



Direzione Centrale Accertamento

CIRCOLARE N. 27/E

Roma, 6 giugno 2011

OGGETTO: Consolidato nazionale: il nuovo procedimento di accertamento di cui all'articolo 40-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 9-bis del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218

SOMMARIO

PARTE I

IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO NEL CONSOLIDATO NAZIONALE

1. Premessa	4
2. L'evoluzione normativa	6
2.1. La disciplina vigente fino al 31 dicembre 2010	6
2.2. La novella normativa	8
3. L'atto unico	9
3.1. L'ufficio competente all'emissione dell'atto unico	10
3.2. Le rettifiche oggetto dell'atto unico	11
3.3. La struttura dell'atto unico	12
3.4. La definizione del procedimento accertativo	14
3.5. Le rettifiche che non sono oggetto di atto unico	15
3.5.1. <i>Rettifiche effettuate sia sulla dichiarazione della società consolidata sia sulla dichiarazione del consolidato (modello CNM), in ipotesi diverse da quelle per cui è previsto l'atto unico</i>	16
3.5.2. <i>Rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato modello CNM</i>	17
3.5.3. <i>Rettifiche riguardanti esclusivamente la dichiarazione della consolidata (modello Unico) relativamente alle eccedenze e ai crediti d'imposta dichiarati e non trasferiti al consolidato</i>	19
3.6. Rettifiche relative alla deducibilità degli interessi passivi e altri oneri assimilati	19
4. L'adesione unica	21
4.1. Le modalità di adesione	23
4.2. Il perfezionamento dell'adesione	24
5. L'istanza per lo scomputo delle perdite	27
5.1. Le perdite oggetto dell'istanza	29
5.2. Presentazione dell'istanza	31
5.3. Il modello per l'istanza	33
5.4. Il riscontro delle perdite utilizzabili e l'indisponibilità delle perdite richieste	34

PARTE II

GLI ADEMPIMENTI DEGLI UFFICI IN IPOTESI DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO IPEC NELLE VARIE FASI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO

6. Presentazione del Modello IPEC e conseguenti adempimenti degli uffici	37
7. Il procedimento a seguito di notifica dell'atto unico	38

8. Il procedimento di accertamento con adesione a seguito di notifica dell'atto unico	40
8.1. Termini di sospensione dell'impugnazione dell'atto unico.....	40
8.2. Le modalità di adesione all'atto unico e il suo perfezionamento	42
8.3. L'impugnazione dell'atto unico in presenza di procedimento di adesione	43
8.4. Il mancato perfezionamento dell'adesione	43
9. Il procedimento di accertamento con adesione anteriore alla notifica di un atto unico	44
9.1. Avvio del procedimento di accertamento con adesione	44
9.2. Svolgimento del contraddittorio, sottoscrizione e perfezionamento dell'atto di adesione.....	45
9.3. Presentazione del Modello IPEC.....	46
10. L'adesione ai contenuti dell'invito a comparire	47
10.1. Modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire	47
10.2. Presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite	48
11. L'adesione ai verbali di constatazione	49
11.1. Le modalità dell'adesione unica ai processi verbali di constatazione	50
11.2. I processi verbali di constatazione oggetto dell'adesione unica.....	51
11.3. L'atto di definizione unico dell'accertamento parziale ed effetti della definizione	53
11.4. La presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite	53

PARTE III

RISCOSSIONE COATTIVA, LITISCONSORZIO E REGIME TRANSITORIO

12. La riscossione coattiva	55
12.1. Atti definitivi	55
12.2. Atti non definitivi	56
13. Il litisconsorzio necessario nell'ambito del contenzioso sull'atto unico	57
13.1. Introduzione del giudizio sull'atto unico.....	58
13.2. L'integrità del contraddittorio	59
13.3. Litisconsorzio necessario e iscrizioni a ruolo in pendenza di giudizio	61
13.4. Definizione dell'obbligazione tributaria da parte di un solo soggetto: aspetti processuali.....	62
13.5. Litisconsorzio necessario e conciliazione delle controversie.....	63
14. Il regime transitorio	64

PARTE I

IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO NEL CONSOLIDATO NAZIONALE

1. Premessa

Il regime del consolidato nazionale, disciplinato dagli articoli da 117 a 129 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. del 22 dicembre 1986, n. 917, è stato introdotto nel sistema fiscale italiano con la c.d. “riforma IRES” di cui al decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, prevista dalla legge delega 7 aprile 2003, n. 80.

L’adesione a tale regime che, come noto, non dà luogo a un soggetto giuridico autonomo e distinto dalle entità che vi partecipano, comporta la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi complessivi netti prodotti da ciascun soggetto partecipante.

L’articolo 35 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78¹ ha introdotto nuove disposizioni in tema di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale e, segnatamente:

- a) l’articolo 40-bis “*Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale*” nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- b) l’articolo 9-bis “*Soggetti aderenti al consolidato nazionale*” nel decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Con Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010, emesso ai sensi del comma 3 del citato articolo 35, è stato approvato il modello per l’istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall’attività di accertamento in argomento, e sono state

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

previste le relative modalità di presentazione e le conseguenti attività dell'ufficio competente.

Ai sensi del comma 4 del citato articolo 35, le disposizioni in commento “*entrano in vigore dal 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600*”.

Nella presente circolare sono utilizzate per brevità le seguenti diciture:

TUIR	testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;
Decreto Legge 78	decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122;
articolo 40-bis	articolo 40-bis “ <i>Rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale</i> ” del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
articolo 9-bis	articolo 9-bis “ <i>Soggetti aderenti al consolidato nazionale</i> ” del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;
Provvedimento	provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010;
Modello IPEC	modello per l'Istanza di computo in diminuzione delle PE rdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nel C onsolidato nazionale;
d.P.R. n. 600/1973	decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
d.lgs. n. 218/1997	decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;
D.M. 9.6.2004	decreto ministeriale 9 giugno 2004.

2. L'evoluzione normativa

2.1. La disciplina vigente fino al 31 dicembre 2010

L'assetto normativo dell'istituto del consolidato nazionale previgente al 1° gennaio 2011 non prevedeva specifiche disposizioni ai fini dell'attività di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti all'opzione.

L'unica norma di rango primario destinata a incidere su tale attività era rinvenibile nell'articolo 127 del TUIR (tuttora vigente), recante la disciplina della responsabilità dei soggetti appartenenti alla *fiscal unit* in ordine all'obbligazione tributaria.

La disciplina relativa all'attività di accertamento e controllo delle dichiarazioni presentate dalle società rientranti nel regime di tassazione di gruppo era, quindi, demandata al D.M. 9.6.2004.

Il suddetto quadro normativo ha determinato un sistema articolato su un doppio livello di accertamento che, pur coerente con l'impostazione ordinamentale, nella pratica ha dato luogo a non poche difficoltà operative sia per i contribuenti sia per l'Amministrazione Finanziaria. Ai sensi del soppresso articolo 17 del citato D.M. 9.6.2004, sino all'entrata in vigore dell'attuale disciplina, la rettifica del reddito di ciascuna consolidata e della consolidante (accertamento c.d. "di primo livello") era, infatti, di competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione aveva il domicilio fiscale la società oggetto di controllo alla data di presentazione della dichiarazione.

Con l'atto di accertamento di primo livello, la rettifica della dichiarazione dei redditi della consolidata non dava luogo alla liquidazione della maggiore imposta accertata², bensì determinava esclusivamente la maggiore "imposta

² Nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53 veniva fornita come indicazione che: "La disciplina relativa all'accertamento del reddito delle società controllate, pertanto, assegna la competenza agli uffici finanziari nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale di ciascuna società. Va tenuto presente, tuttavia, che l'attività di accertamento e controllo nei confronti di ciascuna società consolidata è riferita alla dichiarazione dei redditi, presentata, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera a), del decreto d'attuazione, 'senza liquidazione dell'imposta'".

teorica” IRES, intendendosi per tale quella calcolata sulla variazione contabile accertata o definita applicando le aliquote vigenti.

Il calcolo della maggiore imposta effettiva era, invece, effettuato con la rettifica della dichiarazione del consolidato di cui al modello CNM, di competenza dell’ufficio nella cui circoscrizione aveva il domicilio fiscale la consolidante alla data di presentazione della dichiarazione.

Tale ufficio provvedeva alla rettifica con un diverso atto di accertamento (c.d. “atto di secondo livello”), che trovava il proprio presupposto nell’atto di accertamento di primo livello.

Inoltre, come specificato nella Circolare 31 ottobre 2007, n. 60, nel caso in cui, decorsi i termini per la proposizione del ricorso, la consolidante non avesse provveduto al pagamento della maggiore imposta, degli interessi e delle sanzioni, l’ufficio competente per la consolidante provvedeva, ai sensi dell’articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, ad emanare apposito atto di irrogazione delle sanzioni correlate alla maggiore imposta accertata di cui era responsabile ciascuna società consolidata in proporzione alla rettifica operata sul proprio reddito imponibile.

Il procedimento in commento non era pertanto immune da criticità che, a seconda dei casi, potevano essere anche rilevanti. Si pensi, ad esempio, all’ipotesi in cui, in presenza di perdite di periodo del consolidato in tutto o in parte capienti rispetto al maggior reddito accertato in capo alla consolidata, le relative sanzioni non trovavano applicazione, o la trovavano parzialmente, rispetto all’imposta teorica accertata. In tali non infrequenti situazioni, ove entro il termine di decadenza dell’azione di accertamento, e per effetto di ulteriori atti emessi nei confronti di altri soggetti consolidati, fosse diminuito l’ammontare delle perdite di periodo utilizzabili da un soggetto già accertato a fronte della rettifica subita, quest’ultimo vedeva aumentare la propria responsabilità, sia in ordine al debito d’imposta che alle sanzioni correlate.

2.2. *La novella normativa*

L'esigenza di ridurre la complessità della procedura rappresentata nel precedente paragrafo e di rimuovere le numerose criticità ad essa connesse, ha comportato l'introduzione, con l'articolo 35 del Decreto Legge 78, di un nuovo procedimento specifico per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, che trova applicazione ai fini:

- a) dell'accertamento ordinario (attraverso l'introduzione del citato articolo 40-*bis*);
- b) dell'accertamento con adesione (attraverso l'introduzione dell'articolo 9-*bis*).

Le nuove disposizioni hanno l'obiettivo, da un lato, di conferire maggiore efficienza all'azione amministrativa e, dall'altro, di consentire ai contribuenti sottoposti a controllo un migliore esercizio del proprio diritto di difesa, nel particolare ambito del consolidato nazionale, favorendo la contestuale partecipazione di tutti i soggetti responsabili delle obbligazioni tributarie scaturenti dall'accertamento.

Infatti, come chiarito dalla relazione illustrativa di accompagnamento al Decreto Legge 78, la novella ha inteso razionalizzare la procedura di accertamento per i soggetti che aderiscono al consolidato fiscale, provvedendo a riunire in un unico atto di accertamento, indirizzato sia alla consolidante sia alla consolidata, le risultanze dei controlli sui redditi di quest'ultima, in luogo del precedente modello binario, che prevedeva il doppio livello di accertamento sopra descritto.

La procedura di accertamento è disciplinata dal secondo comma dell'articolo 40-*bis* in commento, il quale prevede che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto aderente al consolidato, la determinazione della maggiore imposta accertata e delle relative sanzioni, siano effettuate con un "unico atto" di accertamento notificato sia alla consolidata che alla consolidante.

Come si vedrà più dettagliatamente nel prosieguo, ciascun soggetto aderente all'opzione, in base al nuovo procedimento in commento, è come se si presentasse, al momento dell'accertamento, con un imponibile dichiarato pari a zero, avendo trasferito al gruppo, in sede di dichiarazione, il proprio reddito (o perdita).

Ne consegue che, in prima battuta, l'atto di accertamento non tiene conto né delle perdite pregresse riportabili, né di quelle realizzate nel medesimo periodo d'imposta oggetto di rettifica, essendo le stesse, per effetto del loro "trasferimento", nell'esclusiva disponibilità della consolidante. Quest'ultima, tuttavia, è titolata, avendone la facoltà, a chiedere l'utilizzo delle perdite disponibili maturate in corso di opzione per il consolidato, tramite la presentazione di apposita istanza.

All'unicità dell'atto di accertamento fa da naturale corollario la previsione del litisconsorzio necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito e la società o ente consolidante, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento. La disposizione in commento, infatti, da un lato impedisce che sulla medesima pretesa impositiva intervengano decisioni tra loro contrastanti, dall'altra razionalizza e agevola il diritto di difesa del contribuente, assicurando a entrambi i coobbligati la partecipazione a tutte le fasi del procedimento di accertamento e dell'eventuale contenzioso.

Come accennato, anche gli istituti definatori di cui al d.lgs. n. 218/1997 sono stati integrati attraverso l'introduzione dell'articolo 9-bis, il quale assicura un adeguato coordinamento con la nuova disciplina prevedendo la partecipazione, sia della consolidata sia della consolidante, al procedimento di adesione dinanzi all'ufficio competente nei confronti della società consolidata.

3. L'atto unico

Ai sensi del secondo comma dell'articolo 40-bis, "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,

con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate”.

Nei paragrafi che seguono, vengono forniti i chiarimenti per l'individuazione dell'ufficio competente all'emissione dell'atto unico, ne viene precisato l'ambito di applicazione nonché le caratteristiche e le relative modalità di definizione. Infine, sono illustrate le rettifiche che non sono oggetto di atto unico.

3.1. L'ufficio competente all'emissione dell'atto unico

Dalla previsione di un atto unico di accertamento deriva, quale naturale conseguenza, che la competenza, ai fini dell'accertamento, è attribuita a un unico ufficio.

Più in particolare, l'ufficio titolato all'emissione di tale atto è quello competente nei confronti della consolidata, o della consolidante per i redditi propri³, così come desumibile dal combinato disposto del primo comma dell'articolo 40-bis, che attribuisce la competenza per il controllo e la rettifica *“delle dichiarazioni proprie presentate dalle consolidate e dalla consolidante (...) all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione”* e del successivo secondo comma del medesimo articolo, che dispone l'accertamento nel consolidato per mezzo dell'atto unico.

Coerentemente con il quadro delineato, è stata abrogata la ripartizione della competenza dell'attività di controllo e della rettifica della dichiarazione in

³ In senso ricognitivo, si veda il punto 5.1. del Provvedimento: *“L'ufficio titolato all'emissione dell'atto unico di cui al comma 2 dell'art. 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e alla definizione dell'accertamento con adesione di cui all'art. 9-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 è quello competente nei confronti della consolidata, o della consolidante per i redditi propri, ai sensi dell'art. 31 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 27, commi 13 e 14, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2”*.

base al doppio livello di accertamento⁴ (si veda il terzo comma dell'articolo 35 del Decreto Legge 78, abrogativo dell'articolo 17 del D.M. 9.6.2004).

3.2. Le rettifiche oggetto dell'atto unico

Il modello di accertamento introdotto dalla riforma si applica alle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato⁵.

La norma procedimentale ricomprende, pertanto, le attività di accertamento aventi ad oggetto i redditi propri delle società che aderiscono al consolidato nazionale, di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR, da indicare nelle dichiarazioni individuali che ciascuna è tenuta a presentare ai sensi dell'articolo 7 del D.M. 9.6.2004.

La disciplina in commento si applica alle rettifiche dei redditi propri della consolidante, in qualità di soggetto appartenente al consolidato, con la particolarità che le garanzie prescritte dalla norma, finalizzate ad assicurare l'unicità del procedimento, si realizzano necessariamente, data la coincidenza tra il soggetto destinatario delle rettifiche e la sua qualifica di consolidante.

Come espressamente previsto nel punto 2.1. del Provvedimento, l'atto unico è altresì la sede naturale in cui confluisce l'attività di controllo sulle rettifiche di consolidamento, di cui all'articolo 122, comma 1, lettere a), b) e c), del TUIR, nel testo in vigore anteriormente al 1° gennaio 2008⁶.

⁴ L'articolo 17 del D.M. 9.6.2004 ripartiva la competenza tra l'"ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale" dei soggetti partecipanti al consolidato per le rettifiche sulle dichiarazioni da loro presentate "riferite al proprio reddito complessivo" e l'"ufficio dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale della consolidante" per le rettifiche della dichiarazione dei redditi del consolidato e la determinazione dell'unica maggiore imposta dovuta.

⁵ Ai sensi di quanto disposto dal comma 2 dell'articolo 40-bis.

⁶ Posto che le rettifiche *de quibus* sono state soppresse, a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 e relativamente alla rettifica concernente i dividendi dalle delibere di distribuzione adottate a partire dal 1° settembre 2007, l'ipotesi in esame riguarda unicamente gli accertamenti relativi a periodi di imposta nel corso dei quali erano applicabili le precedenti previsioni dell'articolo 122 del TUIR.

La *ratio* di quanto sopra disposto trova chiarimento in precedenti documenti di prassi⁷, secondo i quali le rettifiche di consolidamento devono ritenersi “di diritto” di pertinenza delle singole società della *fiscal unit* (tra le quali, eventualmente, la stessa capogruppo), a nulla rilevando la circostanza che le variazioni in parola debbano essere operate solo ed esclusivamente dal soggetto consolidante nella dichiarazione dei redditi del consolidato.

Ne segue che l’eventuale disconoscimento della rettifica di consolidamento riguarda direttamente il reddito della società consolidata che l’ha generata e, come tale, la relativa contestazione è suscettibile di accertamento per mezzo dell’atto unico.

3.3. La struttura dell’atto unico

Conformemente alla *ratio* della modifica normativa in commento, quanto codificato nel secondo comma dell’articolo 40-*bis* prescrive che le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto di accertamento.

Nell’accertamento unico, le rettifiche del reddito della consolidata determinano, in ogni caso, una variazione positiva del reddito proprio, dalla quale scaturisce una maggiore imposta dovuta e accertata. Ciò in quanto la perdita o il reddito dichiarato dalla società non è più nella disponibilità della consolidata in quanto trasferito alla *fiscal unit*.

Le perdite del consolidato, sia quelle del periodo d’imposta oggetto di rettifica sia quelle ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi dell’articolo 84 del TUIR, potranno essere computate in diminuzione dai maggiori redditi accertati, a seguito della presentazione da parte della consolidante di apposita istanza, così come disciplinato dal comma terzo

⁷ Il richiamo è alla risoluzione 8 marzo 2007, n. 36, in merito alla rettifica di consolidamento per il *pro rata* patrimoniale, ed alla risoluzione 9 luglio 2007, n. 160, in tema di rettifica di consolidamento correlata ai dividendi.

dell'articolo 40-*bis* e secondo i termini e le modalità illustrati nel prosieguo della presente circolare.

Per tali ragioni, con l'atto unico, contestualmente alla rettifica del reddito della singola consolidata, è determinata altresì la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale. Gli interessi e le sanzioni correlati al tributo così accertato sono, rispettivamente, liquidati ed irrogate nel medesimo atto unico, emesso nei confronti tanto della consolidata, il cui reddito è oggetto di rettifica, quanto della consolidante (ove diversa dalla società la cui posizione reddituale individuale sia oggetto di rettifica)⁸.

Al fine di assicurare coerenza con i principi previsti dall'articolo 127 del TUIR in termini di responsabilità solidale tra società consolidata e consolidante, per le maggiori imposte, interessi e sanzioni, l'atto unico deve essere notificato alla consolidata ed alla consolidante. In tal modo, peraltro, si assicura a entrambi i soggetti, oltre all'esercizio dei diritti di tutela giurisdizionale avverso l'atto unico, anche la possibilità di accedere alla definizione dello stesso, ovvero agli istituti dell'adesione e della conciliazione giudiziale.

In merito alla notifica dell'atto si rammenta che, secondo quanto previsto dall'articolo 119, comma 1, lettera c), del TUIR, la consolidata elegge domicilio presso la società od ente controllante⁹: con riguardo alla consolidata, pertanto, l'atto unico è notificato presso il domicilio eletto.

Come confermato in via ricognitiva dal comma quinto dell'articolo 40-*bis*, fino alla scadenza del termine per l'esercizio dei poteri di accertamento di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600/1973, possono susseguirsi diversi atti unici, relativi alla medesima *fiscal unit*, che accertino, in successione temporale, le

⁸ Ne segue che l'ufficio competente per la consolidante non deve più necessariamente procedere ad irrogare alla consolidata le sanzioni, con apposito atto di contestazione, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, secondo quanto previsto dalla circolare 31 ottobre 2007, n. 60, in vigore del precedente schema del doppio livello accertativo.

⁹ Si rammenta che l'elezione di domicilio è irrevocabile fino al termine del periodo di decadenza dell'azione di accertamento o di irrogazione delle sanzioni relative all'ultimo esercizio il cui reddito è stato incluso nella dichiarazione del consolidato modello CNM.

maggiori imposte riferite al reddito complessivo globale, in conseguenza delle rettifiche dei redditi delle singole società consolidate del gruppo.

Inoltre, si precisa che è possibile reiterare l'atto unico nei confronti di una stessa consolidata già precedentemente accertata, al ricorrere dei requisiti previsti dal citato articolo 43, nonché qualora la precedente attività accertativa sia stata svolta ai sensi dell'articolo 41-*bis* del medesimo decreto.

3.4. La definizione del procedimento accertativo

Nella logica sottesa all'introduzione di un atto unico e alla solidarietà tra la consolidata (il cui reddito è oggetto di rettifica) e la consolidante, l'ultimo periodo del secondo comma dell'articolo 40-*bis* prevede che la definizione dell'atto da parte di uno dei coobbligati estingua l'obbligazione.

In altri termini, sia la consolidata sia la consolidante possono fruire dell'istituto dell'acquiescenza, previsto dall'articolo 15 del d.lgs. n. 218/1997: il pagamento effettuato da uno di essi libera anche l'altro soggetto.

In caso di rateazione degli importi dovuti per acquiescenza¹⁰, si rappresenta quanto segue:

- le rate sono considerate validamente pagate, indipendentemente dal fatto che il soggetto che le ha versate sia la consolidata o la consolidante;
- qualora la dilazione debba essere assistita da garanzia, per il combinato disposto dell'articolo 15, secondo comma, e dell'articolo 8, secondo comma, del d.lgs. n. 218/1997, quest'ultima potrà essere prodotta sia dalla società che ha provveduto al versamento sia dall'altro coobbligato;
- nel caso in cui per la dilazione di pagamento non sia prevista la presentazione di garanzia, l'eventuale omesso versamento delle rate successive comporta l'iscrizione a ruolo e la riscossione coattiva a carico sia della consolidata che

¹⁰ I medesimi principi si applicano anche per le ipotesi di rateazione nell'ambito delle altre tipologie di definizione, come dettagliatamente descritto nella Parte II della presente circolare.

della consolidante, entrambe obbligate in solido, a norma dell'articolo 127 del TUIR, in ordine alle imposte accertate, interessi e sanzioni.

La definizione delle sole sanzioni da parte di uno dei soggetti destinatari dell'atto unico, a norma dell'articolo 17, secondo comma, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, non esclude comunque che l'altro soggetto provveda, nel termine di legge, al versamento dell'importo dovuto a titolo di imposta e interessi, definendo in tal modo *in toto* l'atto unico.

Nell'eventualità in cui, per errore, sia la consolidata che la consolidante provvedano al versamento degli importi dovuti in base all'atto unico, trova applicazione l'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nei confronti del soggetto che erroneamente duplica il versamento con il quale è stato definito l'atto.

3.5. Le rettifiche che non sono oggetto di atto unico

Rimangono esclusi dalla nuova procedura di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato di cui al comma 2 dell'articolo 40-*bis* e, conseguentemente, dalla definizione in adesione unica ai sensi dell'articolo 9-*bis*, gli atti che non hanno ad oggetto le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto partecipante alla *fiscal unit* (ivi compresa la consolidante per i redditi propri).

Si tratta delle seguenti fattispecie, descritte più in dettaglio nei successivi paragrafi:

- rettifiche effettuate sia sulla dichiarazione della società consolidata sia sulla dichiarazione del consolidato (modello CNM), in ipotesi diverse da quelle per cui è previsto l'atto unico (paragrafo 3.5.1.);
- rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato modello CNM (paragrafo 3.5.2.);

- rettifiche riguardanti esclusivamente la dichiarazione modello UNICO della consolidata relativamente alle eccedenze e ai crediti d'imposta dichiarati e non trasferiti al consolidato (paragrafo 3.5.3.).

3.5.1. Rettifiche effettuate sia sulla dichiarazione della società consolidata sia sulla dichiarazione del consolidato (modello CNM), in ipotesi diverse da quelle per cui è previsto l'atto unico

Tali fattispecie attengono a rettifiche di tipo sostanziale che hanno ad oggetto dati ed elementi trasferiti dalla singola consolidata alla dichiarazione di gruppo, diversi dal reddito complessivo proprio di ciascun soggetto partecipante al consolidato¹¹.

Si ricomprendono in tale ipotesi le rettifiche sostanziali relative a detrazioni, ritenute e crediti d'imposta dichiarati dalle singole società del gruppo e da queste trasferiti al consolidato. Sono ivi annoverate anche le rettifiche sostanziali relative a crediti d'imposta (di cui all'articolo 165 del TUIR), determinati e liquidati dalla consolidante nel modello CNM, per effetto delle imposte pagate all'estero sui redditi ivi prodotti dalle singole consolidate¹².

In tali casi occorre procedere distintamente all'accertamento nei confronti della consolidata (o della stessa consolidante che ha apportato i dati e gli elementi oggetto di contestazione), al fine di rettificare gli importi trasferiti, e conseguentemente anche all'accertamento nei confronti della consolidante per rettificare il modello CNM.

La competenza all'emissione dei suddetti atti è determinata secondo le regole ordinarie¹³ applicabili in relazione a ciascuno dei soggetti interessati.

¹¹ Come diffusamente riportato sopra, le rettifiche che hanno ad oggetto questi ultimi trovano la loro sede propria nell'atto unico.

¹² Non rientrano invece in tale ipotesi le rettifiche dei redditi prodotti all'estero i quali concorrono alla determinazione dell'imponibile dei soggetti partecipanti al consolidato. Pertanto, poiché tali redditi confluiscono nel reddito complessivo proprio di ciascun partecipante al consolidato, le relative rettifiche sono effettuate con l'atto unico.

¹³ Ai sensi dell'articolo 31 del d.P.R. n. 600/1973 e dell'articolo 27, commi 13 e 14, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

In considerazione della solidarietà prevista dall'articolo 127 del TUIR, ciascuno dei due suddetti atti dovrà essere notificato sia alla società consolidata nel domicilio eletto presso la consolidante (articolo 119, comma 1, lettera c), del TUIR¹⁴), che alla stessa consolidante.

Ai sensi dell'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472¹⁵, l'ufficio competente nei confronti della consolidante provvede all'irrogazione delle sanzioni.

Trattandosi di atti distinti, ma attinenti ad una medesima pretesa tributaria, gli uffici, ove possibile, avranno cura di notificare gli atti contestualmente o comunque in tempi ragionevolmente ravvicinati. Ciò al fine di assicurare una gestione efficace e coerente dei suddetti atti nelle fasi successive alla notifica degli stessi (adesione, contenzioso, riscossione, ecc.).

Qualora all'emissione e alla successiva gestione dei suddetti atti siano deputati uffici differenti, in ragione della diversa competenza all'accertamento sulla consolidata e sulla consolidante, sarà cura degli uffici interessati coordinare le proprie attività al fine di assicurare, ove possibile, la contestuale notifica degli atti e una gestione armonizzata degli stessi.

In coerenza con le finalità sopra esposte, gli uffici avranno cura di non cumulare in un unico atto di accertamento nei confronti della consolidante, più rettifiche operate nei confronti di diverse consolidate.

3.5.2. *Rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato modello CNM*

Appartengono alle rettifiche relative al solo modello CNM quelle enunciate nel quarto comma dell'articolo 40-bis, il quale prevede che “*le attività*

¹⁴ Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 119, comma 1, lettera c), del TUIR, l'opzione per il consolidato è condizionata all' “*elezione di domicilio da parte di ciascuna controllata presso la società o ente consolidante ai fini della notifica degli atti e provvedimenti relativi ai periodi d'imposta per i quali è esercitata l'opzione prevista dall'articolo 117*”.

¹⁵ “*La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono*” (articolo 16, comma 1, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).

di controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato e le relative rettifiche diverse da quelle di cui al comma 2, sono attribuite all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente nei confronti della società consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione”.

Si tratta, pertanto, delle rettifiche della dichiarazione del consolidato che non scaturiscono da accertamenti dei redditi propri delle singole società consolidate, ivi compresa la consolidante, ovvero non conseguono a liquidazioni o accertamenti effettuati nei confronti delle consolidate per elementi trasferiti al consolidato. Rientrano, ad esempio, in tali fattispecie:

- le rettifiche relative al controllo formale della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-ter del d.P.R. n. 600/1973: tale controllo, come nel sistema previgente, è effettuato nei confronti della sola consolidante a cui viene inviata la richiesta della documentazione relativa a oneri detraibili, ritenute e crediti d'imposta, ecc., trasferiti alla dichiarazione di gruppo. Le società consolidate devono, in ottemperanza all'articolo 121 del TUIR, fornire alla consolidante ogni necessaria collaborazione. Qualora la documentazione richiesta non venga prodotta in tutto o in parte, ovvero non sia ritenuta idonea, viene rettificato unicamente il modello CNM. Il controllo formale delle detrazioni, ritenute e crediti d'imposta dichiarati dalle singole società del gruppo e da queste trasferiti al consolidato è effettuato, pertanto, nei confronti della sola consolidante, diversamente dal controllo sostanziale sui medesimi elementi a seguito del quale, di contro, conseguono le rettifiche su entrambe le dichiarazioni (vedasi sopra paragrafo 3.5.1.);
- le rettifiche connesse alla determinazione, nella dichiarazione del consolidato, del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR, nell'ipotesi in cui la contestazione non abbia ad oggetto gli elementi comunicati dalle consolidate, ma riguardi l'errata determinazione del credito d'imposta spettante effettuata dalla consolidante nel modello CNM sulla base dei suddetti elementi.

3.5.3. Rettifiche riguardanti esclusivamente la dichiarazione della consolidata (modello Unico) relativamente alle eccedenze e ai crediti d'imposta dichiarati e non trasferiti al consolidato

Le rettifiche in oggetto sono quelle relative alle eccedenze e ai crediti d'imposta dichiarati dalla consolidata e non trasferiti al consolidato, rimasti, quindi, nella disponibilità della stessa (ad esempio, i crediti d'imposta indicati nel quadro RU per la parte non trasferita al consolidato).

In tali fattispecie, le rettifiche sono operate mediante l'emissione dell'atto impositivo nei confronti della consolidata. Ad esempio, nell'ipotesi in cui la consolidata abbia utilizzato in compensazione il credito rettificato, l'ufficio emette un atto di recupero nei confronti della stessa.

3.6. Rettifiche relative alla deducibilità degli interessi passivi e altri oneri assimilati

La molteplicità delle possibili rettifiche aventi ad oggetto la deducibilità degli interessi passivi e altri oneri assimilati, ai sensi dell'articolo 96 del TUIR, rende opportune ulteriori specificazioni, in quanto, a seconda delle circostanze, si rendono applicabili le regole relative all'atto unico, ovvero quelle che esulano dallo stesso così come specificate nel precedente paragrafo 3.5..

Le principali ipotesi che ordinariamente possono ricorrere sono relative alla:

- a) rettifica di maggiori interessi passivi e oneri assimilati non deducibili rispetto a quelli portati in abbattimento del reddito complessivo di gruppo, ai sensi dei commi 7 e 8, dell'articolo 96 del TUIR, nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato (o virtualmente partecipanti al consolidato) presentino un ROL capiente. Il recupero di tali componenti negativi, indebitamente dedotti, comporta la rettifica del reddito proprio della consolidata, da accertare, pertanto, tramite l'atto unico;
- b) rettifica del ROL eccedente trasferito al consolidato e utilizzato per la deduzione, ai sensi del comma 7 dell'articolo 96 del TUIR, degli interessi

passivi ed oneri assimilati generatisi in capo ai soggetti partecipanti al consolidato e da questi non dedotti. Si tratta di un'ipotesi diversa rispetto alla precedente, in quanto la rettifica dell'importo del ROL trasferito dalla consolidata ha determinato, nella dichiarazione del consolidato, un'indebita deduzione di maggiori interessi o oneri assimilati effettuata per masse.

In tal caso occorre, pertanto, emettere un atto nei confronti della consolidata con il quale viene rettificato l'importo del ROL trasferito al consolidato, e un separato atto riferito alla dichiarazione del consolidato (modello CNM) nel quale è recuperata l'indebita deduzione, sulla base delle indicazioni fornite nel paragrafo 3.5.1.;

- c) rettifica degli interessi passivi dedotti ai sensi del comma 5-*bis*, secondo periodo, dell'articolo 96 del TUIR. Per i soggetti finanziari, bancari e assicurativi che optano per il consolidato, è prevista la deducibilità integrale degli interessi passivi infragruppo limitatamente a quelli che trovano capienza negli interessi a favore di soggetti estranei al gruppo¹⁶.

Anche in tale ipotesi, la deduzione avviene, nel modello CNM, per masse, mediante contrapposizione complessiva di interessi passivi nei confronti dei soggetti partecipanti e nei confronti dei soggetti estranei. In tale fattispecie si segue il procedimento di cui al punto b);

- d) riqualificazione in altre componenti negative non deducibili degli interessi passivi ed oneri assimilati trasferiti al consolidato. Si tratta di una rettifica del reddito complessivo proprio della società consolidata, pertanto, occorre procedere con atto unico secondo quanto previsto al precedente punto a);
- e) rettifica relativa alla deducibilità degli interessi passivi ed oneri assimilati o all'ammontare utilizzabile del ROL, nelle ipotesi in cui tali elementi non siano trasferiti al consolidato, in quanto pregressi all'esercizio dell'opzione ovvero in quanto utilizzati da parte della società consolidata. Tali rettifiche si

¹⁶ Per approfondimenti si rinvia alle circolari del 22 luglio 2009, n. 37 e del 21 aprile 2009, n. 19.

riferiscono al reddito complessivo proprio della consolidata e sono, pertanto, accertate con atto unico.

4. L'adesione unica

Le modifiche al procedimento di accertamento nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, introdotte dall'articolo 35 del Decreto Legge 78, riguardano anche le procedure di accertamento con adesione aventi ad oggetto le rettifiche previste dal comma 2 dell'articolo 40-bis¹⁷.

In particolare, nel d.lgs. n. 218/1997, è stato aggiunto il citato articolo 9-bis che al comma 1 recita: *“Al procedimento di accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche previste dal comma 2 dell'articolo 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, partecipano sia la consolidante che la consolidata interessata dalle rettifiche, innanzi all'ufficio competente di cui al primo comma dell'articolo 40-bis stesso, e l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona qualora gli adempimenti di cui all'articolo 9 del presente decreto siano posti in essere anche da parte di uno solo dei predetti soggetti”*.

Come già evidenziato, la *ratio* sottostante alla previsione dell'atto unico per le rettifiche del reddito proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato nazionale è quella di garantire la partecipazione alle varie fasi del procedimento di accertamento da parte di tutti i soggetti aderenti al consolidato interessati dalle rettifiche, in modo da assicurare altresì un adeguato grado di trasparenza nell'attività di controllo nei confronti del contribuente e, al tempo stesso, una maggiore semplicità ed efficienza dell'azione accertatrice.

In quest'ottica è stato previsto che le procedure di accertamento con adesione disciplinate dal citato d.lgs. n. 218/1997, si svolgano anch'esse nell'ambito di un unico procedimento amministrativo, incardinato presso

¹⁷ Resta immutato invece il procedimento di accertamento con adesione, per quanto concerne il controllo riferito alle imposte IVA, IRAP, ritenute ed imposte sostitutive, effettuato nei confronti della sola consolidata dall'ufficio competente per la stessa.

l'ufficio competente per l'emissione dell'atto unico, cui possono partecipare, contestualmente ma anche disgiuntamente, sia la consolidante che la consolidata interessata dalle rettifiche.

La previsione di un unico procedimento di adesione costituisce conseguenza diretta dell'introduzione dell'atto unico e risponde alla logica di garantire una paritaria partecipazione di entrambi i soggetti a tutte le fasi del controllo sostanziale. In merito si segnala che, tra i benefici connessi allo svolgimento del procedimento innanzi ad un unico ufficio, vi è quello di evitare che sulla medesima pretesa si pongano in essere comportamenti disomogenei da parte di diversi uffici finanziari; inoltre, la possibile contestuale partecipazione della consolidante e della consolidata agevola una definizione condivisa della questione da parte di tutti i contribuenti interessati dalle contestazioni.

Sotto tale specifico profilo, tuttavia, per assicurare una maggiore efficienza dell'attività accertatrice e per garantire al contempo margini di flessibilità a beneficio dei contribuenti, la novella legislativa prevede che l'atto di adesione possa essere sottoscritto anche da una sola delle parti interessate, e che la procedura si perfezioni qualora gli adempimenti a tal fine previsti siano posti in essere da una sola di esse.

Tale previsione è coerente con il principio contenuto nel comma 2 dell'articolo 40-*bis*, secondo cui il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico, sia da parte della consolidante che da parte della consolidata, estingue l'obbligazione tributaria.

In tal modo, nonostante la procedura di adesione sia aperta alla contestuale partecipazione della consolidante e della consolidata, la definizione, anche unilaterale dell'atto, produce in ogni caso i suoi effetti su entrambi i soggetti interessati.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della nuova procedura, si sottolinea che la stessa ha ad oggetto esclusivamente le rettifiche

del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato (sia esso consolidante che consolidata) per le quali è prevista l'emissione dell'atto unico (a tal proposito si veda il paragrafo 3.2.) .

Diversamente, come chiarito al paragrafo 3.5., restano escluse dall'ambito di applicazione della procedura prevista dal citato articolo 9-*bis* le rettifiche, diverse da quelle di cui al comma 2 dell'articolo 40-*bis*, aventi ad oggetto i dati contenuti nella dichiarazione dei redditi del consolidato che, ai sensi dell'articolo 40-*bis*, comma 4, sono di esclusiva spettanza dell'ufficio competente nei confronti della società o ente consolidante.

Rimangono altresì escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 9-*bis* le rettifiche per le quali occorre procedere distintamente all'accertamento nei confronti della consolidata e della consolidante (si veda il paragrafo 3.5.).

4.1. Le modalità di adesione

Il procedimento disciplinato dall'articolo 9-*bis* trova applicazione in tutte le ipotesi di accertamento con adesione previste dal medesimo decreto. Si tratta in particolare del:

- i. procedimento di accertamento con adesione avviato ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997, a seguito della notifica dell'atto unico;
- ii. procedimento di accertamento con adesione avviato ai sensi dell'articolo 5, comma 1, o dell'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997, anteriormente alla notifica dell'atto unico;
- iii. adesione ai contenuti dell'invito ai sensi dell'articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997;
- iv. adesione ai verbali di constatazione prevista dall'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997.

Come chiarito in precedenza, al procedimento di accertamento con adesione, che si svolge innanzi all'ufficio competente nei confronti della

consolidata, possono partecipare entrambi i soggetti interessati dalle contestazioni.

A tali fini, nel Provvedimento sono state previste le modalità attraverso le quali, in ciascuno dei procedimenti sopra indicati, è garantita la partecipazione al contraddittorio dei predetti soggetti (per la cui analitica trattazione si rimanda ai successivi paragrafi da 8 a 11).

Ancorché la partecipazione alla procedura di adesione sia garantita alla consolidante e alla consolidata, la presenza di entrambi i soggetti non è condizione necessaria per il perfezionamento della definizione: l'impugnazione dell'atto da parte di uno solo di essi non comporta rinuncia all'istanza di accertamento con adesione per l'altro soggetto, così come l'atto di adesione, sottoscritto da una sola delle parti interessate, si perfeziona qualora siano posti in essere gli adempimenti a tal fine previsti.

Infine, occorre sottolineare che, anche nell'ambito di ciascuno dei procedimenti sopra indicati, la consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche le perdite di periodo del consolidato non ancora utilizzate (attraverso la presentazione telematica di apposita istanza). Come sarà dettagliatamente descritto nella seconda parte della presente circolare, in caso di presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite, variano le modalità e i termini del procedimento di accertamento con adesione.

4.2. Il perfezionamento dell'adesione

Il citato principio contenuto nel comma 2 dell'articolo 40-*bis*, secondo cui il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico, sia da parte della consolidante sia da parte della consolidata, estingue l'obbligazione tributaria, trova applicazione anche nell'ambito della procedura di accertamento con adesione di cui all'articolo 9-*bis*.

La novella legislativa prevede che l'atto di adesione sottoscritto anche da una sola delle parti interessate, si perfeziona qualora gli adempimenti di cui all'articolo 9 del d.lgs. n. 218/1997 siano posti in essere da una sola di esse.

Di conseguenza, nelle ipotesi previste dall'articolo 6, comma 2 (adesione a seguito di notifica di atto unico), dall'articolo 5, comma 1, o dall'articolo 6, comma 1 (adesione anteriore alla notifica dell'atto unico), la definizione si perfeziona qualora, entro venti giorni dalla redazione dell'atto di adesione, anche una sola delle parti interessate (consolidante o consolidata) provveda al versamento delle somme dovute con le modalità previste dall'articolo 8, comma 1 (versamento integrale) o articolo 8, comma 2 (versamento della prima rata e, nei casi previsti, prestazione della garanzia) del citato decreto legislativo.

Nell'ipotesi prevista dall'articolo 5, comma 1-*bis* (adesione ai contenuti dell'invito), la procedura si perfeziona quando anche una sola delle parti interessate presti adesione ai contenuti dell'invito mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute (o della prima rata) entro il quindicesimo giorno antecedente alla data fissata per la comparizione.

Nella particolare ipotesi in cui, nell'ambito della suddetta procedura, sia stata presentata istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento, la procedura si perfeziona quando, a seguito della comunicazione di adesione anche da parte di uno solo dei soggetti interessati, unitamente alla presentazione dell'istanza per lo scomputo delle perdite da parte della consolidante, l'ufficio procede alla notifica degli esiti della rideterminazione dell'eventuale maggiore imposta dovuta. In tale ipotesi il versamento della prima o unica rata deve, invece, essere effettuato entro il quindicesimo giorno successivo alla notifica di tale atto (senza prestazione di garanzie in caso di pagamento rateale).

Infine, in caso di adesione ai verbali di constatazione di cui all'articolo 5-*bis* la definizione si perfeziona quando, a seguito della comunicazione di adesione al verbale, anche da parte di uno solo dei soggetti interessati, l'ufficio

procede alla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale. In questo caso le somme dovute devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8 del d.lgs. n. 218/1997, senza prestazione di garanzie in caso di pagamento rateale.

Per quanto concerne gli effetti del mancato perfezionamento della definizione in adesione, gli adempimenti dell'ufficio variano in relazione ai diversi procedimenti previsti dal d.lgs. n. 218/1997:

- nelle ipotesi di procedimenti attivati su istanza del contribuente ai sensi dell'articolo 6, comma 2, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio o definitivo, degli importi scaturenti dall'atto unico già notificato, che conserva la sua efficacia per il mancato perfezionamento dell'adesione;
- nei casi di procedimenti attivati dall'ufficio ai sensi degli articoli 5, comma 1 o dal contribuente ai sensi dell'articolo 6, comma 1, l'ufficio procede alla notifica dell'atto unico;
- nelle ipotesi di cui all'articolo 5-bis, la procedura si perfeziona con la notifica dell'accertamento parziale e, in caso di mancato pagamento delle somme dovute, l'ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme, a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- in caso di adesione ai contenuti dell'invito, ai sensi dell'articolo 5, comma 1-bis, il procedimento si perfeziona con la presentazione della relativa comunicazione di adesione con allegato versamento delle somme dovute (o della prima rata), mentre qualora vi sia richiesta di computo in diminuzione delle perdite, mediante presentazione telematica del Modello IPEC, il perfezionamento avviene con la notifica dell'esito della rideterminazione. In tale ultima ipotesi, in caso di mancato pagamento delle somme dovute, l'ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme (nella prima ipotesi, invece, solo relativamente a eventuali

rate successive non versate), a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Infine, qualora la consolidante abbia presentato istanza di computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili, in caso di mancato perfezionamento del procedimento di adesione, l'ufficio tiene comunque conto della suddetta istanza, ai fini del calcolo del maggior imponibile e della conseguente maggiore imposta dovuta.

Per una compiuta descrizione degli adempimenti cui è tenuto l'ufficio in caso di presentazione dell'istanza per lo scomputo delle perdite in sede di adesione, si rinvia alla seconda parte della presente circolare.

5. L'istanza per lo scomputo delle perdite

Come sopra accennato, il comma 3 dell'articolo 40-*bis* ha introdotto la facoltà per la società o ente consolidante di chiedere, tramite apposita istanza, che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche di cui al comma 2 dell'articolo 40-*bis*, le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Con il Provvedimento sono stati stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza *de qua*, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente.

L'introduzione della facoltà di cui sopra si accompagna all'abrogazione, ad opera del comma 3 del richiamato articolo 35 del Decreto Legge 78, del secondo periodo del comma 2 dell'articolo 9 del D.M. 9.6.2004, il quale così recitava: *“La rettifica del reddito complessivo di ciascun soggetto che ha esercitato l'opzione di cui all'art. 117 del testo unico è imputata alle perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato, fino a concorrenza del loro importo”*.

Al riguardo, giova rammentare che, la circolare 20 dicembre 2004, n. 53 aveva chiarito che, in base a una lettura sistematica della predetta disposizione

attualmente abrogata, era previsto il riconoscimento “automatico” delle perdite del consolidato in diminuzione del maggior reddito complessivo accertato in capo a ciascun soggetto partecipante alla *fiscal unit*.

In virtù delle modifiche introdotte dall’articolo 35 del Decreto Legge 78, alla suddetta modalità di scomputo delle perdite si sostituisce un sistema opzionale che pone esclusivamente in capo alla consolidante (in quanto solo questa può disporre delle perdite trasferite al consolidato) la facoltà di chiedere di computare le perdite residue del gruppo in diminuzione dai maggiori imponibili accertati nei confronti delle società partecipanti al consolidato.

Al fine di attivare la procedura in commento, il richiamato comma 3 dell’articolo 40-*bis* dispone che la consolidante è tenuta a presentare un’apposita istanza entro il termine per la proposizione del ricorso previsto dall’articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La presentazione dell’istanza comporta la sospensione del predetto termine per l’impugnazione dell’atto, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta giorni. A seguito della presentazione dell’istanza, da inoltrarsi in via telematica, l’ufficio competente procede al ricalcolo dell’eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l’esito alla consolidata e alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell’istanza stessa.

Tale facoltà, ai sensi dell’articolo 9-*bis*, è riconosciuta anche in sede di accertamento con adesione avente ad oggetto le rettifiche per le quali è previsto l’atto unico. Il primo periodo del comma 2 del suddetto articolo 9-*bis* stabilisce, infatti, che la consolidante può chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Per le modalità e i termini di presentazione dell’istanza di scomputo delle perdite, in rapporto alle varie ipotesi di adesione, nonché per i relativi adempimenti dell’ufficio competente, si rinvia alla seconda parte della presente circolare.

5.1. Le perdite oggetto dell'istanza

Il Provvedimento, con il quale è stato approvato il modello per l'istanza *de qua* con le relative istruzioni, ha specificato, nel dettaglio, quali perdite del consolidato possono essere richieste in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche operate nei confronti delle società partecipanti alla *fiscal unit*.

In particolare, il punto 2.3 del Provvedimento precisa che tali perdite sono quelle “...di periodo del consolidato non utilizzate alla data di presentazione del Modello. Per perdite di periodo del consolidato devono intendersi sia le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, sia quelle ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi dell'art. 84 del TUIR. Si scomputano prioritariamente le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica”.

Pertanto, possono essere utilizzate ai presenti fini non solo le eventuali perdite del consolidato realizzate nel periodo d'imposta oggetto di rettifica, ma anche quelle pregresse, maturate in costanza di opzione per la tassazione di gruppo che, al termine del predetto periodo d'imposta, risultino ancora utilizzabili ai sensi dell'articolo 84 del TUIR e che, pertanto, hanno trovato esposizione nel quadro CS della relativa dichiarazione dei redditi del consolidato modello CNM. Non rilevano, invece, le perdite eventualmente realizzate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica.

Resta inteso, dunque, che possono essere utilizzate anche quelle perdite per le quali il periodo d'imposta in argomento rappresenti l'ultimo periodo di utilizzabilità delle stesse, ai sensi del richiamato articolo 84 del TUIR, non assumendo alcuna rilevanza il fatto che dette perdite risultino non più riportabili nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica.

Giova rammentare la precisazione contenuta nell'ultimo periodo del richiamato punto 2.3. del Provvedimento, laddove viene stabilito che devono essere scomputate prioritariamente le perdite realizzate nel periodo d'imposta oggetto di rettifica. Tale previsione mira a ripristinare la situazione che si sarebbe

realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta. In tale ipotesi, infatti, il maggior reddito accertato dall'amministrazione finanziaria, qualora fosse stato dichiarato *ab origine*, sarebbe confluito nella sommatoria dei redditi e delle perdite trasferiti alla *fiscal unit* e avrebbe trovato, quindi, prioritaria compensazione con l'eccedenza negativa di periodo realizzata a livello di consolidato e, solo per l'eventuale quota residua, con le perdite pregresse realizzate dal gruppo stesso.

Il richiamato punto 2.3. del Provvedimento stabilisce, altresì, che le perdite del consolidato che è possibile chiedere in diminuzione sono quelle di periodo (come sopra definite) non utilizzate alla data di presentazione dell'istanza *de qua*. Pertanto, al fine di individuare l'esatto ammontare delle perdite scomputabili, occorre sottrarre dalle perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica, quelle utilizzate successivamente fino alla data di presentazione della predetta istanza.

In particolare, secondo quanto disposto dal punto 2.4. del Provvedimento, si considerano utilizzate alla data di presentazione del Modello IPEC:

- a) le perdite che, ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, sono state scomutate nelle dichiarazioni dei redditi del consolidato relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica;
- b) le perdite attribuite alle società che le hanno prodotte, in ipotesi di mancato rinnovo o interruzione parziale dell'opzione per il consolidato, ovvero attribuite alle società che le hanno prodotte o rimaste in capo alla consolidante, in caso di mancato rinnovo o interruzione totale della tassazione di gruppo, ai sensi degli articoli 124 e 125 del TUIR;
- c) le perdite già utilizzate mediante presentazione di precedenti Modelli IPEC ai sensi dei richiamati comma 3 dell'articolo 40-*bis* e comma 2 dell'articolo 9-*bis*;

d) le perdite rettificate o scomutate a seguito di precedenti atti impositivi diversi da quelli che danno luogo all'utilizzo di perdite mediante la presentazione del Modello IPEC.

Da quanto precisato al punto b) del suddetto elenco, giova osservare che in caso di interruzione o mancato rinnovo dell'opzione riguardante l'intero perimetro di consolidamento, la procedura di scomputo delle perdite qui in esame non potrà trovare applicazione, in quanto in tale eventualità tutte le perdite prodotte in costanza di consolidato sono attribuite alle società che le hanno prodotte ovvero permangono nella esclusiva disponibilità della *ex* consolidante, secondo gli accordi di consolidamento all'uopo pattuiti e, pertanto, non possono essere utilizzate ai presenti fini.

Con riferimento alle perdite *“rettificate o scomutate a seguito di precedenti atti impositivi diversi da quelli che danno luogo all'utilizzo di perdite mediante la presentazione del Modello”*, di cui al punto d), si fa presente che trattasi delle perdite rettificate ovvero utilizzate a scomputo del maggior reddito complessivo globale del gruppo, ad esempio, a seguito di atti impositivi emanati secondo le regole previgenti, basate sul cosiddetto doppio livello di accertamento.

A tale riguardo, si osserva che nell'ipotesi in cui le perdite realizzate dal consolidato siano ridotte in conseguenza di atti di accertamento diversi dall'atto unico, emanati a rettifica della dichiarazione di gruppo, ai sensi del comma 4 dell'articolo 40-*bis*, dette perdite non potranno essere utilizzate ai fini della presente procedura, a prescindere dal fatto che i suddetti atti siano o meno definitivi.

5.2. Presentazione dell'istanza

I titoli II e III del Provvedimento descrivono le modalità e i termini di presentazione dell'istanza in commento, oltre che i conseguenti adempimenti dell'ufficio competente.

In particolare, il punto 4.1. del Provvedimento stabilisce che la consolidante presenti il Modello IPEC per via telematica¹⁸, direttamente, qualora abilitata a Entratel o Fisconline, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-*bis* e 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Il punto 4.4. del Provvedimento prevede che la consolidante debba dare notizia alla consolidata dell'avvenuta presentazione del Modello IPEC, ciò al fine di rendere edotto tale ultimo soggetto circa l'avvenuta richiesta di scomputo delle perdite del consolidato dal maggiore imponibile accertato in capo allo stesso.

Per quanto riguarda, infine, i termini di presentazione dell'istanza *de qua*, gli stessi sono distintamente individuati nel Provvedimento a seconda dell'ipotesi per la quale si chiede l'utilizzo in diminuzione delle perdite. Sul punto, si fornisce in questa sede una sintetica elencazione dei predetti termini con riserva di una più dettagliata descrizione nel prosieguo del presente documento.

In particolare, il Modello IPEC è presentato dalla consolidante entro i seguenti termini:

- termine per la proposizione del ricorso, nell'ipotesi di notifica di atto unico di cui al comma 2 dell'articolo 40-*bis* del d.P.R. n. 600/1973;
- quindicesimo giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio, nell'ipotesi di adesione ai contenuti dell'invito a comparire, ai sensi dell'articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997;
- trentesimo giorno successivo alla data della consegna del verbale di constatazione, nell'ipotesi di adesione al verbale stesso, ai sensi dell'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997;

¹⁸ Nel punto 4.2. del Provvedimento viene specificato che la trasmissione telematica dei dati contenuti nel Modello va effettuata utilizzando esclusivamente il prodotto informatico denominato "MODELLOIPEC", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate sul sito www.agenziaentrate.gov.it.

