



Dottorato di Ricerca
Diritto Tributario delle Società
Coordinatore: Prof. Livia Salvini
XXV Ciclo

Procedimento e processo nel consolidato fiscale

Relatore

Chiar.ma Prof. Livia Salvini

Candidato

Dott. Fabio Massimo Silvetti

Anno Accademico 2011 – 2012

They also serve who only stand and wait

John Milton – *Sonnet XIX*, 14

INDICE

1. I profili procedurali del consolidato fiscale: premesse.....	9
1.1. Oggetto e metodo di indagine.....	9
1.2. La genesi e le finalità dell'istituto nell'ambito del diritto interno: il coordinamento tra la fiscalità della partecipante e della partecipata nel passaggio al metodo dell'esenzione.....	11
1.3. I lineamenti del regime di tassazione consolidata nazionale in vigore.....	20
1.4. Brevi cenni sull'evoluzione della disciplina dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso in ambito consolidato nazionale.....	39
1.5. Conclusioni.....	46
2. Il procedimento nel consolidato fiscale nazionale.....	49
2.1. Oggetto e metodo di indagine.....	49
2.2. La determinazione dei redditi individuali e del reddito globale: i modelli di riferimento e la valenza delle dichiarazioni individuali.....	50
2.3. La posizione delle società controllate e l'obbligo di collaborazione.....	58
2.4. La posizione del soggetto consolidante quale "sostituto di imposta" e titolare degli elementi trasferiti dalle società consolidate.....	60
2.5. I controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e la responsabilità dei soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata.....	63

2.6. La liquidazione delle dichiarazioni.....	68
2.7. Il controllo formale delle dichiarazioni.....	71
2.8. La verifica fiscale e le relative modalità di definizione.....	73
2.9. L’emanazione dell’avviso di accertamento.....	77
2.10. Considerazioni sulla definizione dell'accertamento in sede amministrativa.....	80
2.11. Le contestazioni di ordine anti-elusivo.....	87
2.12. La riscossione coattiva.....	90
2.13. L’irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie.....	92
2.14. I profili di responsabilità penale.....	95
2.15. Conclusioni.....	100
3. Il processo nel consolidato fiscale nazionale.....	103
3.1. Oggetto e metodo di indagine.....	103
3.2. La ricognizione delle problematiche esistenti e dei principali istituti processuali applicabili.....	104
3.3. Osservazioni critiche sulla “codificazione” del litisconsorzio necessario.....	108
3.4. (segue) Profili di ordine applicativo e relative criticità.....	118
3.5. La tutela cautelare a favore del contribuente e del Fisco.....	122
3.6. (segue) Aspetti applicativi della tutela cautelare pro fisco: criticità di ordine generale e profili di interesse per il consolidato fiscale.....	127

3.7. Le impugnazioni nell'ambito del consolidato fiscale.....	135
3.8. Consolidato fiscale e processo civile.....	139
3.9. Conclusioni.....	142
4. Il procedimento e il processo nel consolidato fiscale mondiale.....	145
4.1. Oggetto e metodo di indagine.....	145
4.2. Lineamenti del consolidato fiscale mondiale.....	147
4.3. Il procedimento nel consolidato fiscale mondiale.....	159
4.4. (segue) Il processo nel consolidato fiscale mondiale.....	164
4.5. Conclusioni.....	165
5. Conclusioni.....	169
Bibliografia.....	179

1. I profili procedurali del consolidato fiscale: premesse

1.1. Oggetto e metodo di indagine; **1.2.** La genesi e le finalità dell'istituto nell'ambito del diritto interno: il coordinamento tra la fiscalità della partecipante e della partecipata nel passaggio al metodo dell'esenzione; **1.3.** I lineamenti del regime di tassazione consolidata nazionale in vigore; **1.4.** Brevi cenni sull'evoluzione della disciplina dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso in ambito consolidato nazionale; **1.5.** Conclusioni.

1.1. Oggetto e metodo di indagine

Il presente lavoro si sofferma sugli aspetti procedurali del consolidato fiscale nazionale e mondiale. Ad oggi, infatti, il regime è stato esaminato ad soprattutto nei suoi aspetti teorici e sostanziali. Solo in tempi più recenti (con l'esecuzione delle prime verifiche fiscali in ambito consolidato nazionale e, poi, la c.d. razionalizzazione degli accertamenti) l'attenzione si è soffermata sui profili procedimentali e processuali, che ci si propone ora di analizzare criticamente. In questo primo capitolo si esamineranno la genesi dell'istituto e le sue principali evoluzioni, nell'intento di evidenziare i tratti fondamentali e gli aspetti salienti, in un'ottica procedurale. Si tratta, quindi, di svolgere un inquadramento complessivo della tematica in esame, alla luce del quale saranno poi esaminati, nei successivi capitoli, gli aspetti specifici legati al procedimento amministrativo e al contenzioso (¹).

¹ L'analisi del consolidato mondiale sarà, pertanto, condotta distintamente.

L'ispirazione di fondo che si intende seguire è che la tassazione del reddito di impresa, aspetto tra i più complessi e mutevoli del diritto tributario, possa essere oggetto di uno studio sistematico alla luce di alcune chiavi di lettura tendenzialmente stabili. Gli aspetti procedurali e processuali del consolidato fiscale, che è senz'altro un istituto molto peculiare della tassazione societaria, si inquadrano nella necessità di garantire un coordinamento tra la fiscalità della società controllante e della società controllata. Tale necessità si pone innanzitutto per i gruppi di società ma anche, a ben vedere, in presenza di più semplici situazioni di controllo.

La suddetta esigenza costituisce un elemento strutturale nei moderni sistemi di imposizione societaria, che tendono a prevenire il fenomeno della doppia imposizione economica in una duplice ottica: evitare che la ricchezza prodotta e tassata dalla società figlia sia assoggettata ad un secondo prelievo in capo alla società madre e, altresì, commisurare l'impatto delle perdite fiscali maturate dalla società partecipata sulla capacità contributiva della società controllante (o viceversa). Il fatto che una società controlli o sia controllata da un'altra società rappresenta un tratto saliente della sua personalità, che può apprezzato anche da un punto di vista fiscale. In questo senso, il consolidato fiscale sembra connotarsi come regime prescelto e come modo di essere dei soggetti che esercitano la relativa opzione. Tale connotato riveste, indubbiamente, una valenza sostanziale ma rileva anche ai fini del procedimento e del processo, che devono essere condotti secondo

moduli idonei a garantire una trattazione il più possibile unitaria di posizioni individuali e strettamente connesse al contempo.

1.2. La genesi e le finalità dell'istituto nell'ambito del diritto interno: il coordinamento tra la fiscalità della partecipante e della partecipata ed il passaggio al metodo dell'esenzione.

Un punto di partenza per svolgere l'analisi può, indubbiamente, essere il fenomeno dei gruppi di società, rilevante nella realtà economica ma privo, tuttora, di un'autonoma ed univoca rilevanza nel nostro ordinamento giuridico ⁽²⁾. Invero soltanto specifici profili della appartenenza al gruppo sono stati regolati, in capo ai soggetti che ne fanno parte ⁽³⁾.

² Per una nozione aziendalistica di gruppo può farsi riferimento a P. ONIDA, *Economia d'Azienda*, Torino, 1986, pp. 24-25: "un complesso di due o più aziende esercitate da distinte società ed aventi quindi ciascuna un proprio soggetto giuridico, ma controllate tutte da un medesimo soggetto economico. Comunemente questo controllo viene raggiunto in virtù sia delle partecipazioni azionarie possedute dallo stesso soggetto economico del gruppo, sia delle partecipazioni che collegano tra loro diverse società". Nello stesso senso, in una prospettiva tributaria, A. FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 489 e ss. rileva che "quella di «gruppo di imprese» è anzitutto una nozione economica, peraltro molto elastica, volta ad indicare la riconducibilità di una pluralità d'aziende ad un unico soggetto economico, ciò che normalmente si traduce nella più o meno accentuata integrazione delle organizzazioni e/o delle attività delle singole aziende. Le scienze aziendali, quindi, muovendo dalla unitarietà del potere decisionale, guardano al gruppo di imprese come ad un soggetto economico unitario". Similmente A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996, pag. 381 rileva che "il gruppo si riduce a fenomeno suscettibile di venire in considerazione come centro di interessi o, più in generale, come centro economico, in funzione di specifiche previsioni che ad esso guardano solo per essere requisiti la cui realizzazione comporta l'attuazione di particolari "vincoli". In questa prospettiva, non è perciò azzardato concludere che il "gruppo" rappresenta semplicemente una formula del linguaggio con la quale si designa, in termini riassuntivi, la formazione applicabile allorché ricorrano specifiche condizioni (legali) funzionali alla tutela dell'integrità del capitale, dell'affidamento dei terzi, delle regole del mercato e della concorrenza, alla "giusta" imposizione, e via dicendo". Un'ampia analisi della tematica nel diritto societario è svolta da F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011, pp. 18 e ss. e da C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, Bari, 2010, pp. 17 e ss. cui si rimanda.

³ Per una rassegna della normativa societaria che presuppone l'appartenenza del soggetto ad un gruppo, P.M. TABELLINI, *Gruppi di società nel diritto tributario*, in *Dig. Sez. Comm.*,

Questa tendenza trova conferma anche nell'ordinamento tributario nazionale che, per lungo tempo, si è limitato ad osservare i gruppi in una duplice e ben delimitata ottica ⁽⁴⁾ : il consolidamento finanziario tra crediti e debiti fiscali ⁽⁵⁾ ed il contrasto a forme di elusione fiscale legate, appunto, all'appartenenza ad un medesimo gruppo di società ⁽⁶⁾.

Attenta dottrina ha evidenziato, tuttavia, come la leva fiscale abbia assunto un ruolo significativo nella nascita dei gruppi di società in Italia, rilevando che *“la formazione dei gruppi di imprese (che generalmente assumono la veste societaria) nel nostro Paese è stata in gran parte determinata dai provvedimenti legislativi di agevolazione fiscale per le operazioni di*

VI, Torino, 1991, p. 443 nonché V. UCKMAR, *“«Gruppi» e disciplina fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, pp. 3-6 (ove comunque si rammenta che “nonostante la rilevanza del fenomeno delineato, nel nostro ordinamento manca una organica disciplina dei gruppi di società”) e A. FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES*, cit., al par. 1. Tra gli interventi normativi citati dai suddetti Autori, si segnalano l'obbligo di redazione del bilancio consolidato (D.lgs. 9 aprile 1991, n. 127), i provvedimenti in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi (Legge 3 aprile 1979, n. 95) e, in generale, la normativa *antitrust*.

⁴ A livello comunitario, invece, già l'art. 4, par. 4 della direttiva n. 78/388/CEE (oggi trasfusa nell'art. 11 della direttiva n. 2006/112/CE attribuiva agli Stati membri la facoltà di *“considerare come un unico soggetto passivo le persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi”*. Sul punto, di recente, M. GRANDINETTI, *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, in *Rass. Trib.*, 2012, pp. 858 e ss.

⁵ Sulla liquidazione IVA di gruppo V. FICARI, *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 del D.P.R. n. 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, pp. 151 e ss.; sul trasferimento delle eccedenze C. CARPENTIERI, *La compensazione intragruppo dei crediti fiscali come legittimo riconoscimento giuridico del gruppo societario*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 409 e ss. . Per un'analisi comparativa tra gli istituti e, in genere, tra consolidamento finanziario e consolidamento degli imponibili M. IAVAGNILIO, *Consolidato fiscale “domestico” e liquidazione dell'IVA di gruppo*, in *Corr. Trib.*, 2003, pp. 2031-2037.

⁶ Si pensi, ad esempio, alla legislazione in materia di prezzi di trasferimento e di società estere controllate. Così F. DAMI, *Gruppi di imprese (dir. trib.)*, in *Enc. Giur.*, p. 1. Si veda, inoltre, C. GARBARINO, *Rapporti dei perimetri di consolidamento fiscale con altri perimetri infragruppo*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 640-645.

scorporo e di conferimento di azienda”⁽⁷⁾. Parimenti non sono mancate, nei passati decenni, iniziative volte a sollecitare l’adozione di regimi fiscali più attenti all’articolazione in gruppo dei soggetti economici⁽⁸⁾. In questo senso, con particolare riferimento al caso dell’Italia, si sono succedute almeno due proposte di legge che meritano, tuttora, di essere ricordate⁽⁹⁾. Procedendo in ordine cronologico, si rammenta il progetto elaborato nel 1985 da un gruppo di lavoro coordinato dal Prof. Uckmar nell’ambito della CONSOB⁽¹⁰⁾. Tale progetto consisteva in dodici articoli che prevedevano una forma di consolidamento finanziario ovvero, in alternativa, un consolidamento degli imponibili. Tali misure, vevoli ai fini dell’IRPEG e dell’ILOR, si rivolgevano indistintamente a società ed enti, in veste sia di

⁷ Così A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985, pp. 4-5. L’Autore, nel prosieguo dell’analisi, auspicava il riconoscimento di un’autonoma posizione giuridico tributaria del gruppo di società ai fini delle imposte dirette, assumendo il bilancio consolidato come punto di partenza per la determinazione dell’imponibile.

⁸ Pare interessante, in tal senso, il seguente documento *International Chamber of Commerce (ICC): fiscal consolidation and the treatment of tax losses within a single tax jurisdiction*, in *Intertax*, 1982, Issue no. 5, pp. 170-173. Si tratta di una «resolution» (no. 180/202 rev.), adottata dal *Council* del suddetto organismo, che delinea con chiarezza i diversi modelli di *tax grouping*, distinguendo tra *full consolidation* (tramite l’attribuzione dei fatti gestionali, presupposti dell’imposta, alla consolidante ovvero mediante il consolidamento degli imponibili) e semplice trasferimento di perdite infragruppo. Il documento, risalente ai primi anni ’80 dello scorso secolo, sembra anticipare vari aspetti emersi negli ultimi anni, come ad esempio l’irrilevanza fiscale delle transazioni infragruppo, l’identificazione della nozione di controllo rilevante per le varie specie di consolidamento e, *in nuce*, la semplificazione degli obblighi dichiarativi. Un’analisi di questi concetti e di altri profili oggettivi del consolidato è compiuta da C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., spec. pp. 143 e ss.

⁹ Tali atti sono menzionati in F. GALLO, *I gruppi d’imprese e il fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1999, p. 583. L’Autore rileva che “queste proposte comportano il permanere della soggettività delle singole imprese, la responsabilità solidale delle stesse con la capogruppo (limitatamente alla osservanza degli obblighi tributari connessi al consolidamento) e consentono la compensazione nella dichiarazione e non nell’ambito del bilancio consolidato”.

¹⁰ E’ possibile prendere visione del progetto, denominato “Schema normativo di «consolidamento finanziario», in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, pp. 19-23. Per un commento sullo stesso V. UCKMAR, «Gruppi» e disciplina fiscale, cit., in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, pp. 15-18.

consolidanti sia consolidati, contemplando comunque l'obbligo di predisporre ed inviare le dichiarazioni individuali e, altresì, un "prospetto analitico" del consolidamento a cura della controllante (¹¹).

Un altro precedente è costituito dal disegno di legge presentato alla Camera dei Deputati, nel corso della XII Legislatura, dall'On.le Visco e da altri Parlamentari (¹²), che contemplava un articolo rubricato "*tassazione dei gruppi di imprese*" da inserire nel T.U.I.R. quale "nuovo" art. 107-bis. A differenza del progetto del 1985, tale disposizione prevedeva la non utilizzabilità in compensazione delle perdite maturate in periodi di imposta anteriori a quello di esercizio dell'opzione, la durata triennale del regime e l'obbligo per la consolidante di presentare una vera e propria "*dichiarazione*" con riguardo "*all'applicazione dell'imposta in forma consolidata*". D'altro canto, il progetto in esame si differenziava dalla disciplina attuale alla luce di alcuni requisiti richiesti per l'esercizio dell'opzione, lasciando intendere che il regime fosse pensato per soggetti dotati alcune caratteristiche "minime", proprie di un "gruppo" inteso in

¹¹ Il consolidamento finanziario avrebbe dovuto realizzare un parallelismo con la disciplina della liquidazione IVA di gruppo, fondandosi sulla sussistenza del medesimo requisito di controllo prescritto per quest'ultimo. La proposta di consolidamento delle basi imponibili, invece, anticipava alcuni aspetti dell'odierno consolidato fiscale (con riguardo, ad esempio, agli obblighi di comunicazione e alla solidarietà), differenziandosene per altri tra cui, segnatamente, la più alta percentuale di controllo richiesta (i.e., 70 per cento, non accompagnata però da una soglia di partecipazione agli utili e dal calcolo dell'effetto demoltiplicazione), la mancanza di una disposizione volta ad escludere la compensazione delle perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, la durata annuale dell'opzione e la necessità di ottenere un'apposita autorizzazione da parte del Ministero delle Finanze ai fini dell'adozione del regime.

¹² Cfr. art. 12 del disegno di legge n. C1608, recante "Norme volte a razionalizzare l'imposizione delle imprese, a ridurre l'elusione e l'erosione fiscale, a realizzare la neutralità dei conferimenti aziendali, ad attuare la tassazione consolidata dei gruppi di imprese".

senso economico ed aziendale (¹³). E' interessante notare, in un'ottica procedurale, che la competenza a ricevere e rettificare la "*dichiarazione consolidata*" veniva attribuita non all'Ufficio della controllante, ma "*alla Direzione compartimentale del territorio presso il capoluogo di regione in cui ha sede il principale dei soggetti che hanno optato per l'applicazione dell'imposta in forma consolidata*", considerandosi come principale "*il soggetto con il maggior volume di ricavi*" (¹⁴).

E' lecito domandarsi per quali motivi queste proposte ed altre che sono state avanzate (¹⁵) non abbiano avuto seguito, nonostante l'indiscussa rilevanza economica del fenomeno dei gruppi e la presenza di discipline fiscali in ordinamenti giuridici avanzati, potenzialmente "concorrenti" con il nostro

¹³ Si richiedeva, infatti, una partecipazione non inferiore al 90 per cento del capitale sociale della controllata e, soprattutto, l'integrazione a livello di gruppo (per l'anno di imposta di esercizio dell'opzione e per i due precedenti) di almeno due dei seguenti "parametri": 1) 20 miliardi di lire nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; 2) 40 miliardi di lire nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; 3) 500 dipendenti occupati in media durante il periodo di imposta. Invero, non è del tutto chiaro (e questo, ad esempio, è uno degli aspetti di indeterminatezza cui si faceva cenno poc'anzi) se il riscontro dei parametri dovesse essere effettuato solo al momento dell'opzione ovvero se il venir meno (o, ancora, un mutamento nella combinazione) degli stessi potesse comportare l'uscita dal regime. Ad ogni modo, la stessa relazione di accompagnamento al disegno di legge precisa espressamente "la volontà di coinvolgere nella procedura solo soggetti che, per le dimensioni raggiunte, sembrano in grado di sopportarne i relativi non facilissimi adempimenti formali".

¹⁴ Si tratta di una previsione assai interessante, rivolta probabilmente (e quantomeno) a concentrare presso uno stesso Ufficio le rettifiche di "primo" e di "secondo" livello nei confronti del soggetto di più rilevanti dimensioni ammesso al regime. Va rimarcato peraltro che sia la bozza in esame sia quella predisposta in seno alla CONSOB nel 1985 contemplavano un onere dichiarativo delle consolidate (e della consolidante in proprio) e del consolidato (sempre in capo alla consolidante), lasciando intravedere le criticità che si sono manifestate, nei primi anni di applicazione dell'attuale regime, dalla prassi accertativa articolata sul doppio livello.

¹⁵ Ulteriori proposte avanzate nel corso degli anni '80 del XX Secolo sono indicate in C. GATTO, *I Gruppi di imprese di fronte alla fiscalità*, in G. TREMONTI (a cura di), *La fiscalità industriale. Strategie fiscali e gruppi di società in Italia*, Bologna, 1988, pp. 77 e ss.

(¹⁶). Al riguardo è possibile ipotizzare il concorso di fattori eterogenei. L'esistenza di norme per il consolidamento finanziario tra crediti e debiti fiscali (IRPEG e, soprattutto, IVA) e, successivamente, l'introduzione della c.d. compensazione orizzontale hanno consentito di limitare, all'interno dei gruppi, l'immobilizzazione dei crediti verso l'Erario. Un ulteriore elemento può essere poi intravisto nelle minore attitudine dell'Amministrazione finanziaria a contestare fattispecie di elusione fiscale nell'ambito dei gruppi di società rispetto ad oggi (¹⁷). Ma l'elemento senz'altro decisivo va rintracciato nei previgenti meccanismi di tassazione societaria, improntati al c.d. metodo dell'imputazione, che consentivano di realizzare in modo fisiologico forme indirette di consolidamento delle basi imponibili. Si pensi alla possibilità di compensare i redditi della società controllante con le svalutazioni o le minusvalenze su partecipazioni di società controllate in perdita ovvero, al contrario, di compensare le perdite della società partecipante con gli utili distribuiti dalla controllata, richiedendo contestualmente il rimborso del relativo credito di imposta (¹⁸).

Ebbene, il quadro così delineato è andato incontro ad un drastico cambiamento con la riforma dell'imposizione societaria, entrata in vigore il

¹⁶ Si veda, in proposito, l'analisi comparativa in C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., spec. pp. 197 e ss.

¹⁷ Sul punto, diffusamente, G. TREMONTI, *Gruppi di società: i vincoli e le architetture fiscali*, in ID. (a cura di), *La fiscalità industriale*, cit., pp. 17 e ss. Più di recente, commentando il passaggio al nuovo sistema di imposizione societaria e l'introduzione del consolidato fiscale, M. MANERA, *Le partecipazioni e il consolidato fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, I, spec. pp. 270-274, pp. 281-283 e pp. 294-296.

¹⁸ Cfr. D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, in *Rass. Trib.*, 2002, pp. 1187 e ss.

1 gennaio 2004 ⁽¹⁹⁾. Detta riforma, segnando il passaggio al c.d. metodo dell'esonazione, ha previsto la concentrazione della tassazione direttamente in capo alle società che producono utili e, di conseguenza, la (tendenziale) irrilevanza fiscale delle relative distribuzioni e della realizzazione e valutazione del valore delle partecipazioni sociali. Venuti meno i meccanismi che, in passato, consentivano di effettuare un consolidamento indiretto tra redditi e perdite infragruppo, è stato indispensabile predisporre nuove ed adeguate forme di coordinamento tra la fiscalità della società e dei soci. Il consolidato fiscale ed il complementare istituto della trasparenza delle società di capitali sembrano rispondere, essenzialmente, a questa finalità ⁽²⁰⁾, introducendo la possibilità di un'esplicita compensazione tra redditi e perdite di soggetti legati da vincoli di controllo o di collegamento,

¹⁹ Cfr. Legge 7 aprile 2003, n. 80 e D.lgs. 12 dicembre 2003, n. 334.

²⁰ Nella Relazione al disegno di legge delega si legge testualmente che “*il riconoscimento fiscale dei gruppi costituisce il naturale correttivo dell'ineducibilità delle minusvalenze su partecipazioni*”. Si veda inoltre la circolare 16 giugno 2004, n. 25/E (c.d. circolare IRES/1), secondo cui “*l'impossibilità di avvalersi del credito di imposta sui dividendi e della svalutazione delle partecipazioni, già concepiti come strumenti di trasmissione alla partecipante della posizione fiscale (utile o perdita) della partecipata, è controbilanciata dalla introduzione di nuovi strumenti di consolidamento dell'imponibile. A questa specifica finalità sono ispirati i nuovi istituti del consolidato nazionale, del consolidato mondiale e della trasparenza per le società di capitali, cui le società possono accedere per opzione*” (p. 10). La citata circolare specifica, inoltre, che “*il nuovo istituto si pone quale naturale correttivo all'eliminazione, conseguente alla riforma attuata con il decreto, dei meccanismi di parziale consolidamento degli imponibili tradizionalmente utilizzati dai gruppi di imprese: contestualmente all'entrata in vigore dell'IRES è, infatti, venuta meno la possibilità di avvalersi tanto del meccanismo del credito di imposta sui dividendi, quanto del regime di deducibilità fiscale delle svalutazioni di partecipazioni societarie ... la sopravvenuta impossibilità di compensare l'utile della partecipata con la perdita della partecipante (mediante l'utilizzo del credito d'imposta sui dividendi) e di conferire rilevanza fiscale alle perdite della partecipata (tramite la svalutazione) per ridurre o azzerare l'imponibile della partecipante è stata, dunque, controbilanciata dall'introduzione della disciplina opzionale della tassazione di gruppo*” (p. 17). Sul punto in dottrina, per tutti, G. ZIZZO, *Imposta sul reddito delle società*, in *Dig. Sez. Comm.*, Agg. III, pp. 423-425.

pur senza dimenticare ulteriori ed importanti aspetti quali l'allineamento ad ordinamenti tributari di altri Stati dell'Unione Europea (alcuni dei quali già prevedevano forme di consolidamento fiscale), l'esigenza di evitare l'accumulo di crediti di imposta derivanti dalle dichiarazioni dei redditi e, soprattutto, la semplificazione della struttura del prelievo ⁽²¹⁾.

Quanto precede ha trovato conferma nelle modifiche apportate alla disciplina dalla legge finanziaria per il 2008 ⁽²²⁾, che ha abrogato le previgenti norme concernenti le c.d. rettifiche di consolidamento, rivolte a rendere fiscalmente neutre talune operazioni infragruppo.

La relazione illustrativa alla suddetta legge finanziaria ha giustificato l'abrogazione rilevando come *“l'accesso al regime di consolidamento rappresenti un beneficio in sé e che, dunque, non siano strettamente necessari ulteriori benefici per incentivare l'applicazione di una disciplina già di per sé agevolativa”*. Si tratta di una spiegazione non del tutto

²¹ La relazione allo schema di decreto legislativo delegato indica, fra gli obiettivi dell'introduzione del regime di tassazione consolidata, proprio quello di *“superare le complessità fiscali che derivano da operazioni (fusioni, scissioni, ecc.) poste in essere dai «gruppi» per compensare i risultati positivi e negativi delle diverse società che compongono il «gruppo» stesso e che, in taluni casi, perseguono fini prevalentemente elusivi, al pari di quelle che trasferiscono quote di utili a società in perdita attraverso transazioni fittizie (contratti di locazione immobiliare, cessioni infragruppo a prezzi diversi da quelli «normali»; fatture per prestazioni di servizio mai effettuate, ecc.) in frode al fisco”*. Prosegue la relazione: *“L'introduzione del consolidato fiscale contribuisce, pertanto, a tenere distinti comportamenti chiaramente «patologici», perché miranti ad eludere in maniera artificiosa il pagamento delle imposte, da comportamenti che invece sono «fisiologici» per la vita del gruppo perché riconducibili all'unitarietà del soggetto economico, favorendo, nel contempo, l'espansione aziendale”*. Va sottolineato, a questo riguardo, il consenso che ha accompagnato l'introduzione di questo regime fiscale, testimoniato dalle relazioni di maggioranza e di minoranza al disegno di legge delega presentate alla Commissione finanze.

²² Legge 24 dicembre 2007, n. 224 ampiamente commentata in G. FRANSONI (a cura di), *Finanziaria 2008: saggi e commenti*, Milano, 2008.

condivisibile, poiché muove dall'assunto che la disciplina sul consolidato fiscale costituisca una agevolazione e non invece una misura che, sia pure su base opzionale, permette di coordinare la fiscalità del socio e della società partecipata, evitando di contrapporre l'accumulo di perdite fiscali non compensabili ad una tassazione "atomistica" di utili societari. Ragionando diversamente, dovrebbe ritenersi che il consolidamento delle basi imponibili, già realizzabile nel previgente sistema ricorrendo i comuni istituti della fiscalità di impresa, costituisca un "beneficio" nel nuovo sistema di imposizione societaria, chiamato a modernizzare il rapporto tra Fisco e imprese e a realizzare la neutralità fiscale tra le lecite scelte imprenditoriali ⁽²³⁾. In altre parole, non sembra che la compensazione tra perdite infragruppo (o anche solo tra partecipante e partecipata) possa essere considerata un beneficio, mentre costituirebbe una distorsione la mancanza in assoluto di questa possibilità. Vi è da dire, piuttosto, che l'opzione per il consolidato e la fruizione del regime richiedono, come vedremo, onerosi adempimenti procedurali non sempre giustificabili o coordinati tra loro, che hanno dato (e daranno) luogo a rilevanti criticità in sede di accertamento e contenzioso.

Più condivisibili sono le osservazioni, presenti nella suddetta relazione illustrativa, in merito alla percentuale di controllo azionario, "relativamente bassa", richiesta per accedere al regime e, quindi, al consolidamento

²³ Cfr. G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 929 e ss. (spec. par. 1).

integrale delle basi imponibili. E' senz'altro vero che il livello di controllo richiesto per accedere al regime in esame è minore di quello previsto in altri ordinamenti. Eppure ciò sembra coerente con la finalità di voler consentire una regolata circolazione ed utilizzo in compensazione di perdite fiscali altrimenti inservibili, in sostituzione delle pur lecite forme indirette di consolidamento che avevano luogo nel previgente sistema di imposizione societaria (²⁴). Tale, in ultima analisi, pare la finalità che si prefigge l'ordinamento consentendo e procedimentalizzando, con le difficoltà che avremo modo di evidenziare, un'esplicita forma di compensazione delle perdite tra soggetti legati da rapporti di controllo (²⁵).

1.3. I lineamenti del regime di tassazione consolidata nazionale in vigore

Esula dall'oggetto del presente lavoro eseguire una minuziosa disamina dei numerosi ed interessanti aspetti applicativi che connotano la disciplina del

²⁴ Puntualmente ripercorse in C. RICCI, *op. ult. cit.*, pp. 74-88.

²⁵ Cfr. R. LUPI, *Le linee strutturali della riforma nel contesto della tassazione delle imprese*, in R. LUPI (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale. Linee strutturali e riflessi applicativi.*, Milano, 2004, spec. pag. 5 dove l'Autore considera che "una volta abolita la deduzione delle minusvalenze su partecipazioni, l'unico modo per tenere in considerazione le perdite delle società facenti parte dei gruppi aziendali era quello del consolidato fiscale, o della imputazione per trasparenza ... il consolidato non è quindi una concessione alle esigenze delle imprese, ma un surrogato della precedente possibilità di raggiungere lo stesso risultato attraverso la deduzione delle svalutazioni e delle minusvalenze su partecipazioni". Un diverso profilo è colto da A. FEDELE, *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 465 e ss. (spec. par. 4) secondo cui "le condizioni per l'operatività sia della trasparenza che del consolidato fiscale possono essere apprezzate come indici dell'effettiva possibilità per i soci di influire sull'indirizzo e la gestione dell'attività sociale, in altri termini concorrere ad essa, cosicché risulta ragionevole la imputazione ai soci stessi dei risultati complessivi dell'attività economica della partecipata". In una prospettiva di diritto comparato sono interessanti le considerazioni di Y. MASUI, *General Report*, in *IFA, Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pag. 26 secondo cui "the role of a group taxation regime is to recognize institutionally the ability of a corporate group to share losses and to achieve asset roll-over between its members by providing a legislative framework".

consolidato fiscale. Sembra però indispensabile individuare i principali profili sostanziali dell'istituto, mettendone in luce le caratteristiche salienti, con particolare riguardo agli obblighi procedurali e al riparto dei ruoli e delle responsabilità tra i soggetti ammessi al regime. Si prenderanno ora in esame gli aspetti legati al consolidato nazionale, rinviando l'analisi di quello mondiale al quarto capitolo.

I soggetti ammessi al regime

Da un punto di vista soggettivo la disciplina si rivolge ai soggetti passivi dell'IRES, ma l'ambito di applicazione varia a seconda che il soggetto operi in qualità di consolidante o di consolidata. Da un lato sono ammessi al regime società ed enti commerciali residenti ⁽²⁶⁾ e non residenti ⁽²⁷⁾; dall'altro, possono partecipare al consolidato soltanto le società di capitali costituite in forma di società per azioni, società in accomandita per azioni e società a responsabilità limitata ed è, altresì, necessario che le stesse

²⁶ Anche in base alle presunzioni legate al fenomeno della c.d. esterovestizione, come confermato dalla risoluzione 30 ottobre 2008, n. 409/E.

²⁷ La controllante può non essere fiscalmente residente nel territorio dello Stato ma, in tal caso, deve risiedere in Paesi con i quali è prevista una convenzione contro le doppie imposizioni (nonché, secondo la prassi, di un accordo che consenta un adeguato scambio di informazioni) ed esercitare l'attività di impresa in Italia mediante una stabile organizzazione, nel cui patrimonio sia compresa la partecipazione nelle controllate. A quest'ultimo riguardo, sempre in via di prassi è stato chiarito che la stabile organizzazione dovrebbe occuparsi, quantomeno, della gestione e direzione dell'attività di impresa delle società partecipate. In argomento, D. STEVANATO – G. STANCATI, *I presunti requisiti "aggiuntivi" richiesti alla stabile organizzazione di società estera per svolgere il ruolo di controllante nel consolidato nazionale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1085-1091; G. RAGUCCI, *Il rapporto della stabile organizzazione con le partecipazioni in società controllate quale requisito del consolidato nazionale*, in *Tributimpresa*, 2005, pp. 5-14; G. D'ABRUZZO, *La stabile organizzazione di società non residente nella disciplina del consolidato fiscale nazionale*, in *Boll. Trib.*, 2005, pp. 581-585.

risiedano fiscalmente in Italia ⁽²⁸⁾. E' importante rilevare che, per ragioni di coerenza sistematica ed applicativa, un medesimo soggetto non può rivestire contemporaneamente la qualifica di consolidante e di consolidata nell'ambito di uno stesso consolidato o di più consolidati tra loro distinti ⁽²⁹⁾. Simili preclusioni sono previste per le società che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale *ex art. 115 del T.U.I.R.* in qualità di partecipata ⁽³⁰⁾ ovvero per l'applicazione della c.d. *tonnage tax* di cui all'art. 160 del T.U.I.R.. Non possono avvalersi del regime le società che fruiscono di riduzione dell'aliquota IRES nonché quelle assoggettate alle procedure di fallimento, liquidazione coatta amministrativa ovvero di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza.

²⁸ La risoluzione 15 marzo 2007, n. 52/E ha chiarito che anche le società consortili, qualora costituite in una delle suddette forme, possono essere ammesse al regime in qualità di consolidate. Sull'opportunità di ammettere alla tassazione consolidata anche le aggregazioni di imprese cooperative riunite in consorzio con fini specifici si veda la Relazione finale della Commissione di Studio sulla imposizione fiscale sulle società (c.d. Commissione Biasco), parte II, Cap. 3, par. 2.9. Sul punto, si ritiene in M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2011, Tomo II, p. 2233 che dette società consortili residenti possano assumere anche il ruolo di consolidanti. E' parimenti interessante il caso, esaminato nella risoluzione 12 agosto 2005, n. 123/E di una B.V. olandese (assimilabile ad una S.r.l. sulla base delle direttive nn. 434 e 435 del 23 luglio 1990) che, avendo trasferito la sede amministrativa in Italia ed integrato i presupposti per la residenza fiscale, è ammessa al consolidato come controllata.

²⁹ E' tuttavia possibile che tutte le società aderenti ad un determinato consolidato fiscale esercitino l'opzione, in qualità di controllate, insieme ad un ulteriore soggetto controllante, non presente nel primo consolidato (che viene meno), ferma restando in tal caso l'inutilizzabilità nel nuovo consolidato delle perdite fiscali maturate nella vigenza di quello anteriore. Ed è, naturalmente, necessario che la consolidante assuma anche le vesti di consolidata.

³⁰ Non sembra, invece, che vi siano preclusioni affinché ad un soggetto ammesso al consolidato, in veste di controllante ovvero di controllata, possano essere attribuiti redditi per trasparenza ai sensi dell'art. 115 del T.U.I.R. Detti proventi, naturalmente, confluiranno nel reddito globale del consolidato fiscale.

Il rapporto di controllo

Tra la consolidante e ciascuna società consolidata deve sussistere, per l'intera durata di applicazione del regime, un particolare rapporto che consiste nel controllo di diritto ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1 del Codice civile e nella partecipazione maggioritaria sia al capitale sociale sia utili della partecipata ⁽³¹⁾. Dette soglie partecipative sono quantificate tenendo conto, in caso di partecipazione indiretta, del c.d. effetto demoltiplicativo, presumibilmente volto ad evitare l'impiego del consolidato in presenza di catene societarie effettivamente diluite ⁽³²⁾.

E' interessante notare come non si richieda il riscontro di alcuna integrazione di tipo economico od organizzativo, a differenza di quanto adombrato dalla legge delega che contemplava, quantomeno, la *“eventuale esclusione dell'opzione relativamente alle società controllate che esercitano determinate attività diverse da quella della controllante”* ⁽³³⁾. In questo

³¹ Su questi ed altri connessi aspetti applicativi si veda, diffusamente, R. MICHELUTTI – A. PRAMPOLINI, *Il requisito del controllo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, pp. 889-896.

³² Sul punto D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nazionale*, in AA.VV., *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., Milano, 2004, spec. pp. 14 e ss..

³³ Cfr. G. MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 545 e ss.. L'Autore, rifacendosi alla dottrina commercialistica, pone un'essenziale distinzione tra i concetti di controllo e di gruppo, rilevando che *“se ogni gruppo presuppone una posizione di controllo che consenta il coordinamento dell'azione, non ogni posizione di controllo sfocia necessariamente in un fenomeno di gruppo. E' anche da rilevare che, se in tutti i casi l'espressione “controllo” sta ad indicare una posizione di potere di un soggetto nella sfera economica e giuridica di un altro soggetto, e l'espressione “gruppo” sta ad individuare un fenomeno di aggregazione tra imprese autonome che a questa posizione consegue, non sempre la stessa è la fonte a cui la posizione di potere si ricollega, non sempre lo stesso è il grado di aggregazione che alla stessa consegue e di conseguenza, non sempre la stessa è la disciplina di gruppo”*. Sulla stessa linea di pensiero M. BEGHIN, *La tassazione dei “gruppi” nel disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, pp.

senso, il controllo prescritto dalla normativa in vigore lascia intendere come il regime in esame costituisca soltanto in senso molto lato una tassazione di gruppo. Lo conferma il fatto che al consolidato possano accedere liberamente anche i soggetti che non condividono alcuna fase nella produzione di beni o di servizi (³⁴).

L'opzione per l'accesso al regime

Sussistendo i requisiti soggettivi e di controllo di cui sopra, è possibile attivare il regime mediante una congiunta manifestazione di volontà da parte della controllante e della controllata, da comunicare all'Agenzia delle

857 e ss., notando che “*sul piano soggettivo il così detto “consolidamento fiscale” non vede quale destinatario delle nuove disposizioni il “gruppo” di società ma, più appropriatamente, alcune società tra le quali intercorre un rapporto di “controllo”, individuate nel testo normativo attraverso il puntuale rinvio all’art. 2359 c.c.*”. Diversamente sembra porsi, invece, V. FICARI, *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, spec. pag. 292 ove considera che “*l’intento del legislatore sembra essere stato quello di cogliere un fenomeno imprenditoriale unitario pur nella plurisoggettività degli operatori anche per quanto riguardasse lo specifico aspetto dell’unicità della disciplina fiscale applicabile alle imprese uti singulae al fine di realizzare un consolidamento fra imprese di società che non abbiano regimi fiscali differenziati*”. L’Autore conferma e sviluppa il proprio pensiero in *Gruppo di imprese e consolidato fiscale all’indomani della riforma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 1587 e ss.. Sulla distinzione tra “controllo”, “direzione unitaria” e “collegamento” si veda anche A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., spec. pp. 366-371.

³⁴ Considera G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, cit., al par. 2, che “*all’integrazione economica delle società del gruppo non viene dunque attribuita alcuna rilevanza nel contesto considerato, essendo sufficiente quella giuridica, assicurata dalla posizione di controllo di diritto*”. In termini analoghi ragiona P. MARONGIU, *Il consolidato fiscale nazionale tra norme di attuazione, prassi e decreto attuativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, pag. 604 rilevando che “*l’applicazione del regime in esame non implica la sussistenza di alcuna forma di integrazione economica o finanziaria fra le attività delle società, ma è subordinata esclusivamente all’esistenza di un controllo di diritto: questo dimostra ... che la ratio dell’istituto del consolidato nazionale non è di tassare la capacità contributiva del gruppo, ma – più semplicemente e specificamente – di conferire espressa e diretta rilevanza fiscale alle perdite realizzate da una o più società che presentano una integrazione giuridica*”.

Entrate entro il 16 giugno del primo periodo di imposta in cui si intende avviare il consolidamento ⁽³⁵⁾.

La durata dell'opzione è triennale ⁽³⁶⁾ ed irrevocabile da parte dei contribuenti ed implica l'identità dell'esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della controllante, intesa dalla prassi come identità di chiusura dell'esercizio ⁽³⁷⁾. Alla scadenza, la stessa può essere rinnovata da questi mediante un'apposita comunicazione ⁽³⁸⁾.

Un'importante caratteristica sostanziale del consolidato domestico è il c.d. *cherry picking principle*, per cui non è necessario includere nel perimetro di consolidamento tutte le società controllate, a differenza di quanto richiesto ai fini del consolidato mondiale. E' inoltre possibile il subentro di una nuova controllata in un consolidato già instaurato, previa integrazione della comunicazione unica a suo tempo presentata, cosicché possono aversi più

³⁵ Va sottolineato che la bilateralità delle opzioni tende, comunque, alla formazione di un unico perimetro di consolidamento. Ciò è confermato anche dal tenore della comunicazione, per l'appunto unica, che deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate. In argomento, M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 2234.

³⁶ Alla durata triennale dell'opzione e alla sua irrevocabilità sono assegnati, secondo la circolare n. 53/E/2004 una finalità antielusiva, che consiste “*nell'escludere l'accesso transitorio alla procedura di società predestinate all'uscita, subito dopo aver conseguito (o aver attribuito ad altre società del gruppo) i benefici connessi alla tassazione consolidata*”. Si tratta di una presa di posizione interessante, che rivela il grado di maggiore formalismo e rigidità amministrativa che connota la disciplina in esame rispetto ai precedenti meccanismi di tipo “informale” che consentivano, nell'ambito del sistema di tassazione societaria basato sul metodo della imputazione, di realizzare forme indirette di consolidamento fra le basi imponibili.

³⁷ Par. 4.1. Circ. 53/E/2004.

³⁸ L'opzione può essere esercitata per la prima volta ed in sede di rinnovo a partire dal primo giorno del periodo di imposta interessato, come esplicitato dall'art. 14, comma 1 del D.M. 9 giugno 2006 e dalla risoluzione 25 ottobre 2007, n. 305/E. Nella comunicazione di rinnovo sarà possibile emendare la scelta già effettuata in merito al criterio di attribuzione delle perdite fiscali.

consolidati fiscali nazionali nell'ambito di un medesimo gruppo societario nonché variazioni della loro composizione nel tempo ⁽³⁹⁾.

In chiave procedurale, l'opzione deve includere l'elezione di domicilio della consolidata presso la consolidante, ai soli fini della notifica degli atti e dei provvedimenti relativi ai periodi di imposta coperti dall'opzione per l'intera durata del regime ⁽⁴⁰⁾. Tale 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 di vigenza del consolidato. E' lecito domandarsi se tale previsione non sia eccessivamente sbilanciata nel senso di agevolare la notificazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria, a discapito della garanzia del loro effettivo ricevimento da parte del contribuente interessato. Non sembra, infatti, un'ipotesi di scuola quella in cui, nel termine previsto dalla legge per l'esercizio del potere di rettifica (eventualmente raddoppiato qualora siano contestate fattispecie penalmente rilevanti), una società già consolidata possa non rinnovare la propria opzione e, quindi, uscire dal perimetro di consolidamento ovvero essere ceduta ad un soggetto diverso dall'ex-consolidante ⁽⁴¹⁾.

³⁹ Cfr. circolare 20 dicembre 2004, n. 53/E, par. 2.1.

⁴⁰ Di conseguenza, gli atti non inerenti il consolidato (come ad esempio gli avvisi di accertamento ai fini dell'IVA e dell'IRAP) dovranno essere notificati presso la residenza fiscale ordinaria di ciascun soggetto.

⁴¹ Perplexità circa la proporzionalità di questa prescrizione sono manifestate da G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato mondiale*, cit., al par. 3.

Sempre in chiave procedurale è interessante notare come nell'opzione debbano essere indicati i criteri per l'eventuale attribuzione delle perdite fiscali alle consolidate in caso di cessazione del regime, ferma restando in mancanza la loro acquisizione alla consolidante. Va rimarcato peraltro che, secondo l'Amministrazione finanziaria, la tempestiva trasmissione della comunicazione rappresenta condizione necessaria per l'attivazione del consolidato e non può essere sostituita da comportamenti concludenti ⁽⁴²⁾.

Gli effetti dell'opzione

Il positivo esercizio dell'opzione determina l'attivazione del regime e, quindi, la determinazione di un reddito complessivo globale corrispondente alla somma algebrica dei redditi dei soggetti partecipanti, secondo il metodo del consolidamento integrale. La dottrina si è soffermata sull'impatto di tale consolidamento in relazione alla tutela delle minoranze e, in particolare, alla necessità le perdite trasferite al consolidato siano adeguatamente remunerate, attraverso accordi o contratti di consolidamento che le parti sono ammesse a stipulare ⁽⁴³⁾. La legittimità di tali contratti o accordi è ammessa, in modo implicito ma inequivocabile, dalla norma di chiusura che rende irrilevanti (dunque, non imponibili e indeducibili) le somme percepite

⁴² Cfr. risoluzione 13 ottobre 2006, n. 113/E e circolare n. 47/E/2008.

⁴³ Cfr. D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nazionale*, in cit., pp. 26-27. In argomento C. DI FELICE – E. M. SIMONELLI, *La regolamentazione dei rapporti tra le società aderenti al consolidato nazionale: il contratto di consolidamento*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2004, p. 1199-1219.

o versate tra i soggetti ammessi al consolidato in contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti (⁴⁴).

Le perdite fiscali prodotte dalle consolidate in costanza all'opzione sono trasferite alla controllante, che ne dispone tramite la dichiarazione dei redditi del consolidato, mentre quelle prodotte in precedenza rimangono compensabili soltanto con i redditi individuali. E' evidente la finalità antielusiva sottesa a questa preclusione, volta ad evitare una riedizione del c.d. fenomeno del commercio delle "bare fiscali", ma anche il maggior grado di rigidità amministrativa e di formalismo che, a parità di risultato, connota la disciplina del consolidato fiscale rispetto ai previgenti sistemi di consolidamento indiretto. Attenta dottrina, a questo specifico riguardo, ha rilevato che sarebbe stato sufficiente escludere l'utilizzo delle perdite fiscali

⁴⁴ Trattasi dell'art. 118, comma 4 del T.U.I.R.. La circolare n. 53/E/2004 pone un limite, costituito dall'applicazione dell'aliquota IRES alla perdita trasferita. Per il resto, le parti rimangono libere di quantificare l'entità e le modalità di pagamento dei compensi. Peraltro, è importante notare come il riferimento ai vantaggi fiscali contenuto nel T.U.I.R. sia senz'altro più ampio e versatile della formula "compensi corrisposti alle e ricevuti dalle società con imponibili negativi" presente nella legge delega. Al riguardo, la circolare n. 19/E/2009 ritiene di applicare la norma in esame anche ai compensi per l'utilizzazione delle eccedenze di R.O.L. . In merito al regime fiscale dei compensi, si ritiene condivisibilmente in M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., p. 2250 che gli stessi siano irrilevanti dell'IRAP e dell'IVA. Ai fini dell'imposta di registro, la risoluzione n. 166/E/2007 assimila gli accordi di consolidamento agli "atti e documenti formati per l'applicazione, riduzione, liquidazione, riscossione, rateazione e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute, comprese le relative sentenze, e gli atti relativi alla concessione o all'appalto per la loro riscossione", che possono essere registrati con pagamento dell'imposta in misura fissa ai sensi dell'art. 5 della tariffa acclusa al d.P.R. 26 aprile 1981, n. 131. Sul punto si vedano F. PEDROTTI, *Trattamento ai fini dell'imposta di registro delle somme trasferite in contropartita di vantaggi fiscali ricevuti nell'ambito del consolidato fiscale domestico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, pp. 561-575 nonché, più ampiamente, S. BURELLI, *Consolidato nazionale e frammenti di autonomia privata nella determinazione della fattispecie imponibile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, pp. 265-308.

anteriori all'ingresso nel gruppo e non nel regime di tassazione consolidata *tout court* ⁽⁴⁵⁾.

Va rimarcato che, con riferimento ai periodi di imposta successivi al 2011 compreso, è destinata ad applicarsi la nuova disciplina del riporto delle perdite di cui all'art. 84 del T.U.I.R.. Ferma restando, quindi, l'integrale compensazione delle perdite fiscali maturate dai soggetti ammessi al regime con i redditi prodotti in una medesima annualità, si deve ritenere che il riporto delle perdite del consolidato potrà essere eseguito dalla controllante senza limiti di tempo, ma non oltre la soglia dell'ottanta per cento del reddito globale di ciascun periodo di imposta ⁽⁴⁶⁾.

Un peculiare effetto associato all'attivazione del consolidato consiste ora nella possibilità, per ciascun soggetto ammesso al regime, di trasferire le c.d. eccedenze di R.O.L. al fine di consentirne l'impiego in compensazione con interessi passivi indeducibili, ai sensi dell'art. 96 del T.U.I.R., da parte

⁴⁵ D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nazionale*, in cit., pp. 29-31. L'Autore confronta i principi desumibili dall'art. 102, comma 1-ter del T.U.I.R. nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2003 e l'attuale art. 118, comma 2 del T.U.I.R.. Tale norma contempla "una limitazione che non pone come discriminare un elemento sostanziale (l'ingresso nel gruppo della società che ha sofferto le perdite) bensì un elemento procedimentale, ovvero l'esercizio dell'opzione per la tassazione di gruppo". Così facendo, secondo l'Autore, "si introduce una penalizzazione rispetto al regime vigente prima della riforma, in cui le perdite maturate da un soggetto potevano essere compensate, mediante strumenti perfettamente leciti, dagli altri membri del gruppo".

⁴⁶ Peraltro, diversamente da quanto indicato (o meglio desumibile) nella circolare n. 53/E/2011, si dovrebbe ritenere che a partire dal periodo di imposta 2011 sia possibile utilizzare in compensazione tutte le perdite fiscali maturate in costanza di consolidato, dall'anno 2004 in avanti. Sulle più recenti problematiche applicative, B. IZZO – L. MIELE, *il nuovo regime delle perdite nel consolidato, nella trasparenza e nelle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2819 - 2823; S. TRETTEL, *I possibili scenari della compensazione delle perdite nel consolidato*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3819-3823.

della controllante o di altra controllata ⁽⁴⁷⁾. Quanto, infine, alle ricadute dell'opzione sul piano finanziario, va notato come siano automaticamente trasferite al consolidato le anticipazioni in acconto dell'IRES, ma non i crediti diversi dall'IRES nonché le eccedenze di imposta anteriori all'attivazione del regime ⁽⁴⁸⁾.

Gli obblighi strumentali della società consolidata e della società o ente consolidante

La formulazione della normativa di rango primario e, in particolare, dell'art. 121 del T.U.I.R. ha suscitato l'interrogativo se le società consolidate (e la consolidante singolarmente considerata) dovessero trasmettere in via ufficiale la dichiarazione dei redditi all'Amministrazione finanziaria, fermo restando l'obbligo di predisporla al fine di comunicare alla controllante tutti i dati necessari ai fini del consolidamento ⁽⁴⁹⁾. Tale obbligo di trasmissione e, quindi, la perdurante rilevanza esterna delle dichiarazioni individuali, pur senza la liquidazione dell'imposta, è stata sancita espressamente soltanto dalla normativa di attuazione ⁽⁵⁰⁾. Si tratta di un aspetto assai rilevante per

⁴⁷ Sul punto S. MAYR, *Il nuovo limite di deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del consolidato fiscale (nazionale e mondiale)*, in *Boll. Trib.*, 2008, pp. 298-301 nonché, per la posizione dell'Amministrazione finanziaria, le Circolari nn. 19/E e 37/E del 2009.

⁴⁸ Cfr. in argomento la circolare Assonime n. 59/2005.

⁴⁹ In senso negativo G. TINELLI, *Il "bilancio" consolidato fiscale nazionale nella disciplina dell'IRES*, in F. PAPARELLA (a cura di), *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete : atti del convegno di Lecce del 25 giugno 2004*, Milano, 2006, p. 137. *Contra* A. FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, cit., p. 14; G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, pp. 501-514.

⁵⁰ Art. 8 D.M. 9 giugno 2004. E' lecito domandarsi se un "decreto di natura regolamentare" possa introdurre un obbligo strumentale tanto significativo a carico dei contribuenti, intervenendo in modo assai rilevante sulla disciplina posta dalle norme di rango primario.

almeno due profili: la idoneità di una norma di rango secondario a prevedere un obbligo strumentale così rilevante a carico dei contribuenti e l'opportunità di questa scelta alla luce del modello di consolidamento prescelto nel nostro ordinamento tributario (⁵¹).

Significativamente, l'art. 121 del T.U.I.R. impone a ciascuna controllata di prestare la propria collaborazione alla controllante per quanto concerne i rapporti con l'Amministrazione finanziaria, finalizzati alla gestione del consolidato. E' lecito supporre che tale formula costituisca una sorta di clausola aperta, che deve poter implicare ogni forma di collaborazione necessaria in sede di verifica, accertamento e contenzioso, pur nel rispetto della formale autonomia dei diversi soggetti giuridici coinvolti.

Passando alla posizione della consolidante, essa ha l'obbligo di presentare la propria dichiarazione individuale e, soprattutto, quella complessiva del consolidato, aggregando i dati contenuti nelle dichiarazioni individuali sui quali non è naturalmente tenuta a svolgere alcun controllo sostanziale. Una questione di indubbio interesse è quella legata alla valenza di tale

Del resto, la relazione di accompagnamento al decreto legislativo di riforma precisava proprio che "il modello adottato per la tassazione di gruppo è quello nel quale vi è una unica base imponibile e, pertanto, un'unica dichiarazione nella quale vengono sommati algebricamente i redditi delle imprese appartenenti al gruppo che hanno optato per il consolidato". Perplessità sono state manifestate sul punto in M. BASILAVECCHIA, *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3080 e ss.

⁵¹ Nel prossimo capitolo si affronterà la questione della utilità delle dichiarazioni individuali in un sistema di consolidamento che prevede un'ulteriore dichiarazione del consolidato. In taluni ordinamenti tributari che hanno adottato questa stessa impostazione (Australia e degli Stati Uniti d'America), le società consolidate non presentano in via ufficiale la propria dichiarazione individuale. Cfr. P. MARONGIU, *Il consolidato fiscale nazionale tra norme di attuazione, prassi e decreto attuativo*, cit., pag. 592 nonché, diffusamente, S. MORATTI, *Il consolidato nazionale: profili di diritto comparato*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2008, I, pp. 278 e ss.

dichiarazione che sembra assumere una connotazione meramente riepilogativa, funzionale alla liquidazione dell'imposta, rispetto alle dichiarazioni individuali che esprimono la capacità contributiva dei soggetti ammessi al regime (⁵²). La consolidante si occupa, quindi, dei versamenti in acconto e a saldo in qualità di sostituto (⁵³) e dispone delle eventuali eccedenze che potrà riportare, chiedere a rimborso o trasferire alle consolidate (⁵⁴).

La responsabilità in caso di accertamenti

In relazione agli esiti delle eventuali attività ispettive nei confronti dei soggetti ammessi il consolidato è previsto un peculiare regime di garanzia per le ragioni dell'Erario, che non era certo provvisto di una simile tutela con riferimento alle lecite tecniche indirette di consolidamento, praticabili

⁵² G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, cit., al par. 5. Rileva che “la lettura dell’art. 118 evidenzia che l’obbligazione tributaria nascente dall’imponibile di gruppo è unitaria e si appunta in capo alla controllante. Non si configura perciò una soggettività passiva del gruppo, in quanto tale, ma una soggettività della controllante, la quale è tenuta a calcolare detto imponibile, a liquidare la relativa “unica” imposta e a versarla. ... Rappresenta, dunque, un’entità economica modellata con criteri peculiari, non ascrivibile ad uno specifico soggetto giuridico, ma ad un insieme di soggetti considerato in modo unitario ed autonomo (rispetto alle sue componenti), pur senza, a sua volta, soggettivizzarsi. Un’entità apprezzata nella sua oggettività, che assume rilevanza impositiva solo su base elettiva, sostituendo l’ordinaria fattispecie del tributo (nella sua duplice dimensione soggettiva ed oggettiva), e che, inevitabilmente, è imputata alla controllante quale polo di aggregazione, e quindi collante, del predetto insieme”. Similmente ragiona P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’IRES e la determinazione dell’imponibile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 313 e ss., secondo cui “mentre ... la trasparenza, quando viene scelta, attua un vero e proprio superamento dello schermo societario, il consolidato tende ad essere avvertito più come una modalità di determinazione dell’imponibile e di adempimento delle connesse obbligazioni tributarie e, come tale, lascia impregiudicata la soggettività degli enti che vi sono coinvolti” (così al par. 3.6.).

⁵³ Così G. GAFFURI, *Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3068 e ss. nonché F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d’imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, pp. 1208-1216.

⁵⁴ Cfr. la circolare n. 35/E/2005 nonché le Risoluzioni nn. 147/E/2005 e Ris. 355/E/2007.

nel previgente sistema di imposizione societaria basato sul c.d. metodo dell'imputazione (⁵⁵).

L'attuale art. 127 del T.U.I.R. prevede la responsabilità della consolidante per le maggiori imposte ed interessi derivanti dalle rettifiche sul reddito globale, per le somme che risultano dovute in seguito all'attività di controllo formale delle dichiarazioni individuali e alla liquidazione della dichiarazione del consolidato nonché per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale; la controllante risponde inoltre, in via solidale con le controllate, per il pagamento di una somma pari a quella dovuta a titolo di sanzione amministrativa pecuniaria eventualmente dovuta da ciascuna di esse.

Per quanto concerne la posizione delle società controllate, la norma sancisce la loro responsabilità solidale con la controllante per le maggiori imposte ed interessi richiesti, a livello consolidato, a causa delle rettifiche operate individualmente obbligandole inoltre, in via principale, al pagamento delle sanzioni amministrative pecuniarie o di altro tipo che derivino dalle suddette attività di controllo. La disciplina contempla, infine, la possibilità per la consolidante di rivalersi nei confronti della consolidata per gli oneri alla

⁵⁵ R. LUPI, *Interrogativi in tema di responsabilità solidale, destinatario dei controlli e trasferimenti in neutralità*, in R. LUPI (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., pag. 47.

stessa imputabili, a condizione che la prima abbia trasmesso alla seconda i relativi “atti” e “provvedimenti” entro venti giorni dalla loro notifica (⁵⁶).

La norma in esame è stata riformulata dal D.lgs. 247/2005 (c.d. correttivo IRES): in precedenza, era prevista anche una forma di responsabilità solidale di ogni partecipante al consolidato per i versamenti di imposta omessi dalla consolidante e dunque, venuta meno questa specifica disposizione, si ritiene ora che la consolidante risponda in via esclusiva a questo riguardo. La configurazione di una responsabilità solidale per i versamenti omessi dalla consolidante aveva suscitato condivisibili perplessità nella dottrina, che ne rilevava il contrasto con il principio di capacità contributiva (⁵⁷).

Permane, ad ogni modo, un aspetto di rilevante criticità costituito dalla previsione di una sorta di responsabilità solidale della controllante per le sanzioni amministrative pecuniarie a carico delle controllate, non prevista dalla legge delega per la riforma fiscale del 2003 (⁵⁸).

⁵⁶ Sul punto, ampiamente, G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 515 e ss.

⁵⁷ Si veda tra gli altri M. BEGHIN, *Il consolidato nazionale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pp. 656-659. Nella sua originaria formulazione, peraltro, la norma indicava dapprima le società consolidate quali responsabili per le maggiori imposte, interessi e sanzioni derivanti dalle attività di verifica compiute nei confronti di ciascuna, attribuendo alla consolidante la responsabilità solidale. La scelta legislativa di attribuire detta responsabilità solidale alle società consolidate sembra condivisibile in quanto più rispettosa delle indicazioni contenute nella legge delega (per cui “*le società che esercitano l'opzione garantiscono solidalmente tra loro l'adempimento degli obblighi tributari dell'ente o società controllante*”) e, in generale, alle caratteristiche strutturali dell'istituto (che impone espressamente la presentazione di una dichiarazione dei redditi del consolidato, prevedendo a capo della consolidante i relativi obblighi strumentali e di versamento).

⁵⁸ Su questo profilo, per tutti, G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi e per le sanzioni nel consolidato fiscale nazionale*, in *Tributimpresa*, 2004, pp. 31 – 46.

La cessazione della tassazione consolidata

L'applicazione del regime può venire meno, in modo fisiologico, per il mancato rinnovo dell'opzione ovvero per il sopraggiungere delle circostanze che impedirebbero *ab origine* l'accesso allo stesso, nonché per la perdita del requisito del controllo e in caso di fusione della società controllata in altra non inclusa nel perimetro di consolidamento (⁵⁹).

La normativa di attuazione indica, peraltro, quali ulteriori situazioni che comportano o meno la cessazione del consolidato, sviluppando le premesse poste nel T.U.I.R. e ponendo inoltre una norma di chiusura che impone, in ipotesi non disciplinate, di interpellare l'Amministrazione finanziaria ai fini della prosecuzione del consolidato (⁶⁰).

In caso di anticipata uscita dal regime è previsto l'obbligo per la consolidante di sterilizzare gli effetti derivanti da talune rettifiche di consolidamento (i.e., *pro rata* patrimoniale e cessione di beni in regime di neutralità) ed occorre, inoltre, integrare l'eventuale differenza tra gli acconti versati e quelli che sarebbero dovuti da ciascun soggetto, isolatamente considerato, che fuoriesce dal regime. Ciò può essere realizzato anche tramite il trasferimento "*alle controllate nei cui confronti viene meno il*

⁵⁹ Se, invece, è la controllante a fondersi con altra società o ente non appartenente al consolidato è possibile richiedere la continuazione del regime, presentando un interpello all'Amministrazione finanziaria. In argomento, E. CERIANA, *L'interpello nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2004, pp. 2184 – 2190.

⁶⁰ Trattasi in buona sostanza, rispettivamente, delle trasformazioni eterogenee in soggetti non ammessi al regime e delle operazioni straordinarie che non comportano il venire meno del requisito del controllo da parte della consolidante. Il regime delle perdite fiscali relative a queste seconde fattispecie è chiarito dalla circolare 9 marzo 2010, n. 9/E.

requisito del controllo” dei versamenti già effettuati in eccesso dalla controllante. Si prevede, poi, che le perdite fiscali trasferite al consolidato, i crediti chiesti a rimborso e le eccedenze di imposta riportate a nuovo permangano nella esclusiva disponibilità della consolidante, ma è possibile anche l’attribuzione delle perdite fiscali, non utilizzate, alle società che le hanno prodotte “*nei cui confronti viene meno il requisito del controllo*”.

Da un punto di vista procedurale, la normativa di attuazione prevede l’obbligo per la consolidante di comunicare all’Agenzia delle Entrate la perdita dell’efficacia dell’opzione e l’eventuale importo delle perdite attribuite a ciascun soggetto, entro trenta giorni dal verificarsi dell’evento interruttivo.

Alcune sintetiche considerazioni in merito alla soggettività e alla capacità contributiva, individuale e collettiva, dei soggetti ammessi al consolidato

La rapida ricognizione delle principali caratteristiche del consolidato nazionale offre l’occasione per svolgere alcune riflessioni su tematiche giuridico-tributarie di grande interesse, sulle quali la dottrina ha cominciato ad interrogarsi con rilevante anticipo rispetto all’introduzione della disciplina normativa in esame, avendo ben presente la rilevanza del fenomeno dei gruppi e l’esigenza di un predisporre un adeguato sistema di tassazione ⁽⁶¹⁾. La questione, relativa al riconoscimento o meno di

⁶¹ La questione è colta in A. LOVISOLO, Gruppo di imprese e imposizione tributaria, cit., pag. 194, ove l’Autore rilevava che “*il gruppo di società, dal punto di vista della tecnica impositiva, può assumere rilievo soggettivo secondo un duplice schema logico: o qualificandosi autonomo centro di imputazione del reddito emergente dal bilancio*

un'autonoma soggettività in capo al gruppo, si è ovviamente riproposta negli ultimi anni trovando, invero, un riscontro perlopiù negativo ⁽⁶²⁾.

Tale posizione sembra condivisibile osservando come lo schema di tassazione su base consolidata prescelto in Italia presupponga espressamente, sotto numerosi punti di vista, la piena (ed unica) autonomia giuridica dei soggetti che esercitano l'opzione: i fatti e gli atti fiscalmente rilevanti rimangono senz'altro imputati al soggetto che li pone in essere, il quale non solo è chiamato a determinare in proprio il reddito (o la perdita fiscale) da consolidare, ma può anche essere sottoposto in proprio a verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria ricevendo, sempre in proprio, la notificazione degli atti impositivi ⁽⁶³⁾. La norma sulla responsabilità da illecito tributario della consolidante e della consolidata conferma quanto sopra, istituendo un regime di solidarietà di tipo dipendente tra consolidante e consolidata e contemplando la relativa rivalsa ⁽⁶⁴⁾. Peraltro, risulta difficile immaginare che sulla base di un'opzione ci si

consolidato, prevedendosi la sua esclusiva soggettività tributaria che assumerebbe eminentemente rilievo soggettivo improprio o procedimentale, soprattutto in relazione alla tenuta della contabilità consolidata, alla redazione del relativo bilancio e alla presentazione della conseguente dichiarazione attraverso un rappresentante comune (verosimilmente la capogruppo)". Si veda, inoltre, P.M. TABELLINI, *I gruppi quali nuovi soggetti passivi dell'Irpeg*, in AA.VV. *Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, pp. 677 e ss.

⁶² Si veda, per tutti, A. GIOVANNINI, *Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, pagg. 645 e ss. In senso contrario M. VERSIGLIONI, *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pp. 389 – 433.

⁶³ Cfr. R. LUPI, *Interrogativi in tema di responsabilità solidale, destinatario dei controlli e trasferimenti in neutralità*, in R. LUPI (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., pp. 48-50.

⁶⁴ Cfr. da ultimo M. IAVAGNILIO, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, I, pagg. 49-54.

possa “spogliare” della soggettività passiva che, ai fini dell’IRES, si ricollega normalmente alla forma in cui il soggetto è costituito ai sensi della legislazione civilistica ⁽⁶⁵⁾. Né sarebbe condivisibile configurare il consolidato fiscale come organizzazione non appartenente ad altri soggetti passivi, nei cui si verifica in modo unitario e autonomo il presupposto dell’imposta. In tal senso, infatti, il consolidato fiscale difetta evidentemente dell’aspetto organizzativo, non configurandosi alcuna struttura corporativa ulteriore rispetto a quella dei soggetti ammessi al regime, né realizza in proprio il presupposto di imposta in proprio ed in modo distinto rispetto ai soggetti che esercitano l’opzione. I fatti fiscalmente rilevanti sono sempre imputati alle consolidate o alla consolidante ⁽⁶⁶⁾.

Sembra perciò corretto affermare, da un lato, che il reddito (o la perdita) è prodotto, determinato e dichiarato da ogni singolo partecipante al consolidato e, dall’altro, che il soggetto consolidante è investito, sulla base di una congiunta opzionale, degli oneri supplementari sui quali ci siamo soffermati, che devono essere adempiuti al fine di potersi avvalere del regime di tassazione consolidata. La caratteristica procedurale del regime

⁶⁵ G. A. MICHELI, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, I, pp. 419 e ss., E. ANTONINI, *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, I, pp. 381 e ss. nonché, più recentemente, F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l’Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, pp. 345 e ss.

⁶⁶ A. GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, cit., pag. 380 osserva che “l’impedimento a considerare il gruppo come entità unitaria discende ... non dall’impossibilità di cogliere la sua esistenza nel pregiuridico, ma dall’impossibilità di identificare in esso un centro cui riferire le situazioni giuridiche in luogo delle singole società, a nulla rilevando, da questo punto di vista, assimilazioni che si possono compiere con altri fenomeni propri dell’esperienza legale”.

sembra consistere, dunque, nella scissione che sussiste tra il possesso individuale del reddito (o della perdita) e la determinazione globale dell'imposta, previa aggregazione delle posizioni di ciascun soggetto incluso nel perimetro di consolidamento.

1.4. Brevi cenni sull'evoluzione della disciplina dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso in ambito consolidato nazionale.

Con l'entrata in vigore della riforma tributaria si sarebbe potuto supporre, in un'ottica di semplificazione, che l'attivazione del regime facesse venire meno l'obbligo di presentare le dichiarazioni individuali, comunque predisposte e consegnate alla consolidante ai fini della compilazione della dichiarazione del consolidato. Un sentiero del tutto diverso, tuttavia, è stato intrapreso con il decreto di attuazione del 9 giugno 2004, ove si è esplicitato che le società consolidate sono in ogni caso tenute a presentare la propria dichiarazione, senza però liquidare l'imposta. Fin da subito, quindi, si è configurata una sorta di duplicazione degli adempimenti dichiarativi. Tuttavia, l'accertamento ed il contenzioso sono stati senz'altro rimessi alle norme vigenti in materia ⁽⁶⁷⁾.

A fronte di un quadro legislativo così frammentario ed incompleto l'Agenzia delle Entrate ha dettato una "procedura di accertamento", descritta dalla circolare n. 31 ottobre 2007, n. 60/E, che ha da subito

⁶⁷ Con la sola e assai limitata eccezione dell'art. 17 del D.M. 9 giugno 2004 che ha attribuito la competenza ad effettuare le rettifiche agli Uffici nella cui circoscrizione è posto il domicilio fiscale del contribuente al momento della presentazione di ciascuna dichiarazione.

manifestato rilevanti criticità in termini di proliferazione degli atti di rettifica e di mancato coordinamento tra l'attività dei vari Uffici (⁶⁸).

Detta circolare istituiva, di fatto, un'innovativa procedura di accertamento che contemplava atti di “primo” e di “secondo” livello: gli uni esprimevano le rettifiche delle dichiarazioni individuali, con la motivazione delle contestazioni e la quantificazione della “imposta teorica” dovuta (⁶⁹); gli altri consentivano di rideterminare la base imponibile globale indicata nella dichiarazione del consolidato, in ragione della rettifica di primo livello, facendo così emergere, a seconda dei casi, una minor perdita ovvero un maggior reddito globale e, quindi, una maggiore imposta effettivamente dovuta. La circolare indicava agli Uffici di procedere alla notifica di entrambi gli avvisi nei confronti sia della consolidante sia della consolidata direttamente coinvolta e prevedeva, altresì, l'eventuale notifica alla consolidata di un separato atto di irrogazione delle sanzioni a cura dell'Ufficio competente per la consolidante (⁷⁰).

⁶⁸ Per un primo commento sulla disciplina posta dalla circolare A. BETUNIO – G. MOLINARO, *L'iter accertativo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 3902 – 3905.

⁶⁹ L'imposta teorica era calcolata applicando l'aliquota IRES sulla maggiore base imponibile individuale recuperata a tassazione. Essa costituiva, qualora dalla rettifica individuale fosse emerso un maggiore reddito globale, il limite massimo della responsabilità della consolidata per l'imposta effettivamente pretesa nell'atto di secondo livello e per le relative sanzioni.

⁷⁰ L'atto di irrogazione delle sanzioni, predisposto ai sensi dell'art. 16 del D.lgs. 472/1997 seguiva – e segue – un *iter* autonomo rispetto agli ordinari avvisi di accertamento. A fronte di tale atto, infatti, il contribuente può scegliere se prestare acquiescenza, presentare il ricorso o rivolgersi all'Ufficio, nei termini per la proposizione del ricorso, mediante apposite memorie. In quest'ultima ipotesi, l'Ufficio entro il termine perentorio di un anno può emanare un nuovo atto di irrogazione, motivato alla luce delle osservazioni del contribuente, che valuterà se impugnarlo o meno.

Posto che l'accertamento in ambito consolidato coinvolgeva più Uffici, territorialmente competenti in ragione della residenza fiscale di ogni singolo soggetto ammesso al regime, l'applicazione della suddetta procedura comportava, nei casi più semplici (*i.e.*, una sola coppia consolidante-consolidata), la notifica di un avviso di accertamento di primo livello (emanato dall'Ufficio competente per la consolidata, da notificare anche alla consolidante), di un avviso di accertamento di secondo livello (emanato dall'Ufficio competente per la consolidante, da notificare anche alla consolidata) e di un eventuale atto di irrogazione delle sanzioni (emanato dall'Ufficio competente per la consolidante, notificato anche alla consolidante ai fini della responsabilità solidale) ⁽⁷¹⁾.

Nello specifico la circolare consentiva agli Uffici di procedere in via "simultanea", raccogliendo in un unico avviso di secondo livello tutte le rettifiche già operate nei confronti delle controllate, ovvero in modo "progressivo", con l'emanazione di più avvisi di accertamento di secondo livello in conseguenza di distinte rettifiche operate al primo livello. Quest'ultima soluzione è stata quella adottata con maggiore frequenza.

Il quadro era ulteriormente complicato da alcune posizioni espresse nella circolare in materia di accertamento con adesione ⁽⁷²⁾. Pur prevedendosi la possibilità per la consolidante di partecipare al procedimento di adesione

⁷¹ Senza contare gli atti emessi dall'Ufficio competente per la consolidata, relativi ad imposte diverse dall'IRES (segnatamente, l'IRAP e l'IVA), qualora applicabili sulla base dei rilievi contestati.

⁷² Sul punto L. SALVINI, *Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3073 e ss.

con la consolidata, infatti, si consentiva a quest'ultima di perfezionare autonomamente l'eventuale atto di definizione. Peraltro, secondo la circolare, l'adesione rispetto all'atto di secondo livello poteva essere effettuata dalla consolidante in piena autonomia ma con un contenuto vincolato, ritenendosi di non poter ridiscutere gli aspetti legati ai redditi delle consolidato atteso che *“alla consolidante viene attribuita la facoltà di partecipare alla definizione in adesione di tali redditi nell'ambito del primo livello di accertamento di fronte all'ufficio competente per la consolidata”* (73). Un ulteriore elemento di rigidità era costituito dall'indicazione secondo cui *“l'accertamento con adesione definito dalla consolidante cristallizza la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni richiesti nell'atto; pertanto è del tutto impermeabile alle vicende relative ai precedenti avvisi di accertamento emessi in capo alle consolidate”*, con la conseguenza che *“l'annullamento totale o parziale, anche a seguito di impugnazione, degli atti presupposti e/o precedenti non è in grado di produrre alcun effetto sull'atto di accertamento con adesione definito dalla consolidante”* (74). In ragione del meccanismo accertativo su due livelli, almeno secondo la visione dell'Agenzia delle Entrate, si sarebbe potuti addivenire alla definizione di uno dei due atti e, successivamente, all'annullamento

⁷³ Così il par. 2.2. della circolare.

⁷⁴ Per converso la circolare, in un successivo passaggio, precisava che *“il perfezionamento dell'adesione da parte della consolidante può verificarsi anche nei casi in cui l'iter dell'adesione abbia riguardato rettifiche di primo livello non definitive”* e, soprattutto, che *“in tali casi l'ufficio competente per la consolidante comunica l'esito dell'adesione agli uffici competenti per le consolidate per le conseguenti determinazioni legate, ad esempio, all'eventuale situazione contenziosa”*.

dell'altro, con conseguenze difficilmente districabili ai fini del riparto dell'onere tributario.

A quanto precede andavano, poi, soggiunte le considerazioni di ordine processuale. Si tendeva ad assicurare la trattazione congiunta dei ricorsi tramite l'istituto del litisconsorzio, riunendo i procedimenti incardinati da società residenti nella stessa provincia ovvero, in caso contrario, sospendendo il procedimento c.d. di secondo livello ai sensi dell'art. 295 c.p.c. ⁽⁷⁵⁾. Simili cautele, ad ogni modo, costituivano un rimedio molto parziale alla diseconomia processuale congenita alla proliferazione di atti impositivi, sovente rimessi alla competenza di diverse Commissioni Tributarie Provinciali, né escludevano in assoluto l'evenienza di esiti processuali difformi ⁽⁷⁶⁾. Nulla per giunta si prevedeva con riguardo alla riscossione in pendenza di giudizio, che poteva fondarsi su una pluralità di atti impositivi e comportare, ove non efficacemente gestita, la necessità di pagamenti plurimi (ancorché temporanei) a fronte di una medesima fattispecie ⁽⁷⁷⁾.

Prendendo atto della situazione critica in cui versavano l'accertamento ed il contenzioso in presenza di consolidato, il legislatore ne ha disposto una

⁷⁵ In quest'ultimo caso, si sarebbe potuto ritenere operante l'istituto della connessione ai sensi dell'art. 40 c.p.c., considerandosi come principale la causa c.d. di primo livello. In questo senso anche R. DOLCE, *Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti*, in *Il Fisco*, 2010, pp. 1183 e ss.

⁷⁶ Si pensi, tra l'altro, a quegli atti impositivi che, pur riproducendone le motivazioni, non seguivano l'iter degli accertamenti di primo e di secondo livello ai fini IRES, ad esempio l'atto di irrogazione delle sanzioni e gli eventuali avvisi di accertamento ai fini dell'IVA e dell'IRAP nei confronti della consolidata.

⁷⁷ F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., *passim*.

“razionalizzazione” introducendo il nuovo art. 40-*bis* nel d.P.R. n. 600/1973 (relativo all’accertamento e al contenzioso) ed il nuovo art. 9-*bis* nel D.lgs. 218/1997 (riguardante l’accertamento con adesione) (⁷⁸).

La caratteristica principale della suddetta “razionalizzazione” consiste nel superamento del doppio livello accertativo per la rettifica delle dichiarazioni individuali, sostituito a partire dal 1 gennaio 2011 con un atto unico, contenente la determinazione della maggiore imposta accertata e l’irrogazione delle sanzioni, da notificare alla consolidante e alla consolidata, suscettibile di adesione (con la partecipazione, *rectius* convocazione, di entrambi i soggetti) ovvero ricorribile in regime di litisconsorzio necessario.

E’ possibile affermare fin da subito che la razionalizzazione in esame consente di risolvere alcune delle problematiche emerse nella precedente prassi, in termini di proliferazione di atti impositivi e mancanza di coordinamento tra gli Uffici, risolvendo anche le più evidenti diseconomie processuali. Non sembra, invece, del tutto pacifica l’ulteriore e rilevante novità introdotta con la razionalizzazione e, cioè, l’attribuzione alla controllante della facoltà di richiedere lo scomputo delle perdite non utilizzate del consolidato dai maggiori imponibili accertati, mediante la

⁷⁸ Per un primo inquadramento M. BERNARDO – G. SEPIO, *Accertamento del consolidato tra unicità dell’atto e pluralità di soggetti*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2187 e ss.; F. DAMI, *Razionalizzata la disciplina dell’accertamento consolidato*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2681 e ss.; G. D’ABRUZZO, *Unitarietà dell’accertamento e responsabilità d’imposta nel consolidato fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2010, pp. 1961 e ss.

presentazione di un'apposita istanza ⁽⁷⁹⁾. Non si comprende, in particolare, la ragione per cui lo scomputo sia stato fatto oggetto di una sorta di apposito sub-procedimento, visto che in precedenza lo scomputo delle perdite pregresse dai maggiori imponibili veniva eseguito d'ufficio ai sensi dell'abrogato art. 9, comma 2 del D.M. 9 giugno 2004 ⁽⁸⁰⁾.

Va peraltro segnalato che il controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato e le relative rettifiche, non incidenti sulle dichiarazioni individuali, restano attribuite alla competenza dell'Ufficio territorialmente competente alla data della relativa presentazione. Tale aspetto è stato oggetto di una peculiare interpretazione nella prassi, sulla quale ci soffermeremo nel secondo capitolo, che postula una sorta di reviviscenza della metodologia di accertamento basata sul doppio livello per le rettifiche sostanziali riguardanti detrazioni, ritenute e crediti di imposta delle

⁷⁹ C.d. Modello IPEC, adottato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate Prot. n. 2010/154309.

⁸⁰ La norma abrogata prevedeva, infatti, che *“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”*. Criticamente, sul punto, S. TRETTEL, *Lo scomputo delle perdite in ipotesi di accertamento a carico della «fiscal unit»*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2829 e ss. Non sembra, peraltro, che la *ratio* di questa abrogazione sia stata chiarito dalla Relazione all'art. 35 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78 (conv. dalla L. 30 luglio 2010, n. 122) ove si legge solo che l'atto unico *“fa emergere in capo al soggetto accertato un maggiore imponibile, la conseguente imposta e le sanzioni correlate. La consolidata, infatti, per effetto dell'opzione si è “spogliata” sia dei propri redditi, sia delle eventuali perdite di periodo conseguite, sia di eventuali crediti d'imposta trasferiti al consolidato: ne consegue che l'accertamento determina comunque una variazione positiva dell'imponibile dichiarato, pari alle rettifiche in esso contenute”*. L'attribuzione alla consolidante di una facoltà di scelta circa l'impiego delle perdite potrebbe, tuttavia, consentirne l'attribuzione al soggetto sottoposto a verifica che le ha prodotte. Così L. SALVINI, *Atto di accertamento «unico» per la notifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2824 e ss.

consolidate (o della consolidante in proprio) trasferiti al consolidato, oltre che per quelle riguardanti le eccedenze di ROL trasferite al consolidato ⁽⁸¹⁾. Sotto il profilo processuale, la nuova procedura consente di radicare la controversia dinanzi ad un'unica Commissione Tributaria, eliminando in radice l'insorgere delle problematiche, citate sopra, derivanti dal rapporto di pregiudizialità-dipendenza tra accertamenti di primo e di secondo livello ⁽⁸²⁾. A questo riguardo occorrerà verificare la compatibilità di questo istituto, di matrice processualcivilistica, in un processo impugnatorio ⁽⁸³⁾ e la sua coerenza rispetto alle soluzioni adottate nella disciplina dell'accertamento. All'analisi di tali aspetti sarà dedicato il terzo capitolo.

1.5. Conclusioni

L'istituto in esame, quale forma opzionale di coordinamento tra la fiscalità del socio (soggetto passivo IRES) e della società partecipata, non costituisce un autonomo contribuente, portatore di una propria capacità contributiva. Il consolidato è, infatti, un regime fiscale che consente di esplicitare la circolazione delle perdite fiscali tra soggetti legati da rapporti di controllo,

⁸¹ Cfr. circolare n. 27/E/2011, par. 3.5. In ordine a tali rettifiche, secondo la circolare, non si applicherebbe il procedimento di adesione ai sensi dell'art. 9-bis del D.lgs. 218/1997.

⁸² Sul tema M. BASILAVECCHIA, *Tassazione di gruppo e processo: la visione dell'Agenzia delle Entrate*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2835 e ss.

⁸³ Si dovrebbe, ad esempio, evitare che per via del litisconsorzio necessario si possa possano essere aggirate le garanzie previste ai fini della tempestiva e rituale notificazione degli atti impositivi. Così G. SEPIO, *Effetti dell'introduzione dell'«atto unico» nell'accertamento del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 1088 e ss. Si veda, al riguardo, il par. 13.2. della citata circolare n. 27/E/2011 secondo cui "nell'ipotesi ... 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 decadenza".

non necessariamente strutturati come gruppo in senso economico ed aziendale (⁸⁴). In questo modo si è voluto sopperire all'irrelevanza fiscale delle minusvalenze e delle svalutazioni delle partecipazioni, come del resto chiarito dai lavori preparatori della riforma del 2003 e, in seguito, dalla stessa prassi dell'Amministrazione finanziaria.

Il passaggio al consolidato fiscale non è stato neutro rispetto alle precedenti tecniche di consolidamento indiretto che risultavano, per certi versi, più flessibili e meno onerose da un punto di vista procedurale. La fruizione del regime è, infatti, circondata da cautele innovative, come la responsabilità solidale ed il divieto di attribuire perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, che non erano previste in precedenza (⁸⁵). Va poi sottolineato, da un punto di vista soggettivo, che l'odierna indeducibilità di minusvalenze e svalutazioni non riguarda solo le *holding* poste a capo di autentici gruppi societari, ma una più vasta platea di soggetti IRES, non tutti egualmente attrezzati per gestire le complessità ed rilevanti obblighi strumentali connessi alla posizione di consolidante.

L'obiettivo di esplicitare la compensazione intersoggettiva delle perdite poteva forse essere realizzato in modo più semplice, ad esempio regolandone l'attribuzione mediante le dichiarazioni individuali, senza la necessità di imporre un'aggregazione di basi imponibili ed un'apposita

⁸⁴ G. MARINO, *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, cit., pp. 545 e ss.

⁸⁵ D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nazionale*, in cit., pp. 29-31.

dichiarazione globale ⁽⁸⁶⁾, per giunta senza dubitare della perdurante piena valenza delle dichiarazioni delle singole società controllate ⁽⁸⁷⁾.

Nei prossimi capitoli si cercherà, quindi, di comprendere in che misura le recenti attenzioni del legislatore agli aspetti procedurali della tassazione consolidata abbiano contribuito a risolvere i problemi che si sono manifestati e ad individuare le criticità (vecchie e nuove) che meritano uno specifico approfondimento ⁽⁸⁸⁾.

⁸⁶ Si vedano A. TOMASSINI – D. STEVANATO – R. LUPI, *I complicati riflessi accertativi del «consolidato fiscale»*, in *Dial. Trib.*, 2010, pp. 45 e ss. nonché A. TOMASSINI, *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 375 e ss.

⁸⁷ Per un quadro delle possibili alternative di ordine procedurale M. BASILAVECCHIA, *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, cit., pp. 3080-3081.

⁸⁸ Si pensi, solo per fare un esempio, alle conseguenze penali che possono derivare dall'atto di accertamento unico. Sul tema, intanto, M. DI SIENA, *Profili penal-tributari del consolidato fiscale nazionale alla luce dell'art. 40-bis DPR n. 600/1973*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, III, pp. 161 – 184 ove ulteriori riferimenti ad altri interventi che si sono succeduti sul punto.

2. Il procedimento nel consolidato fiscale nazionale

2.1. Oggetto e metodo di indagine; **2.2.** La determinazione dei redditi individuali e del reddito globale: i modelli di riferimento e la valenza delle dichiarazioni individuali; **2.3.** La posizione delle società controllate e l'obbligo di collaborazione; **2.4.** La posizione del soggetto consolidante quale “sostituto di imposta” e titolare degli elementi trasferiti dalle società consolidate; **2.5.** I controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e la responsabilità dei soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata; **2.6.** La liquidazione delle dichiarazioni; **2.7.** Il controllo formale delle dichiarazioni; **2.8.** La verifica fiscale e le relative modalità di definizione; **2.9.** L’emanazione dell’avviso di accertamento; **2.10.** Considerazioni sulla definizione dell'accertamento in sede amministrativa; **2.11.** Le contestazioni di ordine anti-elusivo; **2.12.** La riscossione coattiva; **2.13.** L'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie; **2.14.** I profili di responsabilità penale; **2.15.** Conclusioni.

2.1. Oggetto e metodo di indagine

Descritti i principali meccanismi e gli adempimenti che contrassegnano la vita del consolidato fiscale, occorre soffermarsi sugli aspetti più significativi che connotano la determinazione fisiologica del c.d. reddito globale e sui controlli che l'Amministrazione finanziaria può svolgere nei confronti dei soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata. A tal fine, è necessario analizzare criticamente il modello di consolidamento adottato nel nostro sistema tributario e verificare la funzionalità, o meno, di questo modello nelle varie fasi in cui si articola il procedimento in presenza di un consolidato fiscale.

2.2. La determinazione dei redditi individuali e del reddito globale: i modelli di riferimento e la valenza delle dichiarazioni individuali

Nel precedente capitolo si è fatto cenno all'esistenza di più modelli, tra loro diversi, che possono essere adottati per consentire l'aggregazione delle basi imponibili individuali tra soggetti organizzati come gruppo o, più semplicemente, legati da rapporti di controllo ⁽⁸⁹⁾. Occorre ora approfondire questo aspetto e comprendere quale possa essere la collocazione del consolidato fiscale nazionale in questa tassonomia, anche alla luce delle successive evoluzioni a livello normativo e delle scelte compiute in sede di attuazione e di applicazione dell'istituto ⁽⁹⁰⁾.

Comparando i diversi sistemi sembrerebbe emergere una distinzione fondamentale tra gli ordinamenti che regolano l'attribuzione degli utili ⁽⁹¹⁾ o

⁸⁹ Cfr. par. 1.2 del primo capitolo.

⁹⁰ Y. MASUI, *General Report*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, cit., pp. 29-31 identifica quattro possibili modelli sulla base di un'analisi comparativa che ha coinvolto oltre trenta Paesi: a) il c.d. *Organschaft* tedesco ed austriaco, che prevede l'imputazione al soggetto consolidante dei redditi e delle perdite dei soggetti consolidati, considerati alla stregua di "organi" del consolidante; b) il sistema di "Group Contribution", diffuso in alcuni Paesi scandinavi, che si basa sul materiale trasferimento degli utili con contestuale deducibilità in capo al trasferente e tassazione da parte del destinatario, che compensa detti utili con le proprie perdite; c) il sistema del "Group relief" di matrice anglosassone, incentrato sul trasferimento delle perdite fiscali; d) i vari modelli di "Consolidation", tra i quali è incluso anche il consolidato fiscale nazionale di diritto italiano, che tendono ad un'aggregazione dei redditi e delle perdite individualmente e alla liquidazione di un'imposta complessiva da parte del soggetto consolidante. Un'ampia e documentata analisi è, poi, condotta da C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., spec. pp. 197-230. Sempre in un'ottica comparatistica A. MICHELSEN, *General Report*, in IFA, *Tax treatment of corporate losses, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 83.a, L'Aja, 1998, pp. 52-64.

⁹¹ Si tratta del modello di *Group contribution*. Per maggiori approfondimenti B. WIMAN, *Sweden*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, cit., pp. 633 e ss.; H. HAUGE, *Norway*, in *ivi*, pp. 511 e ss.; H. RANTA-LASSILA, *Finland*, in *ivi*, pp. 257 e ss.)

delle perdite tramite le dichiarazioni individuali ⁽⁹²⁾ e quelli che, valorizzando la posizione della controllante, prevedono la determinazione di una base imponibile globale e, quindi, di un'imposta unitaria tramite una dichiarazione complessiva ⁽⁹³⁾. Il modello prescelto dal legislatore italiano in occasione della riforma fiscale del 2003 pare inserirsi in questo secondo filone. In questo senso depongono anche le affermazioni, contenute nei lavori preparatori della legge delega n. 80/2003 ⁽⁹⁴⁾ e del decreto legislativo n. 344/2003 ⁽⁹⁵⁾, che spiegano la scelta di istituire una “*dichiarazione dei*

⁹² Si veda, con riferimento all'ordinamento del Regno Unito, C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., pp. 212-217; Y. RUPAL, *United Kingdom*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, cit., pp. 685 e ss. nonché, con riferimento a Singapore, C. DUNCAN MACRAE, *Singapore*, in *ivi*, pp. 569 e ss.;

⁹³ Solamente in questa limitata ottica, il modello del c.d. *Organschaft* sembra poter essere accostato alle varie forme di *Consolidation*. Una differenza fondamentale si ravvisa nel fatto che, nel primo modello, i redditi e le perdite delle controllate sono imputate alla consolidante, mentre nel secondo si procede tramite una dichiarazione complessiva ad aggregare le basi imponibili individualmente determinate. Sul punto P. MAROGIU, *L'istituto del consolidato fiscale nell'esperienza tedesca dell'Organschaft*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, IV, pp. 193 e ss. Per un'analisi nei principali ordinamenti che adottano il consolidato fiscale C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., pp. 217-230 nonché P. O'DONNELL – K. SPENCE, *Australia*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, cit., pp. 121 e ss.; C. AMBY, *Denmark*, in *ivi*, pp. 233 e ss.; J. A. BORRAT – A. BASSIERE, *France*, in *ivi*, pp. 271 e ss.; F. KOMAMIYA, *Japan*, in *ivi*, pp. 393 e ss.; R. J. DE VRIES, *Netherlands*, in *ivi*, pp. 461 e ss.; M. AMPARO GRAU RUIZ, *Spain*, in *ivi.*, 609 e ss.; G. T. SPARAGNA, *United States*, pp. 711 e ss.

⁹⁴ Nella relazione al disegno di legge delega si legge che l'atto “*prevede la facoltà di optare per la tassazione su basi consolidate di gruppo ai fini dell'imposta sul reddito delle società. Il metodo previsto a questo fine è derivato da un'analisi comparata, in base alla quale si possono individuare due modelli fondamentali: a) nel primo modello, ciascuna società continua a presentare la propria dichiarazione dei redditi, ma può attribuire ad altra società del gruppo gli effetti di risparmio d'imposta consentiti dal proprio imponibile negativo opportunamente rettificato ... b) nel secondo modello - alternativo al precedente - la società capogruppo presenta un'unica dichiarazione, contenente la somma algebrica dell'imponibile proprio e di quelli delle società controllate, opportunamente rettificati*”. La relazione precisa espressamente che “*questo progetto di riforma assume il secondo modello, basato sulla presentazione di un'unica dichiarazione*”. Nello stesso senso si veda la circolare n. 25/E/2004, par. 3.5.

⁹⁵ La relazione al decreto legislativo di riforma precisava quanto segue: “*il modello adottato per la tassazione di gruppo è quello nel quale vi è una unica base imponibile e, pertanto, un'unica dichiarazione nella quale vengono sommati algebricamente i redditi*

redditi del consolidato” da redigere a cura del soggetto consolidante sebbene, come rilevato dalla dottrina sin dall’entrata in vigore della riforma, l’opzione per il regime di tassazione consolidata non comporti alcuna forma di soggettività del gruppo (⁹⁶).

La preferenza espressa per il modello c.d. di *tax consolidation* avrebbe potuto senz’altro determinare rilevanti semplificazioni in un’ottica procedurale, con particolare riferimento alla rettificabilità delle dichiarazioni individuali. A questo proposito, la dottrina ha fin da subito avanzato puntuali riserve (⁹⁷) ma vi sono, nondimeno, elementi per sostenere che una simile “esclusione” sarebbe stata più coerente con il modello di tassazione

delle imprese appartenenti al gruppo che hanno optato per il consolidato (Fiscal Unit). Conseguentemente, come già premesso, i gruppi d'impresa possono beneficiare della compensazione tra redditi e perdite fiscali di gruppo. Tale modello è seguito in Francia, Danimarca, Stati Uniti, Paesi Bassi, Spagna e Portogallo, in futuro Australia e Giappone. Questo modello si caratterizza per la sua semplicità, per la minima esigenza di disposizioni antielusive, per la possibilità di prevedere la neutralità di transazioni infragruppo per i trasferimenti di beni diversi da quelli che producono ricavi”

⁹⁶ I fatti aziendali e le relative classificazioni ai fini fiscali sono imputati ad ogni soggetto individuale ed il soggetto consolidante, nel redigere la dichiarazione globale, non effettua valutazioni ma si limita a recepire i dati che sono stati forniti dalle controllate. Così D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale nazionale*, in R. LUPI (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., pp. 41-14 nonché R. LUPI, *Interrogativi in materia di responsabilità solidale, destinatario dei controlli e trasferimenti in neutralità*, in *ivi*, pp. 48-51. Sull’inidoneità del bilancio consolidato a costituire la base di partenza per la determinazione di una base imponibile del gruppo F. GALLO, *I gruppi di imprese e il fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, cit., p. 581. Più favorevole, invece, è la posizione di A. LOVISOLO, *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., pp. 176-185. Nella prassi si veda il par. 1 della circolare n. 53/E/2004 secondo cui “il modello di consolidamento adottato prevede la determinazione di una base imponibile unica per le società che partecipano alla tassazione di gruppo, senza però imporre l’obbligo di redigere un bilancio consolidato”; P. RUSSO, *I soggetti passivi dell’IRES e la determinazione dell’imponibile*, cit., spec. par. 3.6.

⁹⁷ Cfr. A. FANTOZZI, *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, cit., p. 14, G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, pp. 1501-1514 che consideravano, tra l’altro, l’evenienza di controlli formali sulle dichiarazioni individuali, espressamente contemplata dall’art. 127 del T.U.I.R. già nella sua originaria formulazione.

consolidata prescelto (⁹⁸). Da un punto di vista formale, va osservato che l'art. 121 del T.U.I.R. impone alle società controllate di *“compilare il modello della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare alla società o ente controllante la determinazione del proprio reddito complessivo, delle ritenute subite, delle detrazioni e dei crediti d'imposta spettanti, compresi quelli compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e degli acconti autonomamente versati”*; diversamente, l'art. 122 del T.U.I.R. prescrive che *“la società o ente controllante presenta la dichiarazione dei redditi del consolidato, calcolando il reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi netti dichiarati da ciascuna delle società partecipanti al regime del consolidato e procedendo alla liquidazione dell'imposta di gruppo secondo le disposizioni attuative contenute nel decreto ministeriale di cui all'articolo 129 e in quello di approvazione del modello annuale di dichiarazione dei redditi”*.

La differenza tra le due norme non può essere del tutto casuale, anche alla luce delle specifiche indicazioni contenute nei lavori di accompagnamento alla riforma: da un lato, infatti, si prevede una “compilazione” volta a “comunicare” alla controllante i dati da aggregare; dall'altro, si richiede una “presentazione”, funzionale alla determinazione del reddito complessivo e alla conseguente liquidazione dell'imposta di gruppo.

⁹⁸ Ciò è stato rilevato da G. ZIZZO, *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, cit., par. 7 e da M. BEGHIN, *Le opportunità del consolidato nazionale nella nuova imposta sulle società*, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 2282.

Si potrebbe rilevare, in proposito, che l'obbligo strumentale di presentare la dichiarazione dei redditi permane sempre in capo ai soggetti IRES ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 322/1998 e che una deroga alla portata di tale disposizione avrebbe dovuto essere specificamente prevista dalla normativa sul consolidato fiscale. Va, tuttavia, considerato che l'obbligo delle società consolidate di “presentare” le dichiarazioni individuali è stato espressamente sancito dal “decreto di natura non regolamentare” di cui all'art. 129 del T.U.I.R. (⁹⁹). Sarebbe difficile comprendere il senso di questa previsione “regolamentare” se le norme citate del T.U.I.R. non avessero in qualche modo inciso sulla portata degli ordinari obblighi dichiarativi (¹⁰⁰).

⁹⁹ Si tratta dell'art. 7 del D.M. 9.6.2004 (rubricato “dichiarazione dei redditi propri di ciascun soggetto partecipante alla tassazione di gruppo”), il cui comma 1, lett. a) dispone che “ciascun soggetto deve presentare all'Agenzia delle entrate la propria dichiarazione dei redditi nei modi e nei termini previsti dal Regolamento approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, senza liquidazione dell'imposta; dal reddito complessivo, determinato secondo le disposizioni dell'art. 83 del testo unico, sono computate in diminuzione le perdite di cui all'art. 84 del testo unico relative agli esercizi anteriori all'inizio della tassazione di gruppo”.

¹⁰⁰ Fermi restando tutti i dubbi manifestati dalla dottrina sulla idoneità di questa peculiare fonte normativa ad intervenire in modo tanto rilevante sulla struttura del consolidato fiscale, necessariamente delineata da norme di rango primario. Tale criticità è stata rilevata da M. BASILAVECCHIA, *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 3081 e in F. BATISTONI FERRARA, *Una nuova fonte di produzione normativa: i decreti ministeriali non aventi natura regolamentare*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pp. 1123-1127 ed ID., *Le deleghe per l'emanazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 553-558. Una posizione meno critica è stata espressa in S. BURELLI, *Consolidato nazionale e frammenti di autonomia privata nella determinazione della fattispecie imponibile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, pp. 294-301. In generale, sui regolamenti cfr. A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria* in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), Padova, 1994, II, spec. pp. 631-635; sugli atti amministrativi generali cfr. E. CASETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2004, spec. pp. 330-332. Sui profili della tutela giudiziale G. FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, pp. 119 e ss.

L'esclusione della rilevanza esterna delle dichiarazioni individuali avrebbe potuto (e potrebbe) avere, d'altro canto, ricadute assai positive anche in un'ottica sostanziale. In presenza della sola dichiarazione dei redditi del consolidato gli Uffici periferici dell'Amministrazione finanziaria sarebbero comunque deputati a svolgere i controlli indicati dall'art. 31, comma 1, secondo periodo del d.P.R. 600/1973 nei confronti delle società fiscalmente residenti nel territorio di competenza (¹⁰¹), mentre l'Ufficio competente per

¹⁰¹ Tale norma prevede che “*gli uffici delle imposte ... vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi*”. Quanto alla competenza, il comma 2 della stessa disposizione precisa che essa “*spetta all'ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato alla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata*”. La circostanza che la dichiarazione non sia presentata non vale, pertanto, ad escludere la competenza dell'Ufficio nei confronti del contribuente (cfr., in particolare, l'ultimo inciso della norma). Peraltro, in questo senso, un decreto di natura non regolamentare avrebbe forse potuto stabilire la trasmissione delle dichiarazioni al fine di attribuire loro una data certa e di garantirne la conformità con l'esemplare consegnato alla consolidante, anche ai fini di eventuali successive integrazioni, risolvendo con ciò anche qualsiasi dubbio in merito alla competenza ai fini dell'esecuzione dei controlli fiscali. Si potrebbe, piuttosto, muovere un'obiezione con riguardo alla possibile natura “non recettizia” che finirebbe per assumere una simile dichiarazione, predisposta dalla consolidata, “*consegnata*” alla consolidante. Invero, sulla natura recettizia o meno della dichiarazione d'imposta non si registra unanimità di vedute (S. SAMMARTINO, *La dichiarazione d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), cit., III, pag. 13 considera che “*la dichiarazione d'imposta non rientra tra quelle recettizie: essa produce gli effetti previsti dalla legge a prescindere dall'avvenuta accertata ricezione da parte del destinatario. Gli effetti si ricollegano alla presentazione del documento che la incorpora, non alla sua ricezione, e la prova della prima incombe sul contribuente*”. *Contra*, C. MAGNANI, *Dichiarazione tributaria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, IV, pag. 273 nonché P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, pp. 28-29). Sembra, tuttavia, possibile ovviare a queste difficoltà immaginando che l'adempimento di formalità prescritte per garantire l'integrità dei dati potrebbe essere posta quale condizione affinché la dichiarazione e i dati ivi contenuti siano giuridicamente rilevanti. Il senso di queste misure non sarebbe, infatti, quello di escludere in toto la rilevanza di queste dichiarazioni, ma di valorizzare l'esistenza di un'autonoma dichiarazione dei redditi del consolidato, cui ai sensi dell'art. 127 del T.U.I.R. dovrebbero riferirsi le rettifiche (a differenza di quanto avviene ora, in concreto, ex art. 40-bis del d.P.R. 600/1973). Anche l'attuale normativa di attuazione (nonché l'art. 122 del T.U.I.R.) sembra muovere in questa direzione, nella misura in cui esclude la liquidazione dell'imposta nella dichiarazione della consolidata. Questa esclusione, senz'altro funzionale all'avvenuta opzione per il consolidato ed in forte discontinuità con l'ordinaria struttura della dichiarazione fiscale, è coerente con

la consolidante, occupandosi di esaminare gli eventuali verbali di constatazione, valuterebbe l'opportunità di emanare e notificare l'avviso di accertamento. Ciò consentirebbe di concentrare l'attività accertativa, senza particolari forzature degli ordinari meccanismi procedimentali, in capo all'Ufficio competente nei confronti della controllante, presumibilmente il più idoneo a comprendere, nel loro insieme, le tematiche connesse al consolidato fiscale (¹⁰²).

A margine di queste considerazioni *de jure condendo* è comunque necessario prendere atto (criticamente) dell'impostazione di fondo per un modello di *Fiscal Unit* e del fatto che questo modello, forse, è stato scelto senza una puntuale consapevolezza (¹⁰³). L'unica logica alla base della scelta di attribuire rilevanza esterna alle dichiarazioni individuali, a scapito della funzione aggregante della dichiarazione complessiva, sembra essere quella di voler garantire all'Amministrazione finanziaria la preventiva fornitura di informazioni che, comunque, la stessa potrebbe desumere dall'esame della dichiarazione del consolidato o richiedendo la consegna delle dichiarazioni

l'art. 121, comma 1, lett. a) che menziona, quale finalità della “*compilazione*” della dichiarazione individuale proprio (e solo), quella di “*comunicare*” alla società o ente controllante i dati fiscalmente rilevanti.

¹⁰² Così G. SEPIO – M. BERNARDO, *Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti*, cit. pag. 2190. Cfr. anche A. TOMASSINI, *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, cit., par. 7 nonché il disegno di legge presentato alla Camera dei Deputati nel corso della XII Legislatura, commentato al par. 1.2 del primo capitolo.

¹⁰³ Basti rilevare, a questo proposito, che la relazione alla legge delega e la circolare n. 25/E/2004 sembrano considerare equivalenti il modello britannico del *Group relief* e quello germanico dell'*Organschaft*.

individuali consegnate alla consolidante (¹⁰⁴). In questo senso, non è semplice comprendere le ragioni per il mantenimento di un doppio livello dichiarativo, scarsamente meditato nelle sue implicazioni procedurali, che ha comportato situazioni di grave incertezza applicativa, solo in parte rimate con l'introduzione della disciplina dell'atto unico *ex art. 40-bis* del d.P.R. n. 600/1973, come già accennato e come vedremo più approfonditamente nel prosieguo del presente capitolo (¹⁰⁵). Vi è da dire, piuttosto, che la perdurante rilevanza esterna delle dichiarazioni individuali avrebbe un pieno significato se la compensazione intersoggettiva delle perdite potesse aver luogo attraverso le dichiarazioni individuali, senza la necessità di esercitare l'opzione per il consolidato e di adempiere a tutti gli onerosi adempimenti procedurali connessi (¹⁰⁶). Questo tipo di scelta, certamente più coerente con la rilevanza esterna delle dichiarazioni individuali, consentirebbe anche di far salvi i consueti meccanismi accertativi che, invece, sono stati ampiamente rivisitati, senza che si sia

¹⁰⁴ Tale obiettivo, come già rilevato, poteva essere raggiunto con minori formalità, ad esempio attraverso la previsione della trasmissione telematica al fine di garantire data certa, integrità del contenuto e corrispondenza con il modello di dichiarazione individuale consegnato alla consolidante.

¹⁰⁵ L'attuale disciplina dell'accertamento unico sembra porsi in evidente contraddizione con la sussistenza di un doppio livello dichiarativo. Per rendersi conto di questo è sufficiente osservare che gli avvisi di accertamento emessi ai sensi dell'*art. 40-bis*, comma 2 del d.P.R. n. 600/1973 rettificano la sola dichiarazione dei redditi individuale (c.d. Modello UNICO) e non la dichiarazione del consolidato (c.d. Modello CNM).

¹⁰⁶ In questo senso ragiona R. LUPI, *Uno strumento inutilmente pretenzioso rispetto agli obiettivi*, in A. TOMASSINI – D. STEVANATO – R. LUPI, *I complicati riflessi accertativi del <<consolidato fiscale>>*, in *Dial. Trib.*, 2010.

giunti per il momento ad una sistemazione pienamente funzionale e soddisfacente (¹⁰⁷).

2.3. La posizione delle società controllate e l'obbligo di collaborazione

Le società che esercitano l'opzione in qualità di consolidate, dunque, continuano a predisporre e a presentare la dichiarazione dei redditi, senza liquidazione di imposta. Da un punto di vista schiettamente organizzativo, occorrerà che ciascuna controllata proceda con un certo anticipo all'organizzazione dei dati fiscalmente rilevanti e alla compilazione della propria dichiarazione. Qualora, infatti, si procedesse alla predisposizione e all'invio delle dichiarazioni individuali a ridosso della scadenza prevista, la controllante potrebbe non disporre del tempo necessario per aggregare i dati individuali e presentare tempestivamente la dichiarazione consolidata (soprattutto se il regime è fruito contemporaneamente da numerose società). Si tratta di un aspetto che, evidentemente, può essere regolato in modo esplicito dagli accordi di consolidamento (¹⁰⁸).

¹⁰⁷ All'Ufficio competente per il soggetto in perdita spetterebbe il controllo sull'esistenza della perdita, mentre l'Ufficio competente per il soggetto destinatario dell'attribuzione vigilerebbe sulla correttezza del suo trasferimento ed impiego.

¹⁰⁸ Invero, sarebbe auspicabile che la normativa imponesse, condizione per l'accesso al regime, che le Parti disciplinino i propri rapporti con un contratto di consolidamento, occupandosi in maniera specifica di stabilire le remunerazioni per i vantaggi fiscali ricevuti ed attribuiti anno per anno. Ciò sembra coerente anche con la perdurante autonomia giuridica dei soggetti ammessi al regime e consentirebbe di individuare chiaramente, nell'ambito della tassazione consolidata, gli apporti di volta in volta riferibili a ciascun soggetto. In argomento, L. BARBONE – R. LUPI – D. STEVANATO – A. ZOPPINI, *Accordi di consolidamento tra diritto civile e diritto tributario*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1335 e ss.; P. PACITTO, *I patti di consolidamento*, in F. TESAURO – M. BASILAVECCHIA (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pp. 673 e ss.

Particolare attenzione merita l'obbligo di collaborazione, formulato in termini molto ampi dall'art. 121, comma 1, lett. c) del T.U.I.R. (¹⁰⁹). Tale obbligo non sembra certo esaurirsi nella predisposizione, in tempo utile, della dichiarazione individuale e nella contestuale fornitura di tutte le informazioni concernenti il reddito, le ritenute, le detrazioni, i crediti di imposta e gli acconti autonomamente versati, di cui alla lettera a) della stessa disposizione. E' fondato supporre che volutamente il legislatore non abbia inteso predeterminare in modo casistico l'ambito oggettivo di quest'obbligo di collaborazione. Volendo, comunque, immaginare le attività in cui la collaborazione può estrinsecarsi e che possono essere richieste alle società controllate, si può pensare all'informazione che una verifica fiscale è stata intrapresa, alla trasmissione dei relativi atti come, ad esempio, processi verbali giornalieri e di constatazione e, altresì, all'accettazione che la controllante intervenga con proprie osservazioni nel corso e a conclusione della verifica (¹¹⁰). L'obbligo, in altre parole, sembra consistere essenzialmente nel mettere a disposizione della controllante le informazioni occorrenti per poter eseguire gli adempimenti fiscali connessi al consolidato

¹⁰⁹ La norma impone di *“fornire ogni necessaria collaborazione alla società controllante per consentire a quest'ultima l'adempimento degli obblighi che le competono nei confronti dell'Amministrazione finanziaria anche successivamente al periodo di validità dell'opzione”*.

¹¹⁰ Secondo l'Amministrazione finanziaria *“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”* (così la circolare n. 27/E/2011 al par. 9.1.) Del resto, non si prevede la notificazione alla consolidante del processo verbale di constatazione redatto a carico della consolidata. Naturalmente occorrerà contemperare il profilo della collaborazione con quello dell'autonomia giuridica di ogni soggetto ammesso al regime di tassazione consolidata e con la tutela delle minoranze.

e, altresì, per apprestare le opportune difese in seguito alle verifiche fiscali. La portata dell'obbligo andrà naturalmente affievolendosi, fino a ridursi ad una semplice collaborazione in caso di verifiche fiscali, qualora venga meno il consolidato e la società già controllata fuoriesca dal gruppo magari in virtù della cessione delle sue partecipazioni da parte della ex-controllante e consolidante. Altro aspetto, intimamente connesso, è che l'obbligo sancito dalla norma in esame consiste solo nella fornitura delle informazioni e non certo nell'obbligo di condividere le strategie difensive nella fase pre-contenziosa né, tantomeno, in quella contenziosa (¹¹¹).

2.4. La posizione del soggetto consolidante quale “sostituto di imposta” e titolare degli elementi trasferiti dalle società consolidate

La posizione della consolidante è caratterizzata da due obblighi fondamentali: la presentazione della “*dichiarazione dei redditi del consolidato*” e la liquidazione dell'imposta di gruppo. Quanto al primo aspetto, va sottolineato che la società consolidante non è tenuta a svolgere un controllo sulla rispondenza al vero e sulla corretta qualificazione giuridico-tributaria dei dati comunicati dalle singole controllate. La consolidante, infatti, si limita a recepirli e ad aggregarli per addivenire al

¹¹¹ In caso di impugnazione dell'atto unico, le parti sono vincolate al litisconsorzio necessario, previsto dall'art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973, cui è sostanzialmente dedicato il seguente capitolo. Va segnalato fin da subito come anche questa unitarietà possa essere aggirata, secondo l'Amministrazione finanziaria, tramite la conclusione di una conciliazione giudiziale da parte di uno solo dei litisconsorti necessari (così par. 13.5. della circolare n. 27/E/2011). Si tratta di un aspetto giustamente segnalato, nella sua criticità, da F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., pag. 1275.

reddito globale. La dichiarazione del consolidato assume così una valenza riepilogativa e liquidatoria rispetto alle dichiarazioni individuali, che esprimono la capacità contributiva dei singoli soggetti aderenti al consolidato ⁽¹¹²⁾. Per quanto riguarda, invece, la liquidazione dell'imposta di gruppo la posizione della controllante ricorda per certi versi quella del sostituto di imposta ⁽¹¹³⁾, pur presentando alcune indubbe particolarità. Secondo l'insegnamento della dottrina, il fenomeno della sostituzione tributaria consiste nell'imputazione al sostituto dell'obbligo tributario posto a carico del sostituto: tale "sviamento" è possibile in ragione della detenzione, da parte del sostituto, "*del quid che costituisce il reddito o la ricchezza su cui si commisura l'imposta*" dovuta dal sostituto ed è giustificato, sul piano della capacità contributiva, in virtù del meccanismo della rivalsa, che consente la traslazione dell'imposta a carico del sostituto

¹¹² Cfr. G. GAFFURI, *Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pag. 3065. Lo stesso invero sarebbe qualora non fosse stata mantenuta (o reintrodotta) la rilevanza esterna delle dichiarazioni individuali. I fatti aziendali, fiscalmente rilevanti, rimangono pur sempre imputati ai singoli soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata, che ricevono o formano la relativa documentazione, istituiscono la contabilità e ne operano la classificazione ai fini fiscali. Il punto è, comunque, controverso in dottrina. Considera S. BURELLI, *Art. 120*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, III, Padova, 2010 pag. 683 che "*la dichiarazione del soggetto consolidante presenta anche una valenza autonoma poiché non è meramente ricognitiva dei dati contenuti nelle dichiarazioni delle consolidate ma ha una funzione di loro composizione e rettifica in ragione delle variazioni da consolidamento. La dichiarazione del consolidato rappresenta l'esito di due subprocedimenti a rilevanza esterna che attribuiscono un ruolo attivo, ancorché diverso tra loro, a tutti i soggetti del perimetro, obbligati alla dichiarazione tributaria*".

¹¹³ Cfr. art. 64, comma 1 del d.P.R. n. 600/197, "*chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso*".

stesso (¹¹⁴). Nell'ambito del consolidato fiscale, quindi, la controllante può trovarsi a liquidare e versare un'imposta che solo in parte si riferisce alla propria capacità contributiva. Peraltro, in virtù del proprio ruolo, la controllante si trova nella posizione aggregare i dati fiscalmente rilevanti comunicati dalle consolidate e, quindi, di monitorare il modo in cui ciascun soggetto ammesso al regime di tassazione consolidata contribuisce alla formazione del reddito globale (ad esempio, apportando reddito ovvero una perdita). Ciò posto, risulta difficile pensare che la rivalsa, quantunque non esplicitamente ribadita ai fini degli adempimenti fisiologici, non debba essere effettuata a carico dei soggetti che, individualmente, si sarebbero trovati a pagare l'imposta. Diversamente, potrebbe porsi un problema quanto al rispetto del principio di capacità contributiva, dal momento che taluni contribuenti apporterebbero perdite fiscali, elementi negativi e posizioni di credito senza contropartite, sollevando i soggetti che producono reddito dal proprio debito di imposta (¹¹⁵). La circostanza che la disciplina consenta di

¹¹⁴ Così A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto di imposta*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), cit., II, spec. pag. 429. Si vedano, inoltre, M. BASILAVECCHIA, *Sostituzione tributaria*, in *Dig. Disc. Priv. - Sez. Comm.*, XV, Torino, 1998, pp. 67 e ss. nonché L. SALVINI, *Rivalsa nel diritto tributario*, in *ivi*, pp. 30 e ss.

¹¹⁵ Ai sensi dell'art. 8, comma 2 della L. 212/2000 “è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario”. Non sembra, tuttavia, che questa norma possa essere invocata nella fattispecie. Un eventuale accollo da parte della controllante del debito di imposta della controllata, infatti, richiederebbe una specifica pattuizione in tal senso, non potendosi certo ritenere che tale negozio sia implicito nell'avvenuta opzione per il consolidato fiscale. Si può ritenere, come fa l'Agenzia delle Entrate al par. 3.2. della circolare n. 27/E/2011, che “*la perdita o il reddito dichiarato dalla società [controllata, n.d.r.] non è più nella disponibilità della consolidata in quanto trasferito alla fiscal unit*”, ma non che si abbia una sorta di traslazione *ex lege* del debito di imposta a carico della consolidante. Piuttosto, ove si voglia ammettere la ricostruzione dei rapporti tra consolidante e consolidata in termini di sostituzione tributaria, verrebbe in risalto la doverosità della rivalsa, come rilevato da A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei*

disciplinare le modalità della rivalsa in un contratto o accordo di consolidamento non sembra poterne escludere automaticamente la obbligatorietà ma sembra, piuttosto, funzionale alla peculiarità del consolidato fiscale.

2.5. I controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e la responsabilità dei soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata

Il nuovo art. 40-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 ha introdotto una disciplina unitaria e di rango primario per l'accertamento nei confronti dei soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata, razionalizzando molte disfunzioni occorse nella precedente prassi (¹¹⁶). Rimangono, tuttavia, alcune criticità di fondo legate ad una mancata ponderazione delle

diritti del contribuente, in RDT, 2001, I, 896 (*l'obbligazione di rivalsa ... sempre sussistente, per legge, a favore di sostituti e responsabili, rende in ogni caso inutile l'"accollo" da parte del contribuente e risolve in "rinuncia" quello del sostituto e del responsabile, quando non invalido per la doverosità della rivalsa stessa*). Si tratta di un'obiezione che appare difficilmente superabile, almeno fino a quando la soggettività tributaria venga riferita ad ogni singolo soggetto che partecipa al consolidato fiscale (P. RUSSO, *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, cit., al par. 3.6. sottolinea proprio la relazione tra rivalsa e soggettività tributaria). Un diverso ragionamento potrebbe, forse, riguardare il pagamento della maggiore imposta accertata ai sensi dell'art. 127 del T.U.I.R. In questo caso, infatti, è sostenibile che la solidarietà (dipendente) sia funzionale alla garanzia dell'Erario e che i coobbligati possano ripartire al loro interno tale onere. Ciò consentirebbe, peraltro, di attribuire un significato più preciso all'aggettivo "eventuale" che l'art. 127, comma 4 del T.U.I.R. impiega per qualificare la rivalsa della società o ente controllante nei confronti delle società controllate, responsabili in solido (argomentazioni utilizzabili a favore di questa ricostruzione sono desumibili dall'analisi compiuta, più in generale, da F. PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008, spec. pp. 196-197 ove ulteriori riferimenti bibliografici). L'espressa non imponibilità ex art. 118, comma 4 delle somme percepite o versate tra i soggetti ammessi al regime, come contropartita dei vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti, potrebbe per il resto costituire una conferma della obbligatorietà della rivalsa nei rapporti fisiologici (improntati ad una forma di sostituzione tributaria) e "chiudere" così il sistema.

¹¹⁶ In questo senso si veda anche la relazione all'art. 35 del D.L. 78/2010, secondo cui "L'intervento è finalizzato, da un lato, a migliorare l'efficienza dell'azione amministrativa, dall'altro a realizzare una maggiore tutela del diritto alla difesa dei contribuenti sottoposti a controllo nel particolare ambito del consolidato nazionale".

implicazioni insite nel modello di consolidamento prescelto in occasione della riforma. Come osservato, il soggetto consolidante quantifica il reddito globale e liquida l'imposta di gruppo, previa aggregazione delle posizioni individuali, mediante una dichiarazione dei redditi del consolidato. Ciò nonostante, si continua ad assegnare una piena rilevanza esterna alle dichiarazioni individuali e, dunque, si conserva a tutti gli effetti un doppio livello dichiarativo. A questo riguardo, va osservato che la prassi accertativa posta dalla circolare n. 60/E/2007, per quanto criticabile, era in linea con questa duplicità, prevedendo un avviso di accertamento c.d. di primo livello (destinato a rettificare la dichiarazione individuale e a determinare l'imposta teorica dovuta sulla base dei rilievi) ed un conseguente atto c.d. di secondo livello (contenente le rettifiche della dichiarazione dei redditi del consolidato). Tale bipartizione era, parimenti, coerente con il regime di responsabilità solidale formulato dal vigente art. 127, comma 2, lett. a) del T.U.I.R. secondo cui *“ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile ... solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122”* ⁽¹¹⁷⁾.

¹¹⁷ Per un'analisi su questi aspetti S. BURELLI, *Art. 127*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, III, cit., spec. pp. 704-706; M. VERSIGLIONI, *Art. 127*, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, pp. 1172 e ss.

La disciplina dell'atto di accertamento unico non risulta altrettanto coerente con il doppio livello dichiarativo e con il regime di responsabilità solidale di cui sopra. L'avviso emesso ai sensi dell'art. 40-*bis*, comma 2 del d.P.R. n. 600/1973 è emanato dall'Ufficio competente per la società consolidata e, pertanto, si limita ad apportare rettifiche alla dichiarazione individuale. Al contempo, il tenore dell'art. 127 del T.U.I.R. è rimasto del tutto invariato, prevedendo la responsabilità della consolidante *“per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122”* (così il comma 1, lett. a) dell'art. 127) e specularmente, come appena osservato, la responsabilità solidale della consolidata *“per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122”*.

In altre parole, sembra sussistere un evidente contrasto tra la permanenza di un doppio livello dichiarativo (con piena valenza esterna) e l'attribuzione agli Uffici competenti per le società consolidate ad emettere un atto unico, da notificare anche alla consolidante, che tuttavia non incide sulla dichiarazione dei redditi del consolidato. La rilevanza di questo contrasto emerge, in tutta la sua evidenza, osservando che la responsabilità della consolidante e quella solidale della consolidata si riferiscono, per legge, *“al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122”* che, tuttavia, non viene rettificato dall'atto di accertamento riferito alla

dichiarazione individuale. A rigore, quindi, soltanto la società consolidata dovrebbe rispondere delle rettifiche derivanti dall'atto unico che, del resto, incidono soltanto sulla sua dichiarazione individuale.

La scelta di aggregare le basi imponibili mediante una dichiarazione dei redditi del consolidato, attribuendo alla consolidante i connessi obblighi strumentali, dovrebbe comportare una valorizzazione di tale dichiarazione ai fini del procedimento tributario. Alla luce del modello di consolidamento prescelto, potrebbe essere attribuita rilevanza esterna (o, *rectius*, ritenere rettificabile) alla sola dichiarazione dei redditi del consolidato. In questo modo, spetterebbe all'Ufficio competente per la consolidante sovrintendere alla liquidazione, eseguire il controllo formale e valutare i risultanti dei controlli sostanziali svolti dagli Uffici periferici nei confronti delle società consolidate (¹¹⁸). Tale impostazione, incentrandosi su rettifiche della dichiarazione dei redditi del consolidato, sarebbe anche coerente con il regime di responsabilità solidale tratteggiato dall'art. 127 del T.U.I.R.

L'esistenza di difficoltà, determinate dalla duplicità delle dichiarazioni rispetto all'unicità dell'accertamento, si desume anche da un importante passaggio della circolare n. 27/E/2011 dell'Agenzia delle Entrate e, precisamente, dalla lettura del par. 3.5. dedicato alle “rettifiche” che, ai sensi del comma 4 dell'art. 40-bis, non sono oggetto di atto unico. Nel documento

¹¹⁸ L'attività di liquidazione e controllo formale sarebbe svolta, in tal caso, con esclusivo riguardo alla dichiarazione del consolidato. L'Ufficio competente per la consolidante notificerebbe l'accertamento unico rettificando la dichiarazione del consolidato, valutate le risultanze delle verifiche fiscali condotte dai reparti della Guardia di Finanza o dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate competenti nei confronti della consolidata.

di prassi si legge, infatti, che *“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)”*. Questa precisazione non desta particolari perplessità per quanto riguarda le rettifiche relative alla sola dichiarazione del consolidato (ad esempio, per errori commessi nell’aggregazione dei redditi e delle perdite individuali) e per quelle che si riferiscono alle eccedenze e ai crediti d’imposta indicati nelle dichiarazioni individuali e non trasferiti al consolidato. Il chiarimento è, invece, problematico laddove stabilisce la reviviscenza del doppio livello di accertamento per *“le rettifiche sostanziali relative a detrazioni, ritenute e crediti di imposta dichiarati dalle singole società del gruppo e da queste trasferiti al consolidato”*. L’Agenzia delle Entrate non poteva forse pronunciarsi diversamente, in sede interpretativa, dal momento che sussiste tuttora un doppio livello dichiarativo che impone di indicare le detrazioni, le ritenute ed i crediti di imposta dapprima nelle singole dichiarazioni individuali aventi valenza esterna e poi nella dichiarazione dei redditi del consolidato. Tale chiarimento, tuttavia, farà risorgere tutti gli inconvenienti che si sono registrati nella precedente prassi

accertativa (¹¹⁹), riflettendo ancora una volta l'insufficiente ponderazione degli aspetti procedurali della tassazione consolidata (¹²⁰).

2.6. La liquidazione delle dichiarazioni

L'attività di liquidazione delle dichiarazioni, di cui all'art. 36-*bis* del d.P.R. 600/1973, consente di emendare errori materiali concernenti la determinazione degli imponibili, la quantificazione delle eccedenze o l'entità delle detrazioni, delle deduzioni o dei crediti di imposta riportati in ciascuna dichiarazione e sulla base dei dati contenuti nella stessa (¹²¹). Detti riscontri, ove riguardino esclusivamente e direttamente la dichiarazione del consolidato, potranno essere rilevati mediante una comunicazione inoltrata solo al soggetto consolidante. Qualora dalla correzione eseguita derivi una maggiore imposta e la consolidante non sia stata in grado di fornire gli opportuni chiarimenti, ovvero non abbia ritenuto di prestare acquiescenza, potrà essere notificata la cartella di pagamento di cui la consolidante stessa risponderà in proprio. Detta comunicazione non è, invece, necessaria qualora dall'attività di liquidazione emerga l'omesso o insufficiente

¹¹⁹ Con riferimento a questa tipologia di rettifiche, infatti, sarà necessaria la predisposizione di un atto di accertamento di primo livello (notificato alla consolidante e alla consolidata), di un pedissequo atto di secondo livello (anche questo notificato alla consolidante e alla consolidata) e, altresì, di un atto di irrogazione delle sanzioni (notificato dall'Ufficio competente per la consolidante alla società consolidata). In presenza di tali atti sarà inevitabile l'instaurazione di più procedimenti amministrativi e/o giudiziari dinanzi a diversi Uffici e Commissioni Tributarie, salvo i casi in cui la consolidante e la consolidata non risiedano, quantomeno, nell'ambito della medesima provincia.

¹²⁰ E' interessante considerare, da un punto di vista formale, l'incongruenza tra la (inevitabile) presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria e la avvenuta abrogazione dell'art. 17 del D.M. 9 giugno 2004, indicato dalla stessa quale base normativa per la procedura di accertamento su due livelli posta dalla circolare n. 60/E/2007.

¹²¹ R. RINALDI, *Art. 36-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, pag. 196.

versamento del tributo dovuto in base della dichiarazione del consolidato (¹²²). Quanto alla liquidazione delle dichiarazioni individuali, occorre distinguere a seconda che dalle possibili correzioni possa o meno derivare un maggior reddito (o una minore perdita) a livello consolidato: in caso negativo, sembra corretto affermare che la comunicazione dell'irregolarità possa essere notificata, con la finalità di informare il contribuente in merito all'esistenza dell'errore, anche solo alla consolidata la quale, comunque, avrebbe l'onere di inoltrare copia della comunicazione alla consolidante in virtù degli obblighi di collaborazione sanciti dall'art. 121 del T.U.I.R.; nel caso opposto, la soluzione più corretta sembrerebbe quella di applicare l'art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973, prevedendo così la notificazione degli atti ad entrambi i contribuenti da parte dell'Ufficio competente per la consolidata. Ciò permetterebbe di assicurare fin da subito una gestione unitaria delle posizioni e, inoltre, di compensare l'eventuale maggiore imposta dovuta con

¹²² In questo senso sembrano doversi intendere la norma in esame e, altresì, dall'art. 6, comma 5 della L. n. 212/2000. Alcune conferme si rinvengono nella giurisprudenza più recente della Corte di Cassazione, si vedano ad esempio le sentenze della Cass. Civ., Sez. Trib., 23 maggio 2012, n. 8137; 16 novembre 2011, n. 24084; 29 dicembre 2010, n. 26361; 23 luglio 2010, n. 17396; 18 dicembre 2009, n. 26671; 16 dicembre 2009, n. 26330. Sull'argomento, in dottrina, M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, pp. 258 e ss. Per inciso, non sembra condivisibile una recente pronuncia (sentenza Cass. Civ., Sez. Trib., 11 maggio 2012, n. 7344) ove è stata argomentata l'autonoma impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità che per loro natura non incidono sulla sfera giuridica del contribuente, poiché al contrario sono rivolte a prevenire la formalizzazione del rilievo. Cfr. nota critica di A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *Giur. Trib.*, 2012, pp. 657 e ss. nonché il comunicato stampa dell'Agenzia delle Entrate 23 maggio 2012.

le perdite pregresse tramite l'istanza per il computo delle stesse (¹²³). Ragionando diversamente sarebbe di fatto ripristinato il sistema delle rettifiche "su due livelli", poiché l'Ufficio competente per la consolidata dovrebbe procedere nei confronti di tale società, mentre spetterebbe all'Ufficio competente per il soggetto consolidante liquidare nuovamente la dichiarazione dei redditi del consolidato (¹²⁴).

Uno specifico aspetto procedurale dell'attività di liquidazione è costituito dalla attribuzione al Centro Operativo di Venezia della "gestione controlli e assistenza società e consolidato" (¹²⁵). Ciò comporta che le liquidazioni potranno essere effettuate in modo accentrato. Tuttavia, per ragioni di coerenza sistematica e di ordine pratico, si ritiene che la qualità di Ente

¹²³ Sembra di diverso avviso l'Amministrazione finanziaria poiché la modulistica del c.d. Modello IPEC, introdotta con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 ottobre 2010 n. prot. 2010/154309 consente di indicare soltanto i "dati dell'atto unco, dell'invito al contraddittorio o del processo verbale di constatazione".

¹²⁴ Ciò, peraltro, contrasterebbe con la lettera del citato art. 40-bis che, al secondo comma, prevede "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 e' determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate". Questa soluzione non troverebbe per giunta un riscontro normativo considerando anche l'espressa abrogazione dell'art. 17 del D.M. 9 giugno 2004 da parte dell'art. 35, comma 2 del D.L. 78/2010.

¹²⁵ In attuazione dell'art. 28, comma 2 del D.L. 78/2010, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 9 marzo 2011, n. prot. 28991 ha assegnato ad un'apposita area operativa del suddetto Centro le seguenti funzioni: "analisi del funzionamento delle procedure di controllo automatizzato delle dichiarazioni modelli Unico Società di persone, Unico Società di capitali, Unico Enti non commerciali e al modello Consolidato nazionale e mondiale; assistenza diretta ai contribuenti, anche per il tramite di professionisti abilitati, attraverso canale di posta elettronica certificata; gestione dei controlli preventivi sugli esiti del controllo automatizzato effettuato ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con riferimento alle dichiarazioni modelli Unico Società di persone, Unico Società di capitali, Unico Enti non commerciali e al modello Consolidato nazionale e mondiale; assistenza agli uffici in merito a problematiche connesse al trattamento dei modelli di dichiarazione di competenza dell'area; lavorazione di dichiarazioni scartate in sede di formazione dei ruoli".

impositore permanga in capo agli Uffici territorialmente competenti nei confronti delle varie società (¹²⁶).

2.7. Il controllo formale delle dichiarazioni

Ai sensi dell'art. 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 l'Amministrazione finanziaria controlla i dati contenuti nella dichiarazione riscontrandone la corrispondenza con quanto indicato in altre dichiarazioni o in documentazione che richiede ai contribuenti (¹²⁷). Tale controllo è, perciò, definito formale poiché non ha ad oggetto l'effettiva sussistenza o meno del dato presente nella dichiarazione (¹²⁸).

In ambito consolidato questa norma assume una specifica valenza, poiché le deduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione del consolidato potranno essere controllate in base alla corrispondenza (o meno) con quanto indicato nelle dichiarazioni individuali, da cui questi elementi traggono origine (¹²⁹). Questo pare il senso del chiarimento fornito al par. 3.5.2. della

¹²⁶ Il più volte citato art. 40-bis del d.P.R. n. 600/1973 dispone, al comma 1, che “*ai fini dell'imposta sul reddito delle società, il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante nonché le relative rettifiche, spettano all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione*”. Se così non fosse, i soggetti aderenti al consolidato sarebbero tenuti a rivolgersi al Centro Operativo di Venezia ovvero ad instaurare il contenzioso presso la locale Commissione Tributaria Provinciale, indipendentemente dalla propria effettiva residenza fiscale.

¹²⁷ Si pensi, ad esempio, al riscontro degli ritenute in acconto subite ed indicate dal contribuente nella propria dichiarazione con la dichiarazione del sostituto di imposta che ha effettuato questa ritenuta.

¹²⁸ R. RINALDI, *Art. 36-ter*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, spec. pp. 208-210.

¹²⁹ La circolare distingue la presenta fattispecie dalle rettifiche relative ai crediti di imposta dichiarati e non trasferiti al consolidato e, altresì, dal controllo sostanziale delle detrazioni, ritenute e crediti d'imposta dichiarati dalle singole società del gruppo e da queste trasferiti al consolidato. Le prime non riguardano il regime di tassazione consolidata e, pertanto, non

circolare n. 27/E/2011 secondo cui *“tale controllo ... 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”*. Tale posizione del Fisco sembra condivisibile, in un'ottica procedurale, valorizzando la gestione unitaria del controllo e, altresì, l'instaurazione di un contraddittorio preventivo con il contribuente. In questo senso, tuttavia, si potrebbero immaginare anche alcune ottimizzazioni: gli Uffici, in particolare, più che richiedere documentazione peraltro già in loro possesso, dovrebbero segnalare la difformità riscontrata nei documenti messi a confronto, mettendo la consolidante nella condizione di poterla giustificare in via bonaria ⁽¹³⁰⁾. L'effettuazione di un effettivo contraddittorio sembra, nella fattispecie, indispensabile a garantire una corretta e proficua gestione di questi controlli. La garanzia del contraddittorio può senz'altro incrementare la qualità intrinseca di questi controlli e, in tal modo, evitare la devoluzione alla giustizia tributaria di una rilevante quantità di controversie che sovente, si caratterizzano per la serialità, la relativa esiguità degli importi e l'assenza di

rientrano nell'oggetto di questo lavoro; il secondo aspetto, invece, sarà analizzato criticamente nel prosieguo.

¹³⁰ Così potrebbe interpretarsi l'ulteriore chiarimento reso dal citato par. 3.5.2. della circolare n. 27/E/2012 per cui *“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”*. Diversamente, si dovrebbe ritenere che l'Ufficio possa richiedere *tout court* alla consolidante di trasmettere la dichiarazione della consolidata, già presente nei sistemi informativi in uso all'Agenzia delle Entrate, in contrasto con l'art. 6, comma 4 della L. 212/2000 per cui *“al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”*.

profili di fatto o questioni giuridiche che meritino un approfondito esame. In questo senso, potrebbe essere opportuno che le comunicazioni di irregolarità vengano notificate anche alla società controllata.

2.8. La verifica fiscale e le relative modalità di definizione

L'indagine sulla corrispondenza al vero e sulla qualificazione giuridico-tributaria di quanto dichiarato richiede normalmente l'effettuazione di accessi, ispezioni e verifiche o, comunque, di attività che richiedono la collaborazione del contribuente (¹³¹). I controlli nei confronti dei soggetti ammessi al regime di tassazione consolidata costituiscono un ambito d'elezione per questa tipologia di rettifiche, rivolgendosi nei confronti di soggetti per lo più costituiti come società di capitali e connotati da esigenze di organizzazione amministrativa e contabile interna, con pochi margini a disposizione per realizzare fenomeni puramente evasivi (¹³²). Occorre comunque verificare, in un'ottica procedurale, in quale maniera i principali istituti previsti ai fini del controllo sostanziale possano applicarsi in queste fattispecie.

Come rilevato in precedenza, la normativa di attuazione ha esplicitato la piena rilevanza esterna delle dichiarazioni individuali in modo, forse, non

¹³¹ I controlli indicati negli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.P.R. 600/1973 hanno carattere tassativo. La liquidazione ed il controllo formale, d'altro canto, presuppongono per definizione l'avvenuta presentazione della dichiarazione sottoposta a controllo e consistono in un riscontro di tipo cartolare dei dati rappresentati dal contribuente. Cfr. A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pp. 536-543.

¹³² Su questi aspetti, ampiamente, R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008 nonché, con specifico riguardo alla tematica del consolidato fiscale, F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011, spec. pp. 216 e ss.

del tutto coerente con quanto previsto nella normativa di rango primario e, soprattutto, con il modello di tassazione consolidata prescelto. Da ciò discendono alcune incongruenze di ordine procedurale, che incidono proprio sull'effettuazione dei controlli di carattere sostanziale nei confronti di società consolidate, nonché sulle relative verbalizzazioni e conseguenti modalità di definizione. Attualmente, la normativa non impone in alcun modo all'Amministrazione finanziaria di informare né coinvolgere la controllante nelle attività di controllo a carico delle controllate. Lo conferma la stessa Agenzia delle Entrate ove afferma che *“a norma dell'art.121, comma 1, lett. c), del TUIR è onere della consolidata nei cui confronti è stato redatto un processo verbale di constatazione, contenete rilievi accertabili con l'atto unico, portare a conoscenza della consolidante l'avvenuta consegna dello stesso”* ⁽¹³³⁾. Si tratta di un chiarimento davvero interessante, che rileva anche un elemento ulteriore ed assai significativo e, cioè, che questo “onere” della consolidata consisterebbe nella trasmissione del processo verbale compiutamente redatto e, non, invece nel coinvolgimento della controllante nel procedimento che porta, progressivamente, alla sua compilazione. Tale posizione potrebbe spiegarsi nell'ottica di contemperare i meccanismi della tassazione consolidata con la formale autonomia giuridica della controllate e, altresì, con la necessità di tutelarne la riservatezza anche nell'interesse di eventuali minoranze. In

¹³³ Cfr. i più volte citati parr. 9.1 e 11.1 della circolare n. 27/E/2011.

ossequio a questi principi ed interessi, dunque, sembrerebbe che la consolidante possa aspettarsi solamente di essere informata del fatto che un controllo è stato compiuto e che la stessa possa attivare un contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria soltanto in seguito alla notificazione dell'eventuale atto unico (¹³⁴).

L'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, espresso la visione che la anche consolidante possa prestare l'adesione di cui all'art. 5-*bis* del D.lgs. 218/1997 ai processi verbali di constatazione redatti nei confronti della consolidata, eventualmente avvalendosi della facoltà di richiedere l'utilizzo in compensazione delle perdite pregresse del consolidato (¹³⁵). Ciò può sembrare apprezzabile in termini di praticità, poiché in tal modo la controllata potrebbe beneficiare delle perdite attribuite dalla stessa al consolidato, abbattendo fin da subito la possibile ripresa a tassazione. Si tratta però di una soluzione piuttosto tortuosa ed intimamente contraddittoria, che implica l'intervento di un soggetto giuridicamente terzo (*i.e.*, la consolidante) sulla base di un atto che non è redatto nei suoi

¹³⁴ Tuttavia, occorre ricordare che i rilievi che saranno constatati da parte dell'Amministrazione finanziaria potranno essere posti alla base di un accertamento unico destinato a produrre effetti anche nei confronti della controllante che, per questo, dovrebbe essere informata almeno da parte della consolidata sottoposta al controllo ed essere ammessa ad interloquire. Si tratta sicuramente di una questione delicata, dal momento che l'esecuzione di un controllo e la redazione di un processo verbale di constatazione ancora non investe in modo formale la posizione della controllante eppure, come appena rilevato, costituisce la premessa logica dell'atto di accertamento che potrà essere emesso anche nei suoi confronti.

¹³⁵ Cfr. par. 10.3 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 ottobre 2010, prot. n. 2010/154309 nonché il par. 11.1 della circolare n. 27/E/2011. In senso diametralmente opposto, pur con riferimento alla precedente prassi accertativa, il par. 6 della circolare n. 55/E/2008.

confronti e documenta controlli cui questi non ha partecipato. Peraltro il citato art. 5-bis del D.lgs. 218/1997 prescrive che l'adesione abbia ad oggetto il “contenuto integrale” dei verbali e, dunque, a rigore l'adesione non potrebbe aver luogo qualora, come quasi sempre avviene, siano formulate in modo unitario constatazioni anche ai fini di imposte diverse dall'IRES (¹³⁶). Altre criticità si ravvisano nella notificazione dell'atto di adesione dell'accertamento parziale che avviene, stavolta, nei confronti della consolidante e della consolidata implicando la responsabilità solidale di entrambe (¹³⁷). In particolare, non sembra così pacifico che la consolidante o, in alternativa, la consolidata che non ha prestato l'adesione debba ricevere la notificazione dell'atto da parte dell'Agenzia delle Entrate e soggiacere ad un regime di responsabilità solidale (¹³⁸).

¹³⁶ Invero l'Amministrazione finanziaria sembra, in qualche modo, consapevole della forzatura operata laddove al par. 11.2 della circolare n. 27/E/2012 indica che “*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*”.

¹³⁷ Cfr. par. 11.3 della circolare n. 27/E/2011 ed in particolare il passaggio per cui “*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*”.

¹³⁸ Del resto, è sintomatico che attualmente anche la modulistica relativa a questo istituto deflativo, concepito per soggetti atomisticamente considerati, non contempra la possibilità di un'adesione congiunta. Peraltro, va evidenziato che le suddette riserve non si riferiscono tanto sulle indicazioni della prassi, rivolte essenzialmente a fornire soluzioni pratiche, quanto alle incertezze determinate dalla frizione tra l'unitarietà del consolidato e

2.9. L'emanazione dell'avviso di accertamento

L'ambito sul quale la “razionalizzazione”, prevista dal citato art. 35 del D.L. 78/2010, ha maggiormente inciso è senz'altro quello della formale contestazione delle violazioni tributarie sostanziali (¹³⁹). Superato il c.d. doppio livello accertativo, il nuovo art. 40-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 prevede ora che l'Ufficio competente per la consolidata (¹⁴⁰) predisponga e notifichi a questa ed alla consolidante un atto di accertamento “unico”, determinando la maggiore imposta dovuta ed irrogando contestualmente le sanzioni (¹⁴¹). A fronte di tale atto unico si prevede un tendenziale accentramento dell'eventuale fase amministrativa finalizzata all'adesione (dinanzi all'Ufficio che ha emanato l'atto impositivo) nonché del

l'accentuata autonomia giuridica dei soggetti ammessi al regime, soprattutto per quanto riguarda i controlli fiscali. Almeno da questo punto di vista sembra sollevare minori difficoltà l'ipotesi in cui l'Ufficio notifichi alla consolidante e alla consolidata un invito a comparire ai sensi dell'art. 5-*bis* del D.lgs. 218/1997: quantomeno, in questo caso, l'eventuale adesione anche da parte di uno dei soggetti si riferirebbe ad un atto regolarmente notificato ad entrambi da parte dell'Amministrazione finanziaria.

¹³⁹ Si veda in proposito, insieme ai contributi indicati al par. 4 del primo capitolo, il commento di M. BEGHIN, *art. 40-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, II, cit., pp. 254-256.

¹⁴⁰ Laddove ad essere rettificata sia la posizione fiscale della società consolidante procederà, naturalmente, l'Ufficio territorialmente competente ad esaminare la relativa dichiarazione individuale. In tal caso, deve ritenersi sufficiente la sola notificazione a questo contribuente e, quindi, non ricorrono i presupposti per l'applicazione dell'art. 9-*bis* del D.lgs. 218/1997 ai fini di un'eventuale adesione né per il litisconsorzio necessario. E' fondato immaginare che la società accertata possa, in qualità di consolidante, presentare il c.d. Modello IPEC e, quindi, avvalersi delle perdite disponibili a livello consolidato.

¹⁴¹ Sotto questo specifico profilo si avverte, in modo piuttosto netto, un'effettiva razionalizzazione. In precedenza, infatti, all'irrogazione delle sanzioni procedeva l'Ufficio competente per la consolidante tramite un apposito atto di contestazione. Questo profilo sarà analizzato con maggiore precisione al successivo par. 2.12.

contenzioso (dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale territorialmente competente in relazione all'atto stesso) ⁽¹⁴²⁾.

Il modello dichiarativo ed accertativo in esame ricorda, per presentando rilevanti differenze, quello previsto per i coniugi non legalmente ed effettivamente separati ⁽¹⁴³⁾ ⁽¹⁴⁴⁾.

¹⁴² Diversamente, come già rilevato al par. 2.5., avverrà per quegli ambiti segnalati dalla circolare n. 27/E/2012, in relazione al comma 4 dell'art. 40-bis, in cui l'Amministrazione finanziaria ritiene di poter continuare ad applicare la procedura accertativa articolata su due livelli.

¹⁴³ Cfr. art. 17 della L. 13 aprile 1977, n. 154 nonché, ora, l'art. 13 del D.M. 31 maggio 1999, n. 164. Da un punto di vista schiettamente dichiarativo la disciplina prevista per i coniugi si differenzia dal consolidato fiscale poiché, nel primo caso, non si sommano i redditi ma “*le imposte nette determinate separatamente per ciascuno dei coniugi*”. Maggiore affinità si rinviene, invece, sotto un profilo accertativo (almeno secondo la disciplina della L. 154/1977) considerando l'unitaria notificazione al marito della “*cartella dei pagamenti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*” nonché degli “*accertamenti in rettifica ... effettuati a nome di entrambi i coniugi*”. La dottrina si è interrogata sul regime della responsabilità solidale previsto dal comma 5 del citato art. 17 e sulla sua attualità, ai sensi dell'art. 13 del D.M. 164/1999 e della legislazione sopravvenuta (*in primis*, il D.lgs. 472/1997 e la L. 212/2000), interrogandosi in particolare sul suo ambito oggettivo di applicazione (se detta solidarietà riguardi non solo i redditi dichiarati ma anche i maggiori redditi accertati a carico di uno dei coniugi). Considerazioni critiche, a questo riguardo, sono state formulate da A. CARINCI – C. SANO', *La cassazione conferma l'estensione della responsabilità solidale tra coniugi all'imposta dovuta a seguito di accertamento (ed anche se relativa a proventi di fonte illecita)*, in *Famiglia e diritto*, 2009, pp. 557 e ss.; A. MARCHESELLI, *Legittima la notifica dell'accertamento in rettifica nei confronti del solo marito*, in *Corr. Trib.*, 2003, pp. 1650 e ss.; E. MARELLO, *Dichiarazione congiunta dei redditi dei coniugi: disagi interpretativi*, in *Famiglia e diritto*, 2003, pp. 140 e ss.; M. FORMENTIN, *La responsabilità solidale tra coniugi in caso di dichiarazione congiunta non può estendersi all'imposta risultante da accertamento in rettifica, in quanto debito sopraggiunto, non conoscibile ex ante*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2011 pp. 970 e ss.; S. BARDI, *Solidarietà tributaria dei coniugi e notifica degli accertamenti in caso di dichiarazione dei redditi congiunta*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 1998, pp. 1408 e ss.

¹⁴⁴ Il modello in esame pare, invece, differenziarsi dalla disciplina per l'accertamento nei confronti dei soci di società di persone e di società di capitali a ristretta base proprietaria. Sul punto si veda F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012, spec. pagg. 249-257. L'Autore sottolinea, in proposito, la “*natura bifasica*” del procedimento di determinazione della base imponibile, da cui deriva “*una pluralità di avvisi di accertamento, quello unitario nei confronti della società (notificato alla società e al socio) e quelli individuali notificati a ciascun socio*”. Anche in queste fattispecie, comunque, sono stati rilevati profili di asistematicità e di eccessiva tutela accordata alle ragioni erariali, con riguardo alla responsabilità solidale delle società di cui agli artt. 115 e 116 del T.U.I.R. per le imposte dovute sui redditi imputati per trasparenza, cfr. L. SALVINI, *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag.

E' particolarmente interessante il raffronto con gli atti di rettifica della dichiarazione congiunta dei coniugi: al riguardo, la dottrina ha arguito che la responsabilità solidale di cui all'art. 17, comma 5 della L. 154/1977 si riferisce solamente ai tributi risultanti dalla suddetta dichiarazione e non ai maggiori redditi derivanti da attività non dichiarate, riferibili ad uno solo dei coniugi (¹⁴⁵). A conclusioni non dissimili si potrebbe giungere anche per l'atto di accertamento “unico” in esame, considerando che le rettifiche contestate dall'Ufficio competente si appuntano soltanto sulla dichiarazione individuale e non più su due livelli (*i.e.*, dichiarazione individuale e dichiarazione consolidata) facendo così emergere una maggiore capacità contributiva formalmente e sostanzialmente riferibile alla (sola) società consolidata (¹⁴⁶).

1552 nonché F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base azionaria*, cit., spec. pp. 246-247.

¹⁴⁵ Nel consolidato fiscale si registra una situazione diametralmente opposta: le modifiche apportate all'art. 127 del T.U.I.R. dal c.d. Correttivo IRES hanno comportato il venir meno della preventiva escussione della consolidante per le imposte dovute in base alla dichiarazione del consolidato. Tale abrogazione è stata intesa nel senso di ritenere responsabile per l'omesso versamento la sola controllante.

¹⁴⁶ Secondo un'impostazione la costituzionalità del sistema risiederebbe, in ogni caso, nella rivalsa che controllante esercita nei confronti della controllata, a condizione di aver trasmesso copia degli atti e dei provvedimenti entro il ventesimo giorno successivo alla notifica ricevuta. Tale dovrebbe essere l'approdo di quanti ritengono che l'aggettivo “eventuale”, con cui l'art. 127, comma 4 del T.U.I.R. designa la rivalsa, si riferisca al fatto che l'accertamento costituisce una circostanza appunto eventuale, senza comportare alcuna facoltà, per la consolidante, di non esercitarla (cfr.. Sul punto G. FRANSONI, *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, cit., pp. 527 e ss.; F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., pp. 1211 e ss.). Su un piano diametralmente opposto si pongono coloro che escludono l'obbligatorietà della rivalsa, facendo leva sulla dimensione collettiva della capacità contributiva e sulla visione del consolidato come centro di imputazione di detta capacità contributiva (A. FANTOZZI, *Postilla*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 539-543), sulla consensualità dell'adesione al regime impositivo (F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, cit., pp. 195-196; V. FICARI, *Holding, impresa di gruppo e consolidato*, in *Rass. Trib.*, 2012, pp. 1419-1420), o sulla natura agevolativa del

2.10. Considerazioni sulla definizione dell'accertamento in sede amministrativa

A margine delle osservazioni appena svolte occorre riflettere anche sul “nuovo” art. 9-*bis* del D.lgs. 218/1997 (¹⁴⁷), rilevandone le principali caratteristiche e le relative implicazioni (¹⁴⁸). L’istanza per l’attivazione

regime (A. GIOVANNINI, *Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale*, cit., pp. 654-656 nonché, in termini più problematici, ID., *Gruppo di società e capacità contributiva*, in L. PERRONE – C. BERLIRI, *Diritto tributario e corte costituzionale*, cit., pp. 221-222).

¹⁴⁷ Si veda in proposito, unitamente alla dottrina già citata, anche M. VERSIGLIONI, *Art. 9-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit. pp. 467-468.

¹⁴⁸ Preliminare è, naturalmente, la questione della natura del c.d. “accordo” tra Fisco e contribuente. Si tratta di una tematica congenita ad ogni sistema impositivo e risalente, nella nostra esperienza, quantomeno agli artt. 19-21 della legge 14 luglio 1864, n. 1830 (istitutiva del tributo mobiliare). Secondo tali disposizioni, il contribuente poteva proporre “osservazioni e difese” prima della determinazione dell’imponibile operata da parte Commissione, sulla scorta della sua dichiarazione, mediante una decisione impugnabile (Cfr. E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, pag. 24). Ancora, il T.U. 24 agosto 1877, n. 4021 sull’imposta di ricchezza mobile (c.d. T.U.I.R.M.) prevedeva la possibilità per il contribuente di concordare il reddito netto con l’Agente delle Finanze, prima della trasmissione della tabella dei contribuenti alla Commissione comunale competente (artt. 39 e 40, cfr. E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., pag. 49) e, altresì, il potere delle Commissioni di prima istanza di rettificare in aumento anche i redditi così concordati (art. 43). Tali norme trovarono puntuale attuazione con il R.D. 11 luglio 1907, n. 560, il cui art. 81 disponeva che “quando l’agente concordi con il contribuente le somme dei redditi, fa constare dell’accordo mediante dichiarazione tassativa, datata e sottoscritta da entrambi a pena di nullità”. L’art. 107 di tale decreto specificava, poi, che i redditi concordati tra possessore ed agente si consideravano come definitivamente accertati. L’istituto aveva valenza generale, come dimostrano le sue modalità applicative (ad esempio, la previsione di una norma specifica per la sottoscrizione da parte degli analfabeti e la disciplina dell’incarico o mandato a concordare per altri, per il quale era sufficiente un atto o lettera, anche in carta semplice) e, soprattutto, la sua estensione a più imposte tra le quali si ricordano l’imposta complementare (art. 26 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3062), l’imposta di registro (art. 41 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269), l’imposta sulle successioni (art. 44 R.D. 30 dicembre 1923, n. 2370), le imposte locali (art. 292 T.U. 14 settembre 1941, n. 1175) e l’IGE (art. 15 D.L. 27 dicembre 1946, n. 469) (Sul punto, ancora, E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., pag. 26). Una svolta di ordine sistematico alla disciplina del concordato tributario è stata impressa dalla L.11 gennaio 1951 n. 25, recante norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale (c.d. riforma *Vanoni*) e dalla L. 5 gennaio 1956, n. 1 (c.d. legge *Tremelloni*) che, nell’integrare la riforma Vanoni, innovava l’istituto disponendo: l’integrabilità e modificabilità, per sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, anche degli accertamenti conclusi con concordato (art. 3); l’espressa formulazione della terminologia “accertamento con adesione del contribuente”, il suo contenuto ed il regime di invalidità (art. 4); la preclusione dell’accertamento con adesione del contribuente qualora la Commissione fosse venuta a conoscenza, nel corso del giudizio

di primo grado, di elementi che avessero reso opportuna una integrazione dell'accertamento e rinviato così gli atti all'ufficio, fissando il termine per il nuovo accertamento (art. 5); l'abrogazione del potere di revoca delle Commissioni distrettuali delle imposte dirette ex art. 43 del T.U.I.R.M. (art. 5). Successivamente, l'art. 34 del d.P.R. 29 gennaio 1958 n. 645, c.d. testo unico delle imposte dirette (c.d. T.U.I.D.), formalizzò in rubrica la dicitura "adesione del contribuente all'accertamento", precisandone forma e limitando i casi di invalidità alla nullità. La fortuna dell'istituto assunse una parabola nettamente discendente con la legge 9 ottobre 1971, n. 825 contenente delega per la riforma tributaria. L'ambito oggettivo di applicazione del concordato venne limitato all'INVIM e all'imposta sulle successioni e sulle donazioni (cfr., rispettivamente, l'art. 31 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 e l'art. 27 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637). Tale ambito applicazione fu infine azzerato con l'emanazione dei testi unici in materia di imposta di registro (d.P.R. 26 ottobre 1986, n. 131) e di imposte sulle successioni e donazioni (d.P.R. 31 ottobre 1990, n. 246), che non riportavano oltre le norme sulla definizione per adesione dell'imponibile. La "rinascita" degli istituti "concordatari" a partire dagli anni '90 del secolo scorso (si vedano, per tutti, gli studi di F. GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rass. Trib.*, 1994, pp. 1205 e ss.; ID., *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994, pp. 1484 e ss.; ID., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pp. 435 e ss.) rinnova l'interesse per l'analisi di quelle che, sin dai tempi del Regno d'Italia, si sono formate circa la natura giuridica del concordato tributario (cfr. G. PUOTI – P. SELICATO, voce *Concordato Tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2001, VII, pag. 2, secondo cui "le precedenti elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali possono costituire un utile punto di riferimento per l'interpretazione della normativa attualmente vigente e fornire preziosi spunti di ordine sistematico, soprattutto in relazione alla compatibilità tra l'intervento del privato nel procedimento di accertamento e l'esercizio del potere (autoritativo) di imposizione da parte dell'amministrazione finanziaria"). Si suole fare riferimento, in via di prima approssimazione, alla "teoria contrattuale" ed alla "teoria dell'atto unilaterale" (così E. ALLORIO – A. PAGLIARO, *Concordato Tributario*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1959, III, p. 989). Delle due ricostruzioni la prima è senz'altro la più risalente, essendo intimamente legata alle formulazioni legislative di fine '800 ed al sentire di una fase molto precoce degli studi in materia fiscale. L'influenza di concetti di matrice privatistica consentiva, in quella fase, di ravvisare nel concordato tributario una forma di transazione tra il privato ed il Fisco (per O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917, II, pp. 500-505, "si può concordare sopra qualunque punto di fatto o di diritto, che riguardi l'accertamento, sull'esistenza e sull'estimazione, non meno che sull'imponibilità o sulla classificazione dei redditi"). Negli stessi termini, ragionava la giurisprudenza (cfr. Commissione Centrale 5 dicembre 1880, n. 62849, dove si legge "il concordato è una transazione e come tale può impugnarsi quando sia stato l'effetto di un errore di fatto, del dolo e della violenza", indicata da E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., pag. 29) a riprova della avvertita generalità dell'istituto concordatario. Non dissimile era il ragionamento degli Autori che, ammettendo l'esistenza della figura del contratto di diritto pubblico, includevano il concordato tributario in questa nozione (Sul punto F. CARNELUTTI, *Contratto e diritto pubblico*, in *Riv. Dir. Pubbl.*, 1929, I, pag. 665. Più mediana la ricostruzione di A. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, pag. 187 come "negozio transattivo di diritto pubblico subordinato, quanto alla sua efficacia, all'adesione del contribuente"). I successivi sviluppi nell'ordinamento, brevemente richiamati sopra, consentirono la progressiva affermazione della teoria unilaterale, incentrata sul principio di indisponibilità della pretesa erariale e, più in generale, sull'affrancamento della materia tributaria dal diritto privato (a beneficio piuttosto di una maggiore affinità con gli studi di diritto amministrativo), oltre che sulla crescente complessità dell'organizzazione degli uffici pubblici deputati alla riscossione e alla

gestione dei tributi. Tale teoria muoveva da una concezione c.d. costitutiva dell'atto di imposizione (E. ALLORIO – A. PAGLIARO, voce *Concordato Tributario*, in *Nss. Dig. It.*, cit., pp. 989 e ss.; B. GRIZIOTTI, *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato. Impugnabilità e termini*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, II, pp. 283-292; E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, in *Arch. Dir. Pubbl.*, 1936, pag. 73). Esemplare, al riguardo, è la posizione di A. D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956, pag. 171, secondo cui “*le due volontà (quella dell'Amministrazione finanziaria e del contribuente) non si fondano in una comune volontà contrattuale, la quale diventi la fonte autonoma, e sia pure sussidiaria, delle reciproche obbligazioni delle parti, ma restano giuridicamente distinte, essendo l'una esplicazione di un potere e dando vita ad un provvedimento, l'altra formando la condizione perché quel provvedimento possa essere emanato in quel momento e con gli effetti indicati*” (per un riscontro in giurisprudenza cfr. Commissione Tributaria Centrale, 4 febbraio 1954, n. 56964, secondo la quale “*il concordato fiscale, secondo la costante giurisprudenza, riveste sempre il carattere di un atto amministrativo*”). Non mancarono, anche in questa fase, posizioni più intermedie che intravedevano nel concordato un negozio unilaterale di accertamento di secondo grado, rispetto al precedente atto di accertamento (Così B. COCIVERA, voce *Concordato tributario*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961, VII, pp. 525 e ss.. Similmente, pare, A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, pp. 228 e ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1965, pp. 241 e ss.; G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1969, I, pp. 317 e ss.). Il dibattito perdurò, pur un poco affievolito, anche nella fase successiva alla riforma tributaria degli anni 1971-1973 (si vedano, ad esempio, G. GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Com.*, Torino, 1988, III, pag. 294 per cui “*l'atto scritto, datato e firmato da entrambe le parti, appare, più che la manifestazione materiale dell'adesione, il documento contrattuale*” e “*il concordato, ovvero la determinazione consensuale del presupposto economico, costituisce un compromesso transattivo col quale l'amministrazione finanziaria e il contribuente, rinunciando alle precedenti, rispettive valutazioni della cui esattezza è lecito dubitare, stabiliscono d'accordo quale possa essere, con la maggiore approssimazione possibile al vero, la misura dell'imponibile*”; in senso contrario, si vedano M. MAFFEZZONI, *Difetto di motivazione dell'accertamento di valore e preclusione della decisione sostitutiva della commissione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1983, pag. 1289; L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, pp. 224 e ss.; G. TREMONTI, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, pp. 278 e ss.). Non si può, dunque, prescindere da questa analisi storica per comprendere l'attuale portata del c.d. principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, canone risalente almeno all'art. 49 del D.L. 28 maggio 1924, n. 827, relativo al regolamento per la contabilità di Stato, per cui nei contratti con lo Stato “*non si può convenire esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione*”. La dottrina, pur riconoscendo e accogliendo con favore ampie aperture del sistema tributario ad una maggiore parità e trasparenza (esigenze, peraltro, dettate dall'incalzare dei tempi: basti pensare su tutti ad un istituto come il *ruling* internazionale), non ritiene che tale principio sia del tutto venuto meno o rimasto privo di qualsiasi significato (A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007, pag. 12 limita la violazione del principio al caso di rinuncia ad un credito certo o di determinazione *contra legem* dell'an e del *quantum* del tributo e ammette la piena legittimità di “*strumenti semplificati e più snelli*” per la determinazione della base imponibile; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, pp. 6-8 rileva l'inestricabilità, nella pratica, tra questioni di fatto e di diritto osservando, però, che “*Fisco e contribuente operano sì congiuntamente l'individuazione delle regole di diritto di applicare, ma ciò non implica creazione negoziale di tali regole, in*

della procedura può essere presentata indifferentemente dalla consolidata o dalla consolidante, in seguito all'effettuazione di accessi, ispezioni e verifiche o in seguito alla notificazione dell'avviso di accertamento. In ogni caso, per espressa previsione legislativa, l'Ufficio è tenuto a convocare entrambi i contribuenti al contraddittorio. La circolare chiarisce che il suddetto contraddittorio può essere instaurato anche con uno solo dei soggetti interessati, purché la convocazione sia stata notificata ad entrambi. Del resto, la norma prevede che l'adesione possa essere sottoscritta e perfezionata anche solo da parte della consolidante o della consolidata (¹⁴⁹). Tanto premesso, occorre chiedersi quali potrebbero essere le conseguenze derivanti dal mancato pagamento delle imposte, interessi e sanzioni definite in adesione, soprattutto quando l'atto sia stato sottoscritto solamente dalla

sostituzione di quelle legali” e che “*non è la volontà che produce l'effetto di stabilizzare nell'an e nel quantum il modo di essere dell'obbligazione d'imposta ma è piuttosto la legge che riconosce ad una congiunta ricostruzione dei fatti e ad una convergente qualificazione giuridica, promanante da ambo le parti del rapporto obbligatorio, la idoneità a porsi come elementi cui collegare la stabilità stessa dell'obbligazione*”. Si vedano, inoltre, M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, spec. pp. 152 e ss.; M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico*, in *Rass. Trib.*, 1998, pp. 1262 e ss. *Contra* F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Roma, 1988, agg. II, spec. pp. 26 e ss., delinea “*una fattispecie a formazione successiva della quale la stipulazione dell'atto di accertamento con adesione costituisce in un primo momento e nella quale si inserisce, come condizione sospensiva, il pagamento integrale o il pagamento della prima rata e la prestazione della garanzia nel termine di venti giorni dalla stipulazione*”, nonché la suscettibilità di tale fattispecie di “*dar luogo alla determinazione di un debito di imposta in misura diversa (e, logicamente, inferiore) alla misura che risulterebbe dalla verifica del presupposto*”, sottolineando la reviviscenza dell'accertamento precedente all'adesione in caso di successivo inadempimento del contribuente. Similmente, P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, 595 e ss. (in part. par. 5); L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pp. 13 e ss. (spec. par. 5)).

¹⁴⁹ Cfr. par. 4.1. della circolare n. 27/E/2011.

consolidante o dalla consolidata. In una simile ipotesi, è facile supporre che l'Amministrazione finanziaria proceda all'iscrizione a ruolo nei confronti di entrambi i soggetti (¹⁵⁰), ma tale soluzione non è necessariamente la più corretta. La mancata sottoscrizione dell'adesione potrebbe derivare da una mancata condivisione di questa scelta e, in tal senso, non sembra affatto pacifico che l'attuale art. 127 del T.U.I.R. possa valere in una simile ipotesi (¹⁵¹). Peculiari questioni si pongono, poi, nell'ipotesi di presentazione del c.d. Modello IPEC da parte del soggetto consolidante. Nel primo capitolo sono state espresse alcune riserve in merito all'introduzione di questo specifico sub-procedimento e alla collegata abrogazione dell'art. 9, comma 2 del D.M. 6 giugno 2004, limitatamente al suo secondo periodo (¹⁵²). Tale norma, inquadrata nel precedente meccanismo del c.d. doppio livello accertativo, imponeva all'Ufficio competente per la consolidante di compensare automaticamente il maggior reddito, contestato nell'atto c.d. di primo livello, con le perdite non utilizzate in sede di dichiarazione dei redditi del consolidato. Lo stesso risultato, attualmente, può essere

¹⁵⁰ Par. 12.1. della circolare n. 27/E/2011.

¹⁵¹ Criticamente, sul punto, F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., pag. 1274. Sul tema, in un'ottica generale, R. LUPI, *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 793 (spec. par. 3); G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2000, pp. 1803 e ss. (spec. par. 5).

¹⁵² La disposizione si limita, attualmente, a prevedere che *“le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi di cui al comma 1 [si tratta della dichiarazione dei redditi del consolidato] possono essere computate in diminuzione del reddito complessivo globale dei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 84”*. Ai sensi del periodo abrogato era, inoltre, previsto che *“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”*.

conseguito soltanto su impulso di parte (*rectius* della consolidante) e soggiacendo ad ulteriori oneri procedurali per i quali, dunque, occorre trovare un'adeguata giustificazione (¹⁵³).

Sicuramente, la procedura va analizzata alla luce della più volte citata razionalizzazione degli accertamenti, visto che entrambe sono state introdotte tramite il nuovo art. 40-*bis*. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che *“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”* (¹⁵⁴).

In altre parole, secondo l'Amministrazione finanziaria, l'atto di accertamento unico (nonché, potenzialmente, il processo verbale di constatazione e

¹⁵³ Va segnalato che il novero delle perdite fiscali utilizzabili in compensazione con i maggiori redditi accertati era più ampio di quello previsto nell'attuale procedura. Stando alla formulazione della norma abrogata, infatti, sembra che detti redditi potessero essere compensati non solo con le perdite risalenti al periodo di imposta accertato e a quelli precedenti, ma anche con quelle formatesi successivamente.

¹⁵⁴ Par. 2.2. della circolare n. 27/E/2011.

l'invito a comparire) contiene la rettifica della (sola) dichiarazione individuale e fa emergere direttamente la maggiore imposta, con annessi interessi e relative sanzioni, a carico della società consolidata. L'atto unico non rettifica, invece, la dichiarazione dei redditi del consolidato. In tal caso, infatti, non si potrebbe comunque non tenere conto delle perdite pregresse nella disponibilità della controllante ⁽¹⁵⁵⁾. La tesi erariale, per questo aspetto, si salda con l'abrogazione dell'art. 9, comma 2, secondo periodo del D.M. 9 giugno 2004. In questo scenario, il c.d. Modello IPEC è lo strumento mediante il quale la società consolidante può attribuire alla società consolidata, che subisce