

CIRCOLARE N. 3/E



Direzione Centrale Accertamento

---

*Roma 21 febbraio 2014*

***OGGETTO: Disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato nazionale***

## SOMMARIO

1. <b>Premessa</b> .....	3
2. <b>Gli effetti del disconoscimento dell'opzione per la tassazione di gruppo</b> .....	4
3. <b>Il contenuto dell'atto di accertamento</b> .....	5
4. <b>Determinazione dell'imposta oggetto di definizione</b> .....	7
4.1. <i>Riconoscimento dei versamenti</i> .....	9
4.2. <i>Attribuzione dei versamenti e determinazione dell'imposta oggetto di         definizione</i> .....	10
5. <b>Ulteriori effetti del disconoscimento dell'opzione</b> .....	11
6. <b>Istruzioni operative</b> .....	12

## 1. Premessa

Nell'ambito delle attività di controllo, sono emerse alcune problematiche operative con riferimento alla determinazione della pretesa tributaria vantata nei confronti dei soggetti ai quali sia stata disconosciuta l'efficacia dell'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo di cui agli articoli 117 e seguenti del TUIR.

Nello specifico, le fattispecie segnalate attengono a contestazioni relative all'esistenza di cause che abbiano determinato l'inefficacia *ab origine*, o l'interruzione, del regime della tassazione di gruppo per la totalità del perimetro di consolidamento.

Facendo seguito alle suddette contestazioni e tenuto conto che, in ragione dell'adesione al regime del consolidato nazionale (considerata inefficace), le società sottoposte ad attività di controllo hanno determinato il proprio reddito complessivo senza procedere alla liquidazione della relativa imposta ai sensi dell'articolo 121 del TUIR, l'ufficio rettifica le dichiarazioni presentate da ciascuna società accertata rientrante nella propria competenza, relativamente ai periodi d'imposta interessati, facendo emergere l'imposta dovuta.

Considerando che le imposte scaturenti dalla dichiarazione di gruppo sono state, di regola, versate dalla consolidante ai sensi dell'articolo 122 del TUIR, con la presente si forniscono istruzioni in merito alla possibilità di rideterminare, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, l'ammontare dell'imposta accertata e degli interessi e chiarimenti in relazione alla sanzione applicabile, nonché le indicazioni operative in ordine alle modalità di contestazione e accertamento da parte degli uffici competenti, fermo restando quanto posto in essere dagli uffici stessi nelle more dei chiarimenti forniti con il presente documento di prassi.

In particolare, alla luce delle considerazioni di seguito svolte, si ritiene che, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sia possibile riconoscere, in

capo alle società che hanno trasferito il proprio reddito imponibile al consolidato, i versamenti d'imposta effettuati dalla società o ente consolidante sulla base della dichiarazione del reddito complessivo globale, attribuiti a ciascuna società accertata con le modalità e nei limiti nel seguito specificati.

*Di contra*, la parte di imposte non effettivamente versata per effetto delle regole di determinazione del reddito complessivo globale del consolidato, resta recuperata a tassazione, unitamente agli interessi.

Come chiarito nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53, sull'imposta non effettivamente versata è applicata la sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Nel seguito si forniscono, inoltre, indicazioni in merito alle modalità di attribuzione, alle società cui competono, degli elementi trasferiti alla *fiscal unit*, quali perdite, crediti ed eccedenze d'imposta, interessi passivi e ROL, che non risultano utilizzati nell'ambito della tassazione di gruppo ovvero rispetto ai quali, per effetto del disconoscimento dell'efficacia dell'opzione per il consolidato, l'utilizzo non si considera validamente realizzato.

## **2. Gli effetti del disconoscimento dell'opzione per la tassazione di gruppo**

Per l'individuazione delle fattispecie oggetto di contestazione, si rinvia alla disciplina del regime del consolidato nazionale, contenuta negli articoli da 117 a 129 del TUIR e nel decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004 e, per i chiarimenti relativi agli aspetti sostanziali, alla circolare 20 dicembre 2004, n. 53.

In tale ambito, si collocano le contestazioni rivolte alle società appartenenti al consolidato, nell'ipotesi in cui ne sia disconosciuta l'opzione a causa dell'insussistenza dei presupposti soggettivi per l'adesione al regime di tassazione del consolidato nazionale di cui all'articolo 117 del TUIR, ovvero per la constatata inesistenza delle condizioni di efficacia dell'esercizio dell'opzione di cui agli articoli 119 e 120 del TUIR, o a causa della presenza, non rilevata dal

contribuente, di una causa di interruzione dello stesso ai sensi dell'articolo 124 del TUIR o ai sensi dell'articolo 13 del citato decreto ministeriale 9 giugno 2004.

Richiamata sinteticamente la disciplina di riferimento delle fattispecie in esame, si rammenta che il consolidato fiscale prevede la determinazione in capo alla società o ente controllante di un'unica base imponibile per il gruppo d'impresе, esposta nella dichiarazione dei redditi del consolidato di cui all'articolo 122 del TUIR, attraverso la somma algebrica dei redditi complessivi netti prodotti (utili e perdite) da ciascun soggetto partecipante al regime della tassazione di gruppo.

La *fiscal unit* non assume ad autonomo soggetto d'imposta e, pertanto, le singole entità giuridiche che entrano a far parte del consolidato mantengono la titolarità dell'obbligazione tributaria.

Tanto premesso, si osserva che, per effetto delle regole di determinazione del reddito complessivo globale del consolidato, sopra brevemente richiamate, l'imposta versata dalla *fiscal unit* può risultare inferiore alla somma dell'imposta dovuta individualmente dalle singole società, nell'ipotesi in cui le medesime non avessero aderito al regime del consolidato. Infatti, l'imposta di gruppo è determinata tenendo conto delle perdite trasferite, delle detrazioni e crediti d'imposta utilizzati, delle deduzioni e delle rettifiche operate, derivanti dal consolidamento delle posizioni fiscali di tutte le società aderenti al consolidato.

Per effetto del disconoscimento dell'opzione, non trovano applicazione le regole di determinazione del reddito complessivo globale e, pertanto, l'ufficio accerta l'imposta che ciascuna società aderente avrebbe dovuto determinare secondo le regole ordinarie previste per i soggetti che non aderiscono al regime del consolidato.

### **3. Il contenuto dell'atto di accertamento**

L'ufficio competente per ciascuna società nei confronti della quale sia stata disconosciuta l'opzione per il consolidato emana, in presenza del

trasferimento di un reddito alla *fiscal unit*, l'atto di accertamento nel quale determina l'imposta accertata e i relativi interessi. A tal proposito, nel paragrafo n. 6 sono fornite le opportune istruzioni operative, finalizzate ad assicurare il necessario coordinamento tra gli uffici competenti nei confronti di ciascuna società destinataria dell'accertamento.

L'atto di accertamento contiene, innanzitutto, le motivazioni per le quali si opera il disconoscimento dell'opzione per il consolidato.

Ai fini della corretta determinazione dell'imposta accertata, muovendo dalle regole ordinarie previste per i soggetti che non aderiscono al regime del consolidato, l'ufficio competente per ciascuna società accertata riliquida la dichiarazione presentata, per ciascun periodo d'imposta interessato, facendo emergere l'eventuale imposta netta dovuta.

A tal fine, l'ufficio quantifica l'imposta lorda, applicando alla base imponibile del reddito trasferito alla *fiscal unit* l'aliquota vigente nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, e computa in diminuzione, nei limiti dell'imposta lorda, le eventuali detrazioni trasferite da ciascuna società al consolidato, ottenendo in tal modo l'imposta netta dovuta, che costituisce l'imposta accertata.

In merito, si evidenzia che le detrazioni non sono riportabili in successivi periodi d'imposta e, per tale motivo, sono riconosciute e computate in diminuzione dall'imposta determinata in sede di accertamento.

Resta fermo che, in conseguenza del disconoscimento dell'opzione per il consolidato, la parte di detrazione eccedente l'imposta lorda della singola società accertata non può essere riconosciuta a scomputo della stessa, diversamente da quanto avviene nell'ambito del consolidato, ove le detrazioni non sono commisurate all'imposta che sarebbe virtualmente dovuta da ciascuna entità legale aderente al consolidato, ma sono computabili in diminuzione nei limiti dell'imposta di gruppo calcolata dalla società consolidante.

In relazione all'imposta accertata, come chiarito nella circolare 20 dicembre 2004, n. 53, è applicata, con separato atto di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, la sanzione per omesso versamento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Nei confronti dei soggetti, aderenti al consolidato per il quale sia stata disconosciuta l'opzione, che abbiano trasferito alla *fiscal unit* un imponibile negativo, è in ogni caso contestata la violazione di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e applicata la relativa sanzione mediante atto di contestazione ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel quale sono espresse le motivazioni sottese al disconoscimento dell'opzione per il consolidato.

#### **4. Determinazione dell'imposta oggetto di definizione**

Individuata l'imposta oggetto dell'atto di accertamento, è necessario considerare che tale imposta potrebbe essere stata, almeno in parte, già versata dalla consolidante in relazione al reddito dichiarato e trasferito dalla società consolidata, a seguito della liquidazione dell'imposta di gruppo ai sensi dell'articolo 122 del TUIR.

Di conseguenza, in sede di definizione complessiva delle pretese tributarie, relative a tutti i soggetti nei confronti dei quali sia disconosciuta l'efficacia dell'opzione, l'ufficio tiene conto, su richiesta degli stessi, dei versamenti effettuati dalla consolidante, computandoli in diminuzione dall'imposta netta dovuta da ciascuna società sottoposta ad accertamento, con le modalità e i limiti nel seguito descritti, in quanto sostanzialmente tali versamenti sono relativi al reddito dichiarato dalle società aderenti al consolidato, trasferito alla *fiscal unit* e sottoposto alla tassazione di gruppo.

In tale ambito, si ritiene che il procedimento di accertamento con adesione, possa costituire l'unica sede per operare, su richiesta delle società aderenti alla *fiscal unit* disconosciuta, il riconoscimento dei versamenti effettuati

dalla consolidante, in capo alle società che abbiano trasferito il proprio reddito al consolidato, operando lo scomputo degli stessi dall'imposta accertata in capo a ciascuna società.

L'attribuzione dei versamenti alle società accertate avviene nell'ambito della definizione in adesione in considerazione della necessità che siano comunicati da parte della consolidante i relativi criteri di attribuzione e che tutte le società aderenti al consolidato sconosciuto definiscano le pretese, accettando in tal modo i suddetti criteri. Diversamente, infatti, qualora i criteri di attribuzione fossero stabiliti dall'Amministrazione finanziaria, tali determinazioni potrebbero essere considerate opinabili.

Il riconoscimento dei versamenti può avvenire sia qualora il procedimento di accertamento con adesione sia avviato su istanza formulata a seguito della notifica degli atti di accertamento ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sia nelle ipotesi in cui il procedimento definitorio sia attivato prima della notifica degli avvisi di accertamento, ai sensi degli articoli 5, comma 1, o 6, comma 1, del medesimo decreto. Nel prosieguo, al solo fine di favorire l'intelligibilità del presente documento, si fa riferimento alla prima ipotesi, fermo restando, tuttavia, che il riconoscimento dei versamenti è attuabile nell'ambito dei procedimenti definitivi sopra descritti.

Al fine di rideterminare la pretesa tributaria in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione, l'ufficio competente per ciascuna società oggetto di controllo procede attraverso le seguenti fasi operative:

- a) Individuazione della quota di versamenti effettuati dalla consolidante da riconoscere in capo alle società accertate, secondo i criteri nel seguito rappresentati (*sub 4.1.*);
- b) attribuzione dei versamenti di cui al punto precedente a ciascuna società destinataria dell'atto di accertamento, al fine di rideterminare sia l'imposta



accertata e i relativi interessi, oggetto di definizione, e sia, nell'atto di contestazione, la sanzione per omesso versamento, (*sub 4.2.*).

Nei paragrafi che seguono è dettagliatamente descritto il procedimento di determinazione dell'imposta oggetto di definizione, che può essere sintetizzato nella tabella sotto riportata.

<i>A</i>	Reddito imponibile
<i>B</i>	Aliquota IRES vigente
<i>C = A*B</i>	<i>Imposta lorda</i>
<i>D</i>	Detrazioni
<i>E = C-D</i>	<i>Imposta netta accertata</i>
<i>F</i>	Versamenti attribuiti in sede di definizione
<i>G = E-F</i>	<i>Imposta oggetto di definizione</i>

#### **4.1. Riconoscimento dei versamenti**

Come sopra rappresentato, qualora in sede di contraddittorio, i soggetti aderenti al consolidato del quale sia stata disconosciuta l'opzione ne facciano richiesta, è possibile riconoscere in capo alle società accertate i versamenti effettuati nell'ambito del consolidato.

Sono riconosciuti in capo alle società accertate i versamenti eseguiti in F24 dalla consolidante, anche mediante l'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, purché nei limiti previsti per le cessioni di credito infragruppo al di fuori della *fiscal unit*.

*Di contra*, i versamenti effettuati mediante compensazione con i crediti che, al di fuori del regime consolidato, non avrebbero potuto essere ceduti, non sono riconosciuti in capo alle società accertate e restano dovuti.

A titolo esemplificativo sono, pertanto, riconosciuti in capo alle società accertate i versamenti effettuati mediante l'utilizzo in compensazione di crediti che, benché ceduti ai sensi dell'articolo 7 del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 giugno 2004, avrebbero comunque potuto formare oggetto di cessione alla controllante ai sensi dell'articolo 43-ter del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (nel limite di 516.456,00 euro, ovvero entro il limite di utilizzo dei singoli crediti d'imposta, se diversamente previsto). Non sono, invece, riconosciuti i versamenti effettuati mediante compensazione con crediti IVA trasferiti secondo le regole del consolidato. I crediti IVA, infatti, per i soggetti che non partecipano alla tassazione di gruppo, ordinariamente possono costituire oggetto di cessione se risultanti dalla dichiarazione IVA annuale e chiesti a rimborso. Diversamente, in ipotesi di adesione al regime dell'IVA di gruppo, sono riconosciuti i versamenti effettuati mediante compensazione, nei limiti ordinariamente previsti, con crediti IVA trasferiti alla controllante in applicazione di regole che esulano dal consolidato.

#### ***4.2. Attribuzione dei versamenti e determinazione dell'imposta oggetto di definizione***

I versamenti in tal modo individuati, sono attribuiti a ciascuna società accertata, in sede di definizione del procedimento di accertamento con adesione.

A tal fine, i relativi criteri di attribuzione sono formalizzati dalla consolidante in sede di contraddittorio.

L'accettazione dei criteri di attribuzione dei versamenti da parte di ciascun soggetto aderente al consolidato disconosciuto avviene mediante la definizione dei propri atti.

È necessario, tuttavia, che la consolidante dichiari formalmente in atti di non essere legittimata, in alcun modo, a richiedere il rimborso o l'utilizzo dei suddetti versamenti attribuiti alle società accertate.

Pertanto, l'imposta oggetto di definizione, che rappresenta l'imposta non effettivamente versata, è determinata dalla differenza tra l'imposta accertata e i

versamenti, individuati secondo quanto chiarito *sub 4.1.*, attribuiti alla singola società accertata sulla base dei criteri comunicati dalla consolidante.

Sull'imposta oggetto di definizione sono rideterminati i relativi interessi.

L'ufficio competente per ciascuna società accertata, sulla base dell'imposta oggetto di definizione, ridetermina, nell'ambito del procedimento di irrogazione delle sanzioni, la sanzione per omesso versamento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

## **5. Ulteriori effetti del disconoscimento dell'opzione**

Analizzate le modalità operative di determinazione dell'imposta oggetto di definizione, si forniscono chiarimenti in merito agli ulteriori effetti del disconoscimento dell'efficacia del regime consolidato.

In particolare, in capo alle società che hanno aderito alla *fiscal unit* possono essere riconosciuti gli elementi dalle stesse trasferiti al consolidato, qualora non risultino essere stati utilizzati nell'ambito della tassazione di gruppo o nell'ipotesi in cui, in ragione dell'attività di controllo che ne ha disconosciuto l'efficacia, tali elementi si configurino come non validamente utilizzati.

Nello specifico, ci si riferisce alle perdite, alle eccedenze d'imposta, agli interessi passivi, al ROL e ai crediti non utilizzati in compensazione o la cui compensazione non è stata ritenuta efficace secondo quanto chiarito *sub 4.1.*

Il suddetto riconoscimento può avvenire esclusivamente a condizione che tutte le pretese tributarie relative alla contestata inefficacia del medesimo consolidato siano divenute definitive, nell'ambito o a seguito della definizione.

Nell'ipotesi in cui i suddetti elementi siano riconosciuti a seguito della definizione complessiva delle pretese tributarie, gli stessi sono attribuiti e quantificati con separata comunicazione, conseguente all'avvenuta definizione complessiva delle pretese relative al disconoscimento del medesimo consolidato, rilasciata dall'ufficio competente per ogni società a cui spettano e che ne faccia richiesta.

In linea con i chiarimenti contenuti nella circolare 24 settembre 2013, n. 31, la società sarà resa edotta dall'ufficio competente in merito alla circostanza che la stessa dovrà dare evidenza degli elementi riattribuiti, attraverso la presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-*bis* del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

A seguito dei controlli automatizzati della predetta dichiarazione integrativa, emergendo degli importi non coerenti con la dichiarazione del periodo d'imposta precedente, sarà generata una comunicazione di irregolarità il cui esito sarà comunicato al contribuente.

La struttura preposta al controllo di tali fattispecie, esaminato l'atto rilasciato dall'ufficio al fine di evidenziare le modalità di rideterminazione delle risultanze che emergono dalla dichiarazione integrativa, procede con l'eventuale annullamento della comunicazione d'irregolarità.

A partire dalla presentazione delle dichiarazioni integrative mediante Unico SC 2014, dovrà essere compilato il prospetto previsto per la correzione degli errori contabili di cui al quadro RS, al fine di riliquidare l'annualità cui l'elemento riattribuito si riferisce e i successivi periodi d'imposta.

## **6. Istruzioni operative**

In considerazione della circostanza che il disconoscimento dell'opzione per il consolidato potrebbe comportare attività di accertamento di competenza di diversi uffici, si rende opportuno fornire ulteriori istruzioni operative con lo scopo di assicurare il necessario coordinamento finalizzato a garantire l'omogeneità dei contenuti degli atti di accertamento nei confronti di ciascuna società.

In particolare, per esigenze di speditezza del processo, l'ufficio che rileva la causa di inefficacia dell'opzione o ha in carico atti istruttori in merito (a tali fini, ufficio "capofila") dà impulso alle attività, trasmettendo agli altri uffici

competenti le diverse segnalazioni contenenti le motivazioni del disconoscimento dell'opzione.

Riscontrati i contenuti delle segnalazioni, è opportuno che gli uffici competenti invitino i contribuenti interessati dalle contestazioni relative al disconoscimento del consolidato, allo scopo di proporre, in base ai criteri sopra descritti, la definizione della pretesa erariale, ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Il contribuente può, altresì, attivarsi presso il proprio ufficio competente al fine di richiedere una definizione complessiva delle posizioni interessate dal disconoscimento del consolidato, anche al fine del riconoscimento e attribuzione dei versamenti effettuati nell'ambito della *fiscal unit*.

In caso di incongruenze non risolte attraverso le ordinarie interlocuzioni tra l'ufficio capofila e gli uffici interessati, gli stessi possono richiedere il coordinamento presso la Direzione Regionale, Settore Controlli e riscossione, ove presente, ovvero Ufficio Accertamento e riscossione, al fine di pervenire alla corretta determinazione degli elementi oggetto della segnalazione stessa ovvero al fine della definizione delle posizioni interessate dal disconoscimento del consolidato.

Qualora gli uffici coinvolti siano localizzati in diverse regioni, il coordinamento può essere attivato, per il tramite della Direzione Regionale, presso la Direzione Centrale Accertamento.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA