel precedente esempio era variata da - 400 a - 100.

Ciò premesso, l'ufficio competente per la società consolidante provvederà con la notifica dell'atto di accertamento:

- alla consolidata ALFA nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidata BETA nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidante GAMMA.

5.1.2. Consolidato in perdita

Il modello CNM presenta un reddito complessivo globale negativo (perdita) di 400 che, in seguito alle rettifiche operate sul reddito complessivo netto dichiarato dalle società consolidate ALFA e BETA, diventa positivo per 600.

Consolidante GAMMA		QUADRO NF - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE	
		Dichiarato	Accertato
NF 1	Reddito Complessivo Netto (consolidante) GAMMA	200	200
NF 2	Reddito Complessivo Netto (consolidata) ALFA	1.000	1.800
NF 3	Reddito Complessivo Netto (consolidata) BETA	- 1.400	- 1.200
NF 11	Rettifiche di consolidamento	- 200	-200
NF 12	Reddito complessivo globale	- 400	600

Da tale esempio contabile ne consegue la seguente determinazione della maggiore imposta.

REDDITI QUADRO CN - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA			
		Dichiarato	Accertato
CN 1	Reddito		600
CN 2	Perdita	400	
CN 3	Perdite di periodi d'imposta precedenti		
CN 4	Reddito imponibile		600
CN 5	Imposta corrispondente al reddito imponibile		198
CN 6	Detrazioni per oneri		
CN 7	Imposta netta		198
CN12	Totale crediti e ritenute		
CN13	IRES dovuta o differenza a favore del dichiarante		198

La maggiore imposta IRES accertata che ne scaturisce è pari a **198** (33% di 600).

Anche in questo caso, si deve procedere alla individuazione della responsabilità seguendo il criterio proporzionale di ripartizione, tenendo conto che la variazione in aumento sul reddito complessivo globale pari a 1000 (da - 400 a 600) è imputabile per 800 alla rettifica del reddito complessivo netto di ALFA e 200 alla rettifica del reddito complessivo netto di BETA.

Pertanto, la responsabilità proporzionale sarà determinata come segue:

$$\begin{array}{ll} \text{ALFA} & X: 198 = 800 : 1.000; & X = \mathbf{158,40} \\ \text{BETA} & X: 198 = 200 : 1.000; & X = \mathbf{39,60} \end{array}$$

Nella ipotesi rappresentata si ipotizza che le sanzioni vengano irrogate nella misura minima (cfr. articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

	MIN	MAX	SANZIONE IRROGATA
ALFA	158,40	316,80	158,40
BETA	39,60	79,20	39,60
CONSOLIDANTE responsabile solidale per una somma pari a :			198

Ciò premesso, l'ufficio competente per la società consolidante provvederà con la notifica dell'atto di accertamento:

- alla consolidata ALFA nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidata BETA nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidante GAMMA.

5.2. Accertamento progressivo

Per le ragioni già esposte nell'ambito della presente circolare, l'Ufficio di Ferrara potrebbe non procedere simultaneamente all'accertamento del reddito complessivo globale, in conseguenza delle rettifiche operate sul reddito complessivo netto delle società consolidate ALFA e BETA.

A tale riguardo, nel presente paragrafo sarà esaminato il percorso operativo dell'accertamento progressivo evidenziando i differenti sviluppi contabili del consolidato in utile rispetto al consolidato in perdita.

5.2.1. Consolidato in utile

L'ufficio provvede alla emissione manuale dell'avviso di accertamento per la rettifica del modello CNM in conseguenza della variazione contabile in aumento apportata al reddito complessivo netto di ALFA pari a 200. L'attivazione dell'avviso di accertamento viene trasmessa al Sistema Informativo Centrale attraverso l'applicazione *Data Entry Consolidato*, che rilascia una matricola (si ricorda che le matricole riferite agli accertamenti del modello CNM sono caratterizzate con il numero 09).

Consolidante GAMMA		QUADRO NF - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE	
		Dichiarato	Accertato
NF 1	Reddito Complessivo Netto (consolidante) GAMMA	200	200
NF 2	Reddito Complessivo Netto (consolidata) ALFA	1.000	1.200
NF 3	Reddito Complessivo Netto (consolidata) BETA	- 400	- 400
NF 11	Rettifiche di consolidamento	-100	-100
NF 12	Reddito complessivo globale	700	900

L'effetto sul reddito complessivo globale che ne consegue è pari ad un aumento di 200 rispetto al dato dichiarato (900 accertato – 700 dichiarato).

L'Ufficio procede successivamente alla liquidazione della maggiore imposta Ires accertata che è pari a 66 (33% di 200).

REDDITI QUADRO CN - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA			
		Dichiarato	Accertato
CN 1	Reddito	700	900
CN 2	Perdita		
CN 3	Perdite di periodi d'imposta precedenti		
CN 4	Reddito imponibile	700	900
CN 5	Imposta corrispondente al reddito imponibile	231	297
CN 6	Detrazioni per oneri		
CN 7	Imposta netta	231	297
CN12	Totale crediti e ritenute		
CN13	IRES dovuta o differenza a favore del dichiarante	231	297

Maggiore imposta IRES accertata (297 – 231).....**66**

In questo caso non si procede alla ripartizione proporzionale dell'imposta in quanto la rettifica sul reddito complessivo globale dipende interamente dalla rettifica effettuata sul reddito complessivo netto della consolidata ALFA.

Nella ipotesi rappresentata si ipotizza che le sanzioni vengano irrogate nella misura minima (cfr. articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

	MIN	MAX	SANZIONE IRROGATA
ALFA	66	132	66
CONSOLIDANTE responsabile solidale per una somma pari a :			66

Pertanto, ALFA è responsabile in solido con la consolidante GAMMA per il pagamento della maggiore imposta di 66 ed è anche responsabile per il pagamento della sanzione irrogata.

Successivamente alla emissione dell'avviso di accertamento, l'ufficio di Campobasso comunica all'ufficio di Ferrara di aver emesso un avviso di accertamento nei confronti della società BETA.

Pertanto, si rende necessario integrare il primo avviso di accertamento, ai sensi del comma 3 dell'articolo 17 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004, per determinare nuovamente il reddito complessivo globale, tenendo conto anche delle rettifiche effettuate sul modello unico SC di BETA.

L'attivazione di un nuovo avviso di accertamento viene trasmessa al Sistema Informativo Centrale attraverso l'applicazione *Data Entry Consolidato*, che rilascia una nuova matricola (si ricorda che le matricole riferite agli accertamenti del modello CNM sono caratterizzate con il numero 09).

Si evidenzia che, essendo un accertamento integrativo, è necessario inserire una colonna intermedia denominata "*precedente accertamento*" tra la colonna "*dichiarato*" e la colonna "*accertato*" che riporta i valori del precedente accertamento o eventualmente del precedente atto definito in adesione.

Consolidante GAMMA		QUADRO NF - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE		
		Dichiarato	Prec. accert.	Accertato
NF 1	Reddito Complessivo Netto (consolidante) GAMMA	200	200	200
NF 2	Reddito Complessivo Netto (consolidata) ALFA	1.000	1.200	1.200
NF 3	Reddito Complessivo Netto (consolidata) BETA	- 400	- 400	-100
NF 11	Rettifiche di consolidamento	-100	-100	-100
NF 12	Reddito complessivo globale	700	900	1.200

La nuova rettifica apportata coinvolge la consolidata BETA il cui reddito complessivo netto è variato da – 400 a – 100.

Di conseguenza il reddito complessivo globale, che era già stato accertato a 900 con il primo avviso di accertamento, viene determinato al nuovo valore di 1.200.

REDDITI QUADRO CN - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA				
		Dichiarato	Prec. accert.	Accertato
CN 1	Reddito	700	900	1.200
CN 2	Perdita			
CN 3	Perdite di periodi d'imposta precedenti			
CN 4	Reddito imponibile	700	900	1.200
CN 5	Imposta corrispondente al reddito imponibile	231	297	396
CN 6	Detrazioni per oneri			
CN 7	Imposta netta	231	297	396
CN 12	Totale crediti e ritenute			
CN 13	IRES dovuta o differenza a favore del dichiarante	231	297	396

La maggiore imposta accertata con l'accertamento integrativo rispetto al dichiarato in prima colonna è pari a 165 (396 – 231).

Non bisogna però dimenticare che con il primo atto emesso è già stata accertata una maggiore imposta di 66, di cui bisogna tener conto per evitare una duplicazione del recupero a tassazione.

Di conseguenza, la maggiore imposta Ires dovuta è pari a 99.

Riepilogando:

Maggiore imposta IRES accertata**165**
Maggiore imposta IRES già accertata (primo atto emesso).....**66**
Maggiore imposta **IRES DOVUTA** **99**

Ai fini del calcolo delle responsabilità per imposte, sanzioni e interessi è necessario procedere alla ripartizione proporzionale in funzione delle variazioni contabili dei redditi complessivi netti di tutte le società accertate.

Nel nostro esempio la variazione in aumento del reddito complessivo globale pari a 500 è stata originata per 200 dalla rettifica del reddito complessivo netto di ALFA (primo avviso di accertamento) e per 300 dalla rettifica del reddito complessivo netto di BETA (accertamento integrativo).

Pertanto la ripartizione proporzionale avviene nel seguente modo:

$$\text{ALFA} \quad X: 165 = 200 : 500; \quad X = \mathbf{66}$$

$$\text{BETA} \quad X: 165 = 300 : 500; \quad X = \mathbf{99}$$

Al riguardo si evidenzia che nel precedente accertamento era stata già determinata la misura della responsabilità della società ALFA pari a 66 ed irrogata la sanzione per 66, pertanto nei suoi confronti nulla dovrà essere irrogato con l'accertamento integrativo.

La tabella che segue riepiloga in sintesi tale ripartizione:

	MIN	MAX	DI CUI GIÀ IRROGATA	SANZIONE IRROGATA NELL'ATTO INTEGRATIVO
ALFA	66	132	66	0
BETA	99	198	0	99
CONSOLIDANTE responsabile solidale per una somma pari a :				99

Considerato che l'accertamento integrativo non modifica la posizione già accertata nei confronti di ALFA, si procederà a notificare il presente atto esclusivamente:

- alla consolidata BETA, nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidante.

5.2.2. Consolidato in perdita

Si ipotizzi una situazione in cui il modello CNM presenti al rigo NF 12 un reddito complessivo globale negativo di 400.

L'Ufficio di Ferrara, competente per la consolidante GAMMA, provvede alla emissione manuale dell'avviso di accertamento per la rettifica del modello CNM in conseguenza della variazione contabile apportata al reddito complessivo netto di ALFA pari a 800.

Consolidante GAMMA	QUADRO NF - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE	Dichiarato	Accertato
NF 1	Reddito Complessivo Netto (consolidante) GAMMA	200	200
NF 2	Reddito Complessivo Netto (consolidata) ALFA	1.000	1.800
NF 3	Reddito Complessivo Netto (consolidata) BETA	- 1.400	- 1.400
NF 11	Rettifiche di consolidamento	- 200	- 200
NF 12	Reddito complessivo globale	- 400	400

L'effetto sul reddito complessivo globale è una variazione in aumento di 800 rispetto al dato dichiarato.

L'Ufficio procede successivamente alla liquidazione della maggiore imposta IRES accertata che è pari a 132 (33% di 400).

REDDITI QUADRO CN - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA			
		Dichiarato	Accertato
CN 1	Reddito		400
CN 2	Perdita	400	
CN 3	Perdite di periodi d'imposta precedenti		
CN 4	Reddito imponibile		400
CN 5	Imposta corrispondente al reddito imponibile		132
CN 6	Detrazioni per oneri		
CN 7	Imposta netta		132
CN 12	Totale crediti e ritenute		
CN 13	IRES dovuta o differenza a favore del dichiarante		132

Maggiore imposta IRES accertata **132**

In questo caso non si procede alla ripartizione proporzionale dell'imposta in quanto la rettifica sul reddito complessivo globale dipende interamente dalla rettifica effettuata sul reddito complessivo netto della consolidata ALFA.

Si evidenzia che il limite massimo di responsabilità di ALFA, riferito alla variazione contabile accertata di 800, è pari all'imposta teorica IRES di 264 (33% di 800).

Con il presente atto ALFA è chiamata a rispondere della maggiore imposta accertata di 132, che rappresenta soltanto un segmento dell'imposta teorica di 264, in quanto la variazione contabile accertata su ALFA è rimasta in parte assorbita dalla perdita del consolidato.

RESPONSABILITÀ SOLIDALE	IMPOSTA TEORICA	RESPONSABILITÀ ACCERTATA
ALFA	264	132

Nella ipotesi rappresentata si ipotizza che la sanzione venga irrogata nella misura minima (cfr. articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

	MIN	MAX	SANZIONE IRROGATA
ALFA	132	264	132
CONSOLIDANTE responsabile solidale per una somma pari a :			132

Successivamente alla emissione dell'avviso di accertamento, l'ufficio di Campobasso comunica all'ufficio di Ferrara di aver emesso un avviso di accertamento nei confronti della società BETA.

Pertanto, si rende necessario integrare il primo avviso di accertamento o l'eventuale adesione perfezionata, ai sensi del comma 3 dell'articolo 17 del decreto ministeriale del 9 giugno 2004, per determinare nuovamente il reddito complessivo globale, tenendo conto anche delle rettifiche effettuate sul modello unico SC di BETA.

L'attivazione di un nuovo avviso di accertamento viene trasmessa al Sistema Informativo Centrale attraverso l'applicazione *Data Entry Consolidato*, che rilascia una nuova matricola (si ricorda che le matricole riferite agli accertamenti del Modello Dichiarativo Consolidato Nazionale e Mondiale sono caratterizzate con il numero 09).

Anche in tale circostanza si evidenzia che, trattandosi di un accertamento integrativo, è necessario inserire una colonna intermedia denominata "*precedente accertamento*", tra la colonna "*dichiarato*" e la colonna "*accertato*", che riporta i valori del precedente accertamento.

La perdita di BETA, esposta in dichiarazione per il valore di 1400, viene ridotta in accertamento a 1.200, con una variazione contabile di 200.

Consolidante GAMMA	QUADRO NF - DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO GLOBALE	Dichiarato	Prec. accert.	Accertato
NF 1	Reddito Complessivo Netto (consolidante) GAMMA	200	200	200
NF 2	Reddito Complessivo Netto (consolidata) ALFA	1.000	1.800	1.800
NF 3	Reddito Complessivo Netto (consolidata) BETA	- 1.400	- 1.400	-1.200
NF 11	Rettifiche di consolidamento	- 200	-200	-200
NF 12	Reddito complessivo globale	- 400	400	600

Di conseguenza il reddito complessivo globale, che era già stato adeguato a 400 con il primo avviso di accertamento, viene rideterminato al nuovo valore di 600.

REDDITI QUADRO CN - DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA				
		Dichiarato	Prec. accert.	Accertato
CN 1	Reddito		400	600
CN 2	Perdita	400		
CN 3	Perdite di periodi d'imposta precedenti			
CN 4	Reddito imponibile		400	600
CN 5	Imposta corrispondente al reddito imponibile		132	198
CN 6	Detrazioni per oneri			
CN 7	Imposta netta		132	198
CN 12	Totale crediti e ritenute			
CN 13	IRES dovuta o differenza a favore del dichiarante		132	198

La maggiore imposta accertata con l'accertamento integrativo sarà pari a 198 (33% di 600).

Occorre tuttavia ricordare che con il primo atto emesso è già stata accertata una maggiore imposta di 132, di cui bisogna tener conto al fine di evitare una duplicazione del recupero a tassazione.

Di conseguenza, la maggiore imposta Ires dovuta è pari a 66.

Riepilogando:

Maggiore imposta IRES accertata	198
Maggiore imposta IRES già accertata (con il primo atto emesso).....	132
Maggiore imposta IRES DOVUTA	66

Ai fini del calcolo delle responsabilità per imposta, sanzioni e interessi è necessario procedere con una ripartizione proporzionale in funzione delle variazioni contabili del reddito complessivo netto delle società accertate.

Nel nostro esempio la variazione in aumento del reddito complessivo globale pari a 1.000 è stata originata per 800 dalla rettifica del reddito complessivo di ALFA (primo avviso di accertamento) e per 200 dalla rettifica del reddito complessivo di BETA (accertamento integrativo).

Pertanto la ripartizione proporzionale della responsabilità viene determinata come di seguito indicato:

ALFA	$X : 198 = 800 : 1.000;$	$X =$	158,40
BETA	$X : 198 = 200 : 1.000;$	$X =$	39,60

In questo caso si deve procedere alla ripartizione proporzionale dell'imposta in quanto la rettifica sul reddito complessivo globale dipende sia dalla rettifica effettuata sul reddito complessivo netto della consolidata ALFA che dalla rettifica effettuata sul reddito complessivo netto della consolidata BETA.

Con il presente atto ALFA e BETA sono chiamate a rispondere per un segmento della maggiore imposta accertata in proporzione alle proprie variazioni contabili, nel limite massimo della relativa imposta teorica, in quanto le variazioni contabili accertate sono rimaste in parte assorbite dalla perdita del consolidato.

ALFA, infatti, con l'accertamento integrativo viene nuovamente coinvolta poiché il segmento di imposta accertato in precedenza non raggiungeva il limite dell'imposta teorica.

Tenuto conto che alla consolidata ALFA è stata già attribuita, con il precedente avviso di accertamento, una responsabilità solidale pari a 132, resta da imputarle solo la differenza pari a 26,40 (158,40 – 132).

Per quanto riguarda BETA, il limite massimo di responsabilità, riferito alla variazione contabile accertata di 200 è pari all'imposta teorica IRES di 66 (33% di 200), mentre con il presente atto BETA è chiamata a rispondere soltanto per un segmento dell'imposta teorica pari alla maggiore imposta accertata di 39,60.

Tali conclusioni sono riepilogate graficamente nella seguente tabella:

RESPONSABILITÀ SOLIDALE	IMPOSTA TEORICA	RESPONSABILITÀ ACCERTATA	DI CUI GIÀ ACCERTATA	RESPONSABILITÀ ATTO INTEGRATIVO
ALFA	264	158,40	132	26,40
BETA	66	39,60	0	39,60

Anche al momento dell'irrogazione delle sanzioni bisogna tener conto che nei confronti della consolidata ALFA sono state già irrogate sanzioni per 132 con il primo atto e pertanto si deve procedere nell'atto integrativo all'irrogazione della sola differenza che è pari a 26,40. Nella ipotesi rappresentata la sanzione è irrogata nella misura minima (cfr. articolo 7 del decreto legislativo n. 472 del 1997).

	MIN	MAX:	DI CUI GIÀ IRROGATA	IRROGATA CON ATTO INTEGRATIVO
ALFA	158,40	316,80	132	26,40
BETA	39,60	79,20	0	39,60
CONSOLIDANTE responsabile solidale per una somma pari a :				66

Ciò premesso e considerato che l'accertamento integrativo modifica anche la posizione già accertata nei confronti di Alfa, si deve procedere con la notifica degli atti:

- alla consolidata ALFA nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidata BETA nel domicilio eletto presso la consolidante;
- alla consolidante GAMMA.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni coordinando la gestione delle problematiche ed imprimendo il massimo impulso all'attività degli uffici.