- nel corso del contraddittorio instaurato con l'ufficio, nell'ipotesi di accertamento con adesione ai sensi degli articoli 5, comma 1, ovvero 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997.

In merito al rispetto dei termini di presentazione sopra elencati, si ritengono applicabili in questa sede le indicazioni fornite dalla circolare del Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - del 24 settembre 1999, n. 195. In base a tale documento di prassi, devono considerarsi tempestive le istanze trasmesse entro i termini previsti, ma scartate dal servizio telematico, purché ritrasmesse entro i cinque giorni lavorativi successivi alla data di emissione della comunicazione dell'Agenzia delle entrate, che attesti il motivo dello scarto.

5.3. Il modello per l'istanza

Il Modello IPEC è composto dal frontespizio, in cui devono essere riportati gli estremi dell'atto contenente la pretesa fiscale (atto unico, processo verbale, ecc.) nonché quelli relativi alla consolidante istante e da due quadri (US e UP) ove vengono indicati i dati relativi alle perdite disponibili e di cui si chiede l'utilizzo a scomputo del maggior imponibile accertato/definito.

In particolare, nel quadro US il contribuente deve "ricostruire" la situazione delle perdite del consolidato, fornendo un'analitica esposizione:

- i. delle perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica (tenendo conto anche di eventuali rettifiche operate in sede di liquidazione della dichiarazione *ex* articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973);
- ii. della parte delle suddette perdite utilizzate fino alla data di presentazione del Modello IPEC, secondo le modalità elencate nel punto 2.4. del Provvedimento;
- iii. delle perdite disponibili ai presenti fini (pari alla differenza tra l'ammontare delle perdite di cui al punto i. e quelle di cui al punto ii.);
- iv. dell'ammontare delle perdite richieste a scomputo del maggiore imponibile.

Il quadro UP del Modello IPEC svolge una funzione complementare rispetto al precedente, in quanto nello stesso viene chiesto di specificare nel dettaglio l'ammontare delle predette perdite residue (al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica) che sono state:

- attribuite alle società che le hanno prodotte, nei casi di mancato rinnovo o interruzione della tassazione di gruppo;
- utilizzate mediante presentazione di precedenti istanze.

In particolare, le suddette perdite devono essere indicate distintamente in funzione dell'anno di attribuzione/utilizzo e del soggetto a cui sono state attribuite o per il quale sono state utilizzate¹⁹.

5.4. Il riscontro delle perdite utilizzabili e l'indisponibilità delle perdite richieste

A seguito della presentazione del Modello IPEC, l'ufficio competente è tenuto ad effettuare il riscontro dell'utilizzabilità delle perdite richieste.

Detto riscontro si articola in una serie di controlli consecutivi atti a verificare sia l'esistenza delle suddette perdite, sia i successivi utilizzi effettuati secondo le modalità elencate al punto 2.4. del Provvedimento.

In via preliminare, l'ufficio verifica la corrispondenza tra le perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica indicate nel Modello IPEC, con quelle riportate nella dichiarazione dei redditi del consolidato, modello CNM, relativa allo stesso periodo d'imposta. A tal fine, si sottolinea che occorre tenere conto anche di eventuali rettifiche rispetto a quanto originariamente dichiarato dal contribuente, sia se da questo effettuate (es. dichiarazione integrativa ai sensi dei commi 8 o 8-bis dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica n. 322/1998) sia se operate dall'amministrazione

¹⁹ La corretta compilazione del quadro UP comporta che la somma dei dati ivi riportati corrisponda con quanto esposto nel quadro US.

finanziaria (es. liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973).

Si ritiene che tale controllo debba limitarsi ad un mero riscontro “cartolare” circa l'effettiva indicazione delle suddette perdite nella dichiarazione annuale di gruppo, senza peraltro entrare nel merito in ordine ad ogni valutazione riguardante l'effettiva spettanza, dal punto di vista sostanziale, delle perdite dichiarate.

Successivamente, l'ufficio procede a verificare se le perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica siano state utilizzate nei periodi d'imposta successivi e fino alla data di presentazione dell'istanza in commento.

In particolare, l'ufficio provvede a riscontrare la correttezza dei dati esposti nel Modello IPEC, al fine di individuare l'ammontare delle perdite che non risultano più disponibili, a seguito degli utilizzi dettagliatamente descritti nei punti da a) a d) del precedente paragrafo 5.1.

Riscontrate le perdite effettivamente utilizzabili, l'ufficio procede a scomputare dal maggior imponibile accertato/definito le perdite del consolidato nel limite del minore tra l'ammontare richiesto con il Modello IPEC e l'ammontare risultante dai controlli sopra descritti.

Il punto 2.5. del Provvedimento chiarisce che le perdite richieste in diminuzione mediante la presentazione dell'istanza in argomento non sono più nella disponibilità della consolidante, in quanto utilizzate.

Ne consegue che le suddette perdite non potranno più essere usate ad alcun fine dalla consolidante; in particolare, le stesse non potranno essere portate in diminuzione del reddito complessivo globale di cui all'articolo 118 del TUIR, né essere ulteriormente richieste mediante presentazione del Modello IPEC, né essere utilizzate in atti impositivi diversi da quelli che danno luogo all'utilizzo di perdite mediante la presentazione del Modello IPEC, né essere attribuite alle società che le hanno prodotte, ovvero alla consolidante, in caso di interruzione o

mancato rinnovo dell'opzione per il consolidato ai sensi degli articoli 124 e 125 del TUIR.

L'indisponibilità per la consolidante delle perdite richieste con il Modello IPEC, sussiste anche nell'ipotesi in cui venga proposto ricorso avverso l'atto unico.

Al riguardo, giova precisare che l'indisponibilità delle perdite richieste con il Modello IPEC deve considerarsi limitata alle perdite di fatto scomputate dai maggiori imponibili accertati/definiti, qualora queste risultino di ammontare inferiore rispetto a quelle richieste tramite l'istanza *de qua*. Si ipotizzi, ad esempio, il caso in cui, a seguito della notifica di atto unico, venga dapprima presentato il Modello IPEC e successivamente istanza di accertamento con adesione. In tale ipotesi, le perdite richieste in diminuzione potrebbero rivelarsi eccedenti rispetto al maggior imponibile definito in adesione, pertanto, tale parte di perdite, di fatto non utilizzata rispetto a quanto richiesto, permane nella disponibilità della consolidante.

Infine, si rammenta che le perdite richieste in diminuzione mediante la presentazione dell'istanza in argomento, non più nella disponibilità della consolidante, devono essere indicate nell'apposito rigo del quadro CS della prima dichiarazione del consolidato Modello CNM, presentata successivamente alla suddetta istanza.

PARTE II

GLI ADEMPIMENTI DEGLI UFFICI IN IPOTESI DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO IPEC NELLE VARIE FASI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO

6. Presentazione del Modello IPEC e conseguenti adempimenti degli uffici

La struttura deputata alla lavorazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite è lo stesso ufficio che emette l'atto unico, ossia quello competente nei confronti della consolidata ovvero della consolidante per i redditi propri (cfr. paragrafo 3.1.).

All'atto della presentazione dell'istanza, che come detto può avvenire solo per via telematica, l'ufficio verifica, dapprima, l'utilizzabilità delle perdite richieste, con le modalità evidenziate al precedente paragrafo 5.4., e, successivamente, scomputa le stesse dai maggiori imponibili (articolo 2 del Provvedimento).

Nei paragrafi che seguono si riportano le indicazioni relative agli adempimenti cui sono tenuti gli uffici nell'ipotesi di presentazione del Modello IPEC, distinguendo i vari casi a seconda che lo stesso sia presentato in relazione a:

- 1) notifica dell'atto unico (paragrafo 7);
- 2) procedimento di accertamento con adesione a seguito di notifica di atto unico (paragrafo 8);
- 3) procedimento di adesione anteriore alla notifica di un atto unico (paragrafo 9);
- 4) adesione ai contenuti dell'invito a comparire *ex* articolo 5, comma 1-*bis* del d.lgs. n. 218/1997 (paragrafo 10);
- 5) adesione ai verbali di constatazione ai sensi dell'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997 (paragrafo 11).

In ultimo, si riassumono i termini entro i quali l'ufficio provvede ai diversi adempimenti relativi al riscontro delle perdite, dettagliatamente descritti nei paragrafi successivi:

- comunicazione dell'esito del ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, entro sessanta giorni dalla presentazione telematica del Modello IPEC, se questo è presentato a seguito di notifica di atto unico *ex* articolo 40-*bis* (articolo 6 del Provvedimento);
- predisposizione dell'atto di accertamento con adesione, contenente la determinazione dei maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, se il Modello IPEC è presentato nel corso del contraddittorio instaurato ai sensi dell'articolo 5, comma 1 o dell'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997, ovvero se lo stesso è presentato, a seguito di notifica di atto unico, nell'ipotesi di istanza di accertamento con adesione di cui all'articolo 6, comma 2, del medesimo decreto legislativo (articoli 7 e 8 del Provvedimento);
- notifica dell'esito della rideterminazione dell'eventuale maggior imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate entro sessanta giorni dalla presentazione telematica del Modello IPEC, se questo è presentato in ipotesi di adesione ai contenuti dell'invito di cui all'articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997 (articolo 9 del Provvedimento);
- notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, contenente la determinazione dei maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, se il Modello IPEC è presentato in ipotesi di adesione ai verbali di constatazione di cui all'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997 (articolo 10 del Provvedimento).

7. Il procedimento a seguito di notifica dell'atto unico

In ipotesi di avvenuta notifica di atto unico contenente le rettifiche di cui all'articolo 40-*bis*, la società o ente consolidante può esercitare la facoltà di

chiedere il computo in diminuzione delle perdite del consolidato utilizzabili, dall'imponibile accertato nell'atto stesso.

A tal fine, la consolidante deve presentare in via telematica il Modello IPEC entro il termine per la proposizione del ricorso di cui all'articolo 21, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e pertanto entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto unico (fatto salvo l'eventuale periodo di sospensione feriale previsto dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742).

La presentazione del Modello IPEC sospende il predetto termine per l'impugnazione dell'atto unico, sia per la consolidata sia per la consolidante, per un periodo di ulteriori sessanta giorni, secondo quanto previsto dal comma 3 dell'articolo 40-*bis*.

L'ufficio competente provvede al riscontro dell'utilizzabilità delle perdite richieste in diminuzione dal maggior imponibile accertato. Tale controllo viene effettuato con le modalità descritte nel paragrafo 5.4.

In esito al suddetto riscontro, l'ufficio procede allo scomputo delle perdite dall'imponibile accertato e al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate. L'ufficio, quindi, comunica l'esito del ricalcolo alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione del Modello IPEC.

Ai sensi di quanto previsto nel punto 6.5. del Provvedimento, l'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'atto unico notificato.

A tale riguardo, si evidenzia che l'atto impugnabile è l'atto unico notificato, anche nell'ipotesi in cui le perdite riconosciute e computate in diminuzione siano inferiori alle perdite richieste e questo costituisca l'unico motivo di impugnazione dell'atto.

In ogni caso, la presentazione del Modello IPEC a seguito della notifica dell'atto unico non preclude la possibilità di presentare istanza di accertamento

con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997. Tale fattispecie è descritta nel paragrafo successivo.

8. Il procedimento di accertamento con adesione a seguito di notifica dell'atto unico

A seguito di notifica dell'atto unico, non preceduto dall'invito a comparire di cui all'articolo 5 del d.lgs. n. 218/1997, sia la consolidata che la consolidante possono formulare, anche disgiuntamente, istanza di accertamento con adesione entro i termini previsti per l'impugnazione dell'atto medesimo. Ciò emerge dal combinato disposto del comma 2 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218/1997, relativo all'istanza di accertamento con adesione, e dell'articolo 9-*bis* dello stesso decreto, che disciplina il procedimento di adesione nel consolidato nazionale.

8.1. Termini di sospensione dell'impugnazione dell'atto unico

Il procedimento di accertamento con adesione, attivato a seguito della notifica dell'atto unico, può dar luogo a due distinte ipotesi con riferimento alla presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite:

ipotesi 1 la consolidante presenta il Modello IPEC e, successivamente, la stessa o la consolidata (o entrambe) presentano istanza di accertamento con adesione;

ipotesi 2 la consolidante o la consolidata (o entrambe) presentano istanza di accertamento con adesione e, nel corso del contraddittorio, la consolidante presenta il Modello IPEC.

Nel seguito sono descritti, per ciascuna delle due ipotesi, gli effetti sulla sospensione dei termini di impugnazione dell'atto unico, senza tener conto dell'eventuale periodo di sospensione feriale prevista dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742, che ove del caso dovrà essere computato in aumento.

Nell'**ipotesi 1**, la consolidante presenta istanza di computo in diminuzione delle perdite entro il termine di proposizione del ricorso, cioè entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto unico. La presentazione del Modello IPEC sospende

per un periodo di sessanta giorni il termine per l'impugnazione dell'atto, sia per la consolidata che per la consolidante, ai sensi del comma 3, terzo periodo, dell'art. 40-*bis*. Entro il suddetto termine, ovvero in questa ipotesi entro centoventi giorni dalla notifica dell'atto, la consolidata o la consolidante (o entrambe) possono presentare istanza di accertamento con adesione ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218/1997. La presentazione dell'istanza di adesione sospende il termine dell'impugnazione dell'atto per ulteriori novanta giorni, come previsto dal successivo comma 3 dello stesso articolo 6.

Nell'**ipotesi 2**, la consolidata o la consolidante (o entrambe) presentano istanza di accertamento con adesione, ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 6, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto unico. In tal caso, il termine dell'impugnazione dell'atto si sospende per novanta giorni (ai sensi del successivo comma 3). Entro il suddetto termine, ovvero in questa ipotesi entro centocinquanta giorni dalla notifica dell'atto, la consolidante può presentare il Modello IPEC.

Il Provvedimento prevede, al punto 7.3., che in tale ultima circostanza la presentazione del Modello IPEC sospende il termine per l'impugnazione dell'atto unico, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta giorni ulteriore a quello di novanta giorni previsto a seguito della presentazione dell'istanza di adesione. La *ratio* di tale previsione risiede nel fatto che, diversamente, si manifesterebbe una disparità di trattamento tra il soggetto che presenta il Modello IPEC prima dell'istanza di adesione, rispetto a quello che dovesse presentarlo successivamente.

In entrambi i casi, pertanto, il contribuente usufruisce di un periodo di sospensione complessivo di centocinquanta giorni.

In sintesi, i termini di impugnazione dell'atto unico, tenendo conto dei diversi periodi di sospensione nelle due ipotesi sopra delineate, sono schematizzati nella tabella che segue.

Termini di impugnazione dell'atto unico

	Termine ordinario	Periodi di sospensione		Termine totale
ipotesi 1	60 giorni	Modello IPEC + 60 giorni	Istanza adesione + 90 giorni	210 giorni
ipotesi 2	60 giorni	Istanza adesione + 90 giorni	Modello IPEC + 60 giorni	210 giorni

N.B.: Fatto salvo il computo in aumento dell'eventuale periodo di sospensione feriale

8.2. *Le modalità di adesione all'atto unico e il suo perfezionamento*

In linea con il principio di unitarietà della pretesa tributaria sotteso all'introduzione dell'atto unico, anche nel caso di presentazione dell'istanza di adesione da parte di un solo soggetto, l'ufficio formula sia alla consolidata sia alla consolidante, l'invito a comparire di cui all'articolo 6, quarto comma, del d.lgs. n. 218/1997, al fine di instaurare un unico contraddittorio.

In entrambe le ipotesi di cui al paragrafo precedente, il Provvedimento, al punto 7.4. (cui fa rinvio anche il punto 6.6.), prevede che l'ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, predispone l'atto di accertamento con adesione, contenente i maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, senza tenere conto del termine di sessanta giorni per la comunicazione dell'esito del ricalcolo di cui all'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 40-bis. La *ratio* della previsione sopra descritta è ravvisabile nella circostanza che, una volta presentata istanza di adesione, il ricalcolo della maggiore imposta dovuta ha quale termine naturale quello del procedimento di adesione.

L'atto di accertamento con adesione è sottoscritto dalla consolidata e dalla consolidante (o da una sola di esse), e la definizione si perfeziona per effetto del compimento degli adempimenti di cui all'articolo 9 del d.lgs. n. 218/1997, anche se effettuati da parte di uno solo dei predetti soggetti. Tali adempimenti consistono, come noto, nel versamento entro venti giorni dalla sottoscrizione del totale importo dovuto, ovvero, nel caso di pagamento rateale, della prima rata

unitamente alla prestazione della garanzia, ove prevista, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, dello stesso decreto.

8.3. *L'impugnazione dell'atto unico in presenza di procedimento di adesione*

Secondo quanto previsto nel Provvedimento (cfr. punto 7.5.), l'impugnazione dell'atto da parte di uno solo dei soggetti interessati non implica rinuncia all'istanza di adesione per l'altro soggetto. Ciò comporta, pertanto, la prosecuzione del procedimento di adesione unicamente nei confronti del soggetto che non ha impugnato l'atto, il quale, ai sensi dell'articolo 9-bis, comma 1, ultimo periodo del d.lgs. n. 218/1997, può perfezionare l'atto di adesione ponendo in essere da solo gli adempimenti di cui all'articolo 9 dello stesso decreto, richiamati nel paragrafo precedente.

Infatti, in ipotesi di adesione (come pure in caso di acquiescenza), in forza della solidarietà passiva dell'obbligazione tributaria, la definizione della stessa da parte di uno solo dei soggetti ha effetto per entrambi, come espressamente previsto dal combinato disposto dell'articolo 9-bis, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. n. 218/1997 e dell'articolo 40-bis, comma 2, ultimo periodo, del d.P.R. n. 600/1973.

Nelle more del perfezionamento dell'adesione, l'ufficio deve comunque costituirsi nei termini di legge nel giudizio eventualmente instaurato da una delle controparti; in caso di mancato perfezionamento dell'adesione, l'ufficio prosegue la controversia secondo le modalità illustrate nel paragrafo 13.2.

In caso di perfezionamento dell'adesione, l'ufficio già costituitosi in giudizio oppure in sede di costituzione in giudizio, chiede l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, salva l'opportunità di svolgere le difese di merito in relazione a ciascuna delle questioni sollevate in giudizio dalla parte ricorrente, come si dirà nel successivo paragrafo 13.4.

8.4. Il mancato perfezionamento dell'adesione

Nel caso di mancato perfezionamento dell'adesione, l'atto unico originariamente notificato conserva la sua efficacia e l'ufficio che lo ha emesso, sulla base del Modello IPEC presentato nel corso del contraddittorio, procede, comunque, al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, computando in diminuzione dai maggiori imponibili accertati le perdite delle quali ha riscontrato l'utilizzabilità.

L'ufficio, quindi, comunica alla consolidata e alla consolidante l'esito del ricalcolo: come già chiarito, detta comunicazione non costituisce atto autonomo rispetto all'atto unico notificato.

9. Il procedimento di accertamento con adesione anteriore alla notifica di un atto unico

Le norme introdotte dall'articolo 35 del Decreto Legge 78 hanno portato una chiara semplificazione del procedimento definitorio anche nelle ipotesi in cui l'adesione intervenga, ai sensi degli articoli 5, comma 1, e 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997, prima della notifica dell'atto unico di accertamento.

Si espone nel seguito l'*iter* procedimentale relativo all'accertamento con adesione non preceduto dalla notifica di un atto unico nei confronti di soggetti aderenti al consolidato.

9.1. Avvio del procedimento di accertamento con adesione

Il procedimento di accertamento con adesione può essere attivato su iniziativa del contribuente (articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997) o dell'ufficio competente (articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997).

Si rammenta che l'ufficio competente a ricevere l'istanza o ad avviare il procedimento di adesione è il medesimo deputato ad emettere l'atto unico (cfr paragrafo 3.1.).

L'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997 stabilisce che il contribuente nei cui confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi

dell'articolo 33 del d.P.R. n. 600/1973 (e dell'articolo 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633), può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

Nell'ambito del consolidato nazionale, tale istanza può essere proposta, anteriormente alla notifica di un atto unico, sia dalla consolidata sia dalla consolidante, come stabilito nel punto 8.4. del Provvedimento.

La possibilità di presentare tale istanza di adesione da parte di entrambi i soggetti risponde alla *ratio* più volte ricordata di assicurare la partecipazione dei coobbligati a tutte le fasi del procedimento di accertamento basato sull'atto unico. Ne consegue che, a norma dell'articolo 121, comma 1, lettera c), del TUIR, è onere della consolidata nei cui confronti è stato redatto un processo verbale di constatazione, contenente rilievi accertabili con l'atto unico, portare a conoscenza della consolidante l'avvenuta consegna dello stesso.

Al fine di instaurare un unico contraddittorio, l'ufficio competente all'emissione dell'atto unico, ove ritenga di attivare il procedimento di definizione, invita a comparire entrambi i soggetti interessati, anche qualora l'istanza di adesione sia stata proposta da uno solo di essi.

Il procedimento di adesione può essere, altresì, attivato su iniziativa dell'ufficio, il quale invia, sia alla consolidante che alla consolidata, l'invito a comparire di cui all'articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 218/1997.

Si rimanda al successivo paragrafo 10 della presente circolare per gli approfondimenti relativi all'adesione ai contenuti dell'invito a comparire formulato ai sensi dell'articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997.

9.2. Svolgimento del contraddittorio, sottoscrizione e perfezionamento dell'atto di adesione

Sebbene la *ratio* dell'inoltro dell'invito a comparire sia alla consolidata che alla consolidante sia quella di favorire la partecipazione al procedimento di

adesione di tutti i soggetti interessati, lo stesso è legittimamente instaurato anche nel caso vi partecipi uno solo di essi.

Nel caso in cui il contraddittorio abbia esito positivo, l'ufficio predispone l'atto di accertamento con adesione che può essere sottoscritto dalla consolidata e dalla consolidante o da una sola di esse.

Ai sensi dell'articolo 9-bis del d.lgs. n. 218/1997 l'atto di adesione si perfeziona qualora gli adempimenti, previsti dall'articolo 9 del citato decreto, siano posti in essere anche da parte di uno solo dei predetti soggetti²⁰. Il perfezionamento dell'accertamento con adesione, da chiunque effettuato, ha effetto nei confronti sia della consolidante sia della consolidata.

9.3. Presentazione del Modello IPEC

Come già esposto in precedenza, la consolidante, anche nelle ipotesi di accertamento con adesione antecedente alla notifica dell'atto unico, ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo, come previsto dal comma 2 del menzionato articolo 9-bis.

Il Provvedimento prevede che il Modello IPEC sia presentato dalla consolidante, in via telematica, nel corso del contraddittorio, avendo quale termine naturale la conclusione dello stesso.

Secondo le modalità dettagliate nel paragrafo 5 della presente circolare, l'ufficio riscontra l'utilizzabilità delle perdite richieste dalla consolidante a scomputo del maggiore imponibile oggetto di definizione e predispone l'atto di adesione contenente i maggiori imponibili definiti, al netto delle eventuali perdite utilizzabili.

²⁰ Gli adempimenti previsti per la definizione, si rammenta, consistono nel versamento entro venti giorni dalla sottoscrizione del totale importo dovuto, ovvero, nel caso di pagamento rateale, della prima rata unitamente alla prestazione della garanzia, ove prevista, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, dello stesso decreto.

Ai sensi del punto 8.6. del Provvedimento, in caso di mancato perfezionamento della definizione, l'ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, emette l'atto unico tenendo comunque conto delle perdite richieste con il Modello IPEC presentato.

10. L'adesione ai contenuti dell'invito a comparire

Nell'ipotesi del procedimento di cui all'articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997, l'ufficio competente invia l'invito a comparire sia alla consolidata sia alla consolidante.

Tale invito contiene, tra l'altro, l'indicazione della maggiore imposta, delle sanzioni e dei relativi interessi, e delle motivazioni che hanno dato luogo a tale determinazione.

Come noto, l'adesione al contenuto dell'invito a comparire di cui al citato articolo 5, comma 1-*bis*, comporta la definizione della pretesa tributaria con il beneficio di un'ulteriore riduzione alla metà della misura delle sanzioni applicabili in caso di accertamento con adesione, indicata nell'articolo 2, comma 5, dello stesso d.lgs. n. 218/1997, nonché la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza prestazione di garanzia.

10.1. Modalità dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire

Ai fini dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire, di cui al citato comma 1-*bis* dell'articolo 5, la comunicazione di adesione²¹ può essere presentata sia dalla consolidata che dalla consolidante all'ufficio competente all'emissione dell'atto unico (che ha inviato l'invito), entro il quindicesimo giorno che precede la data fissata per la comparizione.

Alla comunicazione di adesione, che in caso di pagamento rateale deve contenere l'indicazione del numero delle rate prescelte, deve essere allegata la quietanza dell'avvenuto pagamento della prima rata o dell'intero importo dovuto.

²¹ Il modello da utilizzare per comunicare l'adesione ai contenuti dell'invito è quello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2009.

Il perfezionamento dell'adesione al contenuto dell'invito ha effetti nei confronti di entrambi i soggetti, anche qualora la comunicazione di adesione all'invito e il relativo pagamento siano effettuati da uno solo di essi.

In ipotesi di rateazione della somma dovuta, nel caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima, l'ufficio provvede, nei confronti della consolidata e della consolidante, all'iscrizione a ruolo delle somme residue non versate.

Come ordinariamente previsto, qualora non venga presentata la comunicazione di adesione ai contenuti dell'invito, l'*iter* dell'adesione prosegue con il contraddittorio finalizzato alla definizione dell'accertamento con adesione, secondo le modalità descritte nel precedente paragrafo 9.

10.2. Presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite

Qualora la consolidante eserciti la facoltà, prevista dal citato comma 2 dell'articolo 9-bis, di chiedere l'utilizzo delle perdite del consolidato in diminuzione dal maggior imponibile indicato nell'invito a comparire, deve presentare in via telematica il Modello IPEC e allegarne copia cartacea alla comunicazione di adesione.

Ai sensi di quanto disposto al punto 9.4. del Provvedimento, l'ufficio competente, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, procede alla rideterminazione dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate e notifica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza stessa.

Come già chiarito al precedente paragrafo 4.2., la procedura si perfeziona quando, a seguito della comunicazione di adesione anche da parte di una sola delle parti interessate e dell'invio telematico del Modello IPEC da parte della consolidante, l'ufficio notifica l'esito della rideterminazione dell'eventuale maggiore imposta dovuta, dei relativi interessi e delle sanzioni correlate.

In tali casi il versamento della prima rata o dell'intero importo dovuto deve essere effettuato entro il quindicesimo giorno successivo alla notifica dell'esito della rideterminazione.

Secondo quanto previsto nel punto 9.6. del Provvedimento, qualora la consolidata o la consolidante non adempiano al versamento delle somme dovute, l'ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo delle somme medesime, a titolo definitivo, nei confronti della consolidata e della consolidante, a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Poiché l'invio telematico è condizione essenziale per ritenere validamente presentata l'istanza di computo in diminuzione delle perdite, in tutte le ipotesi previste (sia ai sensi dell'articolo 40-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 sia ai sensi dell'articolo 9-*bis* del d.lgs. n. 218/1997), in difetto di tale invio, anche qualora venga allegata un'istanza in forma cartacea alla comunicazione di adesione ai contenuti dell'invito, la stessa non è validamente prodotta.

Infine, qualora in presenza dell'invio telematico del Modello IPEC, non avvenga la presentazione della comunicazione di adesione all'invito a comparire, pur non essendosi attivato il procedimento di adesione di cui al richiamato comma 1-*bis*, l'ufficio terrà comunque conto della richiesta in diminuzione delle perdite presentata dal contribuente, ai fini dell'eventuale adesione ai sensi del comma 1 del citato articolo 5 o dell'emissione dell'atto unico in ipotesi di mancato perfezionamento dell'adesione (anche per mancata comparizione del contribuente).

11. L'adesione ai verbali di constatazione

Le modifiche introdotte con l'articolo 35 del Decreto Legge 78, riguardano anche l'ipotesi di adesione ai verbali di constatazione prevista dall'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997.

Come noto, tale istituto, introdotto con il decreto legge 25 giugno 2008, n. 112²², attribuisce al contribuente, in presenza di processi verbali di constatazione che consentano l'emissione di accertamenti parziali, la facoltà di definire i contenuti del processo verbale medesimo. Tale procedura comporta l'integrale trasfusione dei contenuti del verbale nell'atto di definizione di accertamento parziale il quale, una volta notificato, costituisce anche titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme dovute in caso di mancato pagamento.

Tale tipologia di definizione consente al contribuente il beneficio di un'ulteriore riduzione delle sanzioni alla metà della misura applicabile in caso di accertamento con adesione prevista all'articolo 2, comma 5, del d.lgs. n. 218/1997, nonché la possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute senza prestazione di garanzia.

11.1. Le modalità dell'adesione unica ai processi verbali di constatazione

La comunicazione di adesione ai verbali di constatazione può essere presentata sia dalla consolidata sia dalla consolidante²³, entro i trenta giorni successivi alla data di consegna del verbale.

La possibilità di prestare adesione ai contenuti del verbale da parte di entrambi i soggetti risponde alla *ratio* più volte ricordata di assicurare la partecipazione dei coobbligati a tutte le fasi del procedimento di accertamento basato sull'atto unico. Ne consegue che, a norma dell'articolo 121, comma 1, lettera c), del TUIR, è onere della consolidata nei cui confronti è stato redatto un processo verbale di constatazione, contenente rilievi accertabili con l'atto unico, portare a conoscenza della consolidante l'avvenuta consegna dello stesso.

Ai sensi dell'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997, la comunicazione di adesione ai contenuti dei verbali di constatazione deve essere presentata all'ufficio o agli uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti (in

²² Convertito con modificazioni nella legge 6 agosto 2008, n. 133.

²³ Si veda il punto 10.3. del Provvedimento.

merito si veda il paragrafo 3.1.) per i periodi d'imposta che possono formare oggetto di definizione dell'accertamento parziale, nonché all'organo che ha redatto il verbale, entro il trentesimo giorno successivo a quello della consegna del processo verbale di constatazione.

Il modello deve essere sottoscritto dal legale rappresentante della società che lo presenta (consolidata o consolidante). In tale ottica si ricorda l'esclusione della possibilità di rappresentanza mediante procuratore speciale di cui all'articolo 7, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997.

11.2. I processi verbali di constatazione oggetto dell'adesione unica

Possono essere oggetto di definizione unica, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 5-*bis* e dell'articolo 9-*bis* del d.lgs. n. 218/1997, i processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che:

1. comportino una rettifica dei redditi complessivi propri delle società appartenenti al consolidato, per le quali potrebbe essere emesso l'atto unico (si veda in proposito il paragrafo 3.2. della presente circolare);
2. consentano l'emissione di accertamenti parziali²⁴ previsti dall'articolo 41-*bis* del d.P.R. n. 600/1973.

Tenuto conto che, ai sensi del comma 2 dell'articolo 5-*bis*, l'adesione *“può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione”*, la stessa dovrà riferirsi:

- a tutte le violazioni sostanziali accertabili con l'atto unico;
- a tutti i periodi d'imposta interessati dalle violazioni medesime, distintamente per ciascuno di essi;

²⁴ Per l'identificazione delle violazioni definibili ai sensi dell'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997, si rinvia, in quanto compatibili con le disposizioni relative all'adesione unica, ai contenuti della circolare del 17 agosto 2008, n. 55.

- ai soli periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano scaduti i termini per la presentazione della dichiarazione;
- alle sole violazioni compiutamente constatate e non anche ai fatti o alle circostanze che rientrano nelle "segnalazioni", per le quali sia necessario espletare un'ulteriore attività istruttoria;
- alle sanzioni previste per le violazioni relative al contenuto della dichiarazione e quelle "collegate al tributo", ivi comprese anche le violazioni relative agli obblighi contabili, da ritenersi "*prodromiche all'evasione del tributo oggetto di accertamento*"²⁵.

Il combinato disposto dell'articolo 5-*bis* e dell'articolo 9-*bis* del d.lgs. n. 218/1997 e del punto 10.3. del Provvedimento, evidenzia la peculiarità dell'istituto dell'adesione ai contenuti del processo verbale per i soggetti appartenenti al consolidato, in quanto la comunicazione di adesione può essere presentata anche unilateralmente dalla consolidante relativamente ai rilievi accertabili con l'atto unico. Pertanto, si ritiene che anche la consolidata possa prestare adesione limitatamente a tali rilievi accertabili con l'atto unico.

In relazione agli ulteriori rilievi eventualmente contenuti nel medesimo processo verbale (non accertabili con atto unico quali ad esempio rilievi di cui al paragrafo 3.5., rilievi relativi all'imposta sul valore aggiunto, ecc.), sarà possibile, da parte del soggetto nei cui confronti è stato redatto il processo verbale, l'adesione integrale a tutti i suddetti ulteriori rilievi mediante separata comunicazione di adesione ai sensi del citato articolo 5-*bis*.

²⁵ Come chiarito al par. 2.7 della circolare 8 agosto 1997, n. 235 e ribadito nella circolare 17 settembre 2008, n. 55.

11.3. L'atto di definizione unico dell'accertamento parziale ed effetti della definizione

L'ufficio competente notifica, sia alla consolidata che alla consolidante, l'atto di definizione dell'accertamento parziale di cui al comma 2 del citato articolo 5-*bis*, entro sessanta giorni dalla data di presentazione della comunicazione di adesione al verbale.

Entro i successivi venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione unico dell'accertamento parziale, la consolidata o la consolidante provvedono al versamento integrale delle somme dovute o al versamento della prima rata, ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 8 del d.lgs. n. 218/1997, senza la prestazione delle garanzie come espressamente previsto dal comma 3 dell'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997.

L'adesione al verbale di constatazione si perfeziona con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute.

Pertanto, qualora la consolidata o la consolidante non adempiano al versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme medesime, a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nei confronti di entrambi i soggetti.

11.4. La presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite

Anche il procedimento di adesione al processo verbale di constatazione, prevede la facoltà, per la consolidante, di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite del consolidato non utilizzate.

Il Modello IPEC deve essere presentato dalla consolidante esclusivamente in via telematica entro i trenta giorni successivi alla data della consegna del verbale. Copia cartacea dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite deve essere allegata alla comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione.

L'ufficio competente, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, notifica, sia alla consolidata che alla consolidante, l'atto di definizione dell'accertamento parziale di cui al comma 2 del citato articolo 5-*bis*, contenente i maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili.

Poiché l'invio telematico è condizione essenziale per ritenere validamente presentata l'istanza di computo in diminuzione delle perdite, in tutte le ipotesi previste (sia ai sensi dell'articolo 40-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 sia ai sensi dell'articolo 9-*bis* del d.lgs. n. 218/1997) in difetto di tale invio, anche qualora l'istanza venga allegata in forma cartacea alla comunicazione di adesione al processo verbale di constatazione, la stessa non è validamente prodotta.

PARTE III

RISCOSSIONE COATTIVA, LITISCONSORZIO E REGIME TRANSITORIO

12. La riscossione coattiva

La riscossione coattiva della maggiore imposta IRES, degli interessi e delle sanzioni dovuti in conseguenza dell'atto unico, emesso a carico dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, incide sia sulla consolidante che sulla consolidata in virtù dell'obbligazione solidale prevista dall'articolo 127 del TUIR.

La gestione della riscossione a mezzo ruolo, è svolta dall'ufficio deputato all'emissione dell'atto unico (per l'individuazione cfr. paragrafo 3.1.).

12.1. Atti definitivi

L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, viene effettuata a carico della consolidata e della consolidante mediante la formazione di un'unica partita di ruolo.

L'ufficio procede all'iscrizione a ruolo nelle seguenti ipotesi:

- atto unico definito per omessa impugnazione²⁶;
- mancato versamento, da parte della consolidata e della consolidante, delle somme dovute a seguito di definizione dell'adesione ai verbali di constatazione, ai sensi dell'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997. In tale ipotesi, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, a carico di entrambi i coobbligati, delle somme risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale notificato;

²⁶ In ipotesi di mancata impugnazione dell'atto unico per il quale non si è perfezionato il procedimento di adesione attivato ex articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 218/1997, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, a carico di entrambi i coobbligati, degli importi scaturenti dall'atto unico già notificato, che si è reso definitivo.

- mancato versamento, da parte della consolidata e della consolidante, delle somme dovute a seguito di definizione dell'adesione ai contenuti dell'invito a comparire, *ex* articolo 5, comma 1-*bis*, del d.lgs. n. 218/1997, in caso di presentazione del modello IPEC. In tale ipotesi, l'ufficio provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, a carico di entrambi i coobbligati, delle somme risultanti nell'esito della rideterminazione notificato. Infatti, come ricordato al paragrafo 10.2, in tale circostanza la procedura si perfeziona quando, a seguito della comunicazione di adesione anche da parte di una sola delle parti interessate e dell'invio telematico del Modello IPEC da parte della consolidante, l'ufficio notifica l'esito della rideterminazione dell'eventuale maggiore imposta dovuta, dei relativi interessi e delle sanzioni correlate.

Infine, relativamente agli atti definiti in acquiescenza o in adesione, nelle ipotesi in cui si sia optato per la rateazione delle somme dovute, il mancato pagamento anche di una sola delle rate successive alla prima comporta, in assenza di garanzia o in caso di mancato pagamento da parte del garante, l'iscrizione a ruolo delle somme residue, a carico sia della consolidata sia della consolidante. Al riguardo si sottolinea che, come ordinariamente previsto, in caso di inadempienza del garante escusso, l'iscrizione a ruolo deve essere estesa anche a quest'ultimo. Analogamente, per gli atti definiti nelle forme di cui all'articolo 5, comma 1-*bis*, e all'articolo 5-*bis* del d.lgs. n. 218/97, il mancato pagamento anche di una sola delle rate comporta l'iscrizione a ruolo delle somme residue, a carico sia della consolidata che della consolidante.

12.2. Atti non definitivi

In caso di impugnazione dell'atto unico, anche da parte di uno solo dei soggetti destinatari dell'atto, entrambi gli obbligati in solido sono soggetti all'iscrizione a ruolo frazionata, in pendenza di giudizio, nei termini previsti dall'articolo 15 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e dall'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Laddove vi sia fondato pericolo per la riscossione, come previsto dall'articolo 11 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, l'iscrizione nei ruoli straordinari, *ex* articolo 15-*bis* del medesimo decreto, viene effettuata a carico sia della consolidata sia della consolidante.

Le misure cautelari, analiticamente descritte nella Circolare 15 febbraio 2010, n. 4, possono essere esperite nei confronti di entrambi i coobbligati, anche congiuntamente.

Qualora le misure cautelari vengano richieste in una fase antecedente all'emissione dell'atto unico, sulla scorta delle risultanze del processo verbale di constatazione, la competenza, tanto dell'ufficio legittimato a richiedere le misure quanto dell'organo giurisdizionale deputato a deliberare la relativa istanza, è determinata secondo le regole che presiedono il procedimento dell'atto unico. Pertanto, la richiesta e l'eventuale concessione delle misure *de quibus* sono attuate, rispettivamente, dall'ufficio competente all'emissione dell'atto unico e dalla commissione tributaria nella cui circoscrizione ha sede il predetto ufficio.

13. Il litisconsorzio necessario nell'ambito del contenzioso sull'atto unico

L'articolo 40-*bis* espressamente dispone che “*la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari*”.

Nel processo la norma configura, pertanto, un litisconsorzio necessario attivo, con più attori (consolidata e consolidante) avverso un solo convenuto (ufficio competente).

La previsione del litisconsorzio originario necessario tra il soggetto destinatario della rettifica del proprio reddito e la società o ente consolidante, entrambi solidalmente responsabili delle obbligazioni derivanti dall'accertamento, si pone come conseguenza processuale dell'unicità dell'atto di accertamento.

Tale ipotesi di litisconsorzio è volta a garantire, anche nella fase processuale, la gestione unitaria dell'obbligazione tributaria contenuta nell'atto

unico, al fine di evitare decisioni fra loro contrastanti sulla medesima pretesa impositiva.

Il litisconsorzio necessario normativamente previsto riguarda il contenzioso sull'atto unico di accertamento previsto dall'articolo 40-bis e rappresenta un'ipotesi codificata delle fattispecie previste dal primo comma dell'articolo 14 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 là dove dispone che *“se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi”*.

Si richiamano in via generale le istruzioni fornite in materia di litisconsorzio, integrazione del contraddittorio, intervento e chiamata in causa contenute nella Circolare del Ministero delle Finanze del 23 aprile 1996, n. 98.

13.1. Introduzione del giudizio sull'atto unico

A seguito della notifica dell'atto unico di accertamento secondo le modalità esposte nel paragrafo 3.3., l'impugnazione può essere proposta tanto dalla consolidata che dalla consolidante.

La Commissione tributaria provinciale competente è individuata, ai sensi dell'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in quella nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente all'emissione dell'atto unico di accertamento secondo quanto esposto al paragrafo 3.1.

L'ufficio, in sede di costituzione in giudizio, deve prestare la massima attenzione alla verifica della tempestività del ricorso presentato, sia congiuntamente sia disgiuntamente, dalla consolidata e dalla consolidante, tenendo conto delle eventuali sospensioni tipiche del procedimento in esame, così come riepilogate nella tabella di cui al paragrafo 8.1.

Considerato che la notifica dell'atto unico di accertamento è comunque effettuata presso la sede della consolidante, in forza della domiciliazione legale

della consolidata, in genere dovrebbe sussistere una identità del *dies a quo* del termine di impugnazione per entrambi i soggetti, sebbene non si possa escludere in assoluto che si verificano casi di diversa data di notifica. Si consideri che, sia la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'atto unico, indipendentemente da chi l'abbia proposta, sia la presentazione del Modello IPEC per il computo in diminuzione delle perdite, sospendono il termine di impugnazione per entrambe le parti: ne deriva che, in caso di identità del *dies a quo* per il computo dei termini di impugnazione si ha anche una identità del *dies ad quem*.

13.2. L'integrità del contraddittorio

Principio cardine del litisconsorzio necessario è la presenza contestuale nel processo di tutti i soggetti necessari, cioè, nel caso in esame, della consolidata e della consolidante, oltre che dell'ufficio competente all'emissione dell'atto unico di accertamento²⁷.

Il contraddittorio deve essere garantito anche nei confronti del soggetto che non abbia impugnato nei termini l'avviso di accertamento, fermo restando che l'eventuale inerzia del soggetto che, ritualmente chiamato in causa, abbia preferito non costituirsi in giudizio, non impedisce alla sentenza emessa di esplicare la propria efficacia anche nei suoi confronti.

Il procedimento dinnanzi alla commissione tributaria provinciale può essere introdotto mediante:

- a) un unico ricorso congiuntamente proposto dalla consolidata e dalla consolidante (cd. ricorso collettivo);
- b) distinti e autonomi ricorsi presentati dalla consolidata e dalla consolidante;

²⁷ Il mancato rispetto del principio del contraddittorio, il cui controllo spetta peraltro d'ufficio al giudice adito, determina, infatti, la "...nullità di tutte le attività processuali conseguenti (artt. 156 e 159 c.p.c.) ed il regresso del processo in primo grado" e che "il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c., e art. 111 Cost., comma 2, e trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio" (Sentenza della Cassazione a Sezione Unite 4 giugno 2008, n. 14815).

c) ricorso presentato da un solo soggetto.

In relazione all'ipotesi sub a), si ritiene del tutto ammissibile la presentazione da parte della consolidata e della consolidante di un unico ricorso collettivo avverso lo stesso atto unico di accertamento, pur nel rispetto per entrambi i ricorrenti dei termini di impugnazione di cui sopra. Qualora il ricorso collettivo si manifesti tardivo per uno solamente dei ricorrenti, l'ufficio avrà cura di eccepire la tardività dello stesso al fine di rilevare le eventuali decadenze riferibili ai motivi di ricorso riguardanti eccezioni personali della co-parte che ha tardivamente impugnato.

Qualora siano presentati ricorsi distinti e autonomi dalla consolidata e dalla consolidante, di cui al punto b), il giudice, d'ufficio o su istanza di parte, ne dispone la riunione, ai sensi dell'articolo 29 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, essendo tutti pendenti dinanzi alla stessa commissione tributaria. Sarà cura dell'ufficio chiedere, già in sede di controdeduzioni al ricorso, la riunione dei ricorsi ai sensi del citato articolo 29 al fine di realizzare il *simultaneus processus*.

Nell'ipotesi sub c), invece, in cui il ricorso sia presentato da un solo soggetto, sia esso la consolidata oppure la consolidante, il giudice, d'ufficio o su istanza di parte, ordina l'integrazione del contraddittorio *ex* articolo 14, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, mediante la chiamata in causa dell'altro soggetto entro un termine stabilito a pena di decadenza²⁸.

Nel caso in cui l'ordine di integrazione del contraddittorio non sia adempiuto nel termine fissato, il processo si estingue. A tal proposito, si evidenzia che, in linea generale, l'ufficio ha interesse a far rilevare l'intervenuta decadenza, al fine di ottenere l'estinzione del processo ai sensi e per gli effetti dell'articolo 45 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e la conseguente

²⁸ Si fa rimando, per le modalità procedurali, alla citata circolare del Ministero delle finanze n. 98/1996, ove si precisa che all'adempimento dell'ordine di integrazione del contraddittorio deve provvedere la parte che ha interesse alla prosecuzione del giudizio.

definitività dell'atto impugnato. Inoltre, è fatta salva l'integrazione del contraddittorio mediante l'intervento volontario previsto dal comma 5 dell'articolo 14 citato, in quanto comunque idoneo a realizzare l'integrità del contraddittorio, salva l'eventuale intervenuta decadenza per inosservanza dell'ordine di integrazione del contraddittorio di cui sopra.

In ogni caso, si ritiene applicabile l'ultimo comma del citato articolo 14 per cui *“le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza”*. Pertanto, poiché l'ufficio competente notifica l'atto unico di accertamento sia alla consolidata che alla consolidante, il soggetto che interviene nel processo oltre i termini di impugnazione ad esso riferibili non potrà in alcun modo dilatare il *thema decidendum* come fissato dall'unico ricorso tempestivamente proposto.

Infine, nell'ipotesi in cui le rettifiche riguardino i redditi propri della consolidante in qualità di soggetto appartenente al consolidato, la coincidenza soggettiva esclude, ovviamente, la necessità del litisconsorzio e vi sarà un solo soggetto ricorrente, anche se nella duplice qualità di consolidata e consolidante.

13.3. Litisconsorzio necessario e iscrizioni a ruolo in pendenza di giudizio

In caso di impugnazione dell'atto unico di accertamento, al di fuori dei casi trattati nel paragrafo che segue, si applicano le regole generali di iscrizione in pendenza di giudizio previste dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e dall'articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, salva la possibilità, in caso di fondato pericolo della riscossione dell'iscrizione in ruolo straordinario, come previsto dall'articolo 11 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

La riscossione frazionata in pendenza di giudizio è effettuata nei confronti di entrambe le parti, consolidata e consolidante, indipendentemente dalla presenza effettiva di ambedue nel processo, proprio in considerazione della unicità della obbligazione tributaria.

13.4. Definizione dell'obbligazione tributaria da parte di un solo soggetto: aspetti processuali

L'articolo 35 del Decreto Legge 78 espressamente prevede che *“il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante”*. Con riferimento all'adesione è precisato che *“l'atto di adesione, sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona qualora gli adempimenti di cui all'articolo 9 del presente decreto [d.lgs. n. 218/1997 n.d.r] siano posti in essere anche da parte di uno solo dei predetti soggetti”*.

Pertanto, il pagamento delle somme che derivano dall'avviso di accertamento effettuato da una delle parti (consolidata o consolidante), prestando acquiescenza o in adesione, estingue l'obbligazione tributaria. Parimenti, anche il pagamento della prima rata (ove previsto senza fideiussione) rende definitiva la pretesa tributaria.

Qualora a fronte del pagamento effettuato da una delle parti (consolidata o consolidante), l'altra parte proponga ricorso innanzi alla commissione tributaria competente, poiché il pagamento, come si è detto, per espressa previsione normativa, estingue la pretesa tributaria, l'ufficio eccepisce l'inammissibilità del ricorso se al momento della proposizione dello stesso si è già verificata l'estinzione dell'obbligazione, in quanto non c'è più un atto impugnabile bensì solo un atto definitivo e definito, ovvero, se il pagamento dovesse avvenire dopo la proposizione del ricorso, chiede che sia dichiarata l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

In entrambi i casi l'ufficio deve portare a conoscenza della commissione tributaria adita la notizia dell'avvenuto pagamento e dell'estinzione dell'obbligazione tributaria al fine di ottenere una pronuncia di inammissibilità del ricorso o di cessazione della materia del contendere. Si ravvisa, comunque, l'opportunità di svolgere anche in questo caso (cfr. paragrafo 8.3.) le difese di

merito dell'atto e di prendere posizione su tutte le questioni sollevate nel ricorso, salvo che la controparte non vi rinunci espressamente.

Anche nel caso in cui una parte provveda al perfezionamento della pretesa, in acquiescenza o in adesione, mediante il pagamento della prima rata (e, se del caso, alla presentazione della fideiussione) e l'altra parte proponga ricorso, si ritengono applicabili le considerazioni sopra esposte, in quanto il pagamento nei termini di legge della prima rata, ove previsto, comporta il perfezionamento dell'istituto definitorio e la cristallizzazione della pretesa erariale.

Nell'eventualità che non vengano pagate le rate successive²⁹, l'ufficio, iscrive a ruolo le somme residue dovute a carico di entrambi i soggetti. La pretesa, infatti, è definita per espressa disposizione normativa dal comportamento di uno solo dei soggetti destinatari dell'atto e ciò è sufficiente per cristallizzare la responsabilità di entrambe.

13.5. Litisconsorzio necessario e conciliazione delle controversie

A norma dell'articolo 48, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 *“Ciascuna delle parti (...) può proporre all'altra parte la conciliazione totale o parziale della controversia”*.

Analogamente a quanto stabilito dall'articolo 9-bis del d.lgs. n. 218/1997 in materia di accertamento con adesione, alla conciliazione della controversia che riguarda l'atto unico partecipano sia la consolidante che la consolidata costituite in giudizio e l'atto di conciliazione (processo verbale o proposta di conciliazione), sottoscritto anche da una sola di esse, si perfeziona con il versamento delle somme dovute indipendentemente dal soggetto che lo effettua.

Per la definizione dell'atto unico mediante conciliazione, sia la consolidata che la consolidante possono formulare, anche disgiuntamente, proposta di conciliazione all'Ufficio; di contro l'Ufficio può proporre la conciliazione ad entrambe le parti costituite.

²⁹ Facendo seguito alla non proficua escussione del garante qualora presente.

Sarà cura dell'ufficio assicurare che sia la consolidante sia la consolidata vengano coinvolte nel procedimento diretto alla conciliazione.

La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale o dalla comunicazione del decreto che dichiara l'estinzione del giudizio, dell'intero importo conciliato o della prima rata di esso³⁰, anche se effettuato da parte di una sola delle società costituite nel giudizio.

Perfezionata la conciliazione, l'ufficio chiede l'estinzione del giudizio.

14. Il regime transitorio

Ai sensi dell'articolo 35 del Decreto Legge 78, le nuove disposizioni in commento sono entrate in vigore il 1° gennaio 2011, con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600/1973.

L'emissione dell'atto unico e il procedimento di adesione unica riguardano, pertanto, anche le rettifiche per le quali, alla predetta data, pur essendo in corso attività istruttorie (processi verbali consegnati, adesioni in corso, ecc.) non è ancora stato emesso un atto di accertamento.

Qualora, invece, alla data del 31 dicembre 2010 sia già stato emesso un provvedimento amministrativo mediante atti basati sul "doppio livello", non è più possibile procedere mediante l'atto unico e i relativi procedimenti connessi, essendosi già formalizzata la pretesa dell'amministrazione in base al precedente regime.

Pertanto, nell'ipotesi in cui risulti già emesso, alla data del 31 dicembre 2010, anche solo un atto di accertamento di primo livello, il procedimento deve concludersi mediante le previgenti regole fondate sul doppio livello di accertamento.

³⁰ Con la prestazione, se del caso, della garanzia.

In tal caso, infatti, il procedimento, benché non ancora perfezionato, ha avuto avvio mediante l'emissione dell'atto di primo livello, nel quale è stata determinata la sola imposta teorica e deve, pertanto, essere concluso mediante l'atto di secondo livello nel quale verrà determinata l'eventuale maggiore imposta.

Con le stesse modalità devono essere conclusi i procedimenti di accertamento relativi a rettifiche di perdite della consolidata trasferite alla *fiscal unit*, e utilizzate in compensazione dalla consolidante solo in anni d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica, qualora sia stato notificato:

1. un atto di primo livello nei confronti della consolidata con il quale è stata rettificata la perdita dichiarata e trasferita al consolidato;
2. un atto di secondo livello (per lo stesso anno d'imposta) nei confronti della consolidante con il quale è stata rettificata la perdita trasferita nella dichiarazione del consolidato (modello CNM), senza liquidazione di una maggiore imposta.

Anche in tale ipotesi il procedimento accertativo fondato sul doppio livello non si è concluso e dovranno essere rettificati, con atti di secondo livello, i modelli CNM delle annualità successive, sino all'eventuale periodo d'imposta in cui la perdita rettificata è stata utilizzata in compensazione di altri redditi del consolidato. In tale atto verrà determinata la maggiore imposta dovuta.

Per le ipotesi sopra descritte, nelle quali il procedimento di accertamento già intrapreso prosegue secondo il previgente doppio livello, si rinvia a quanto diffusamente riportato nella Circolare 31 ottobre 2007, n. 60.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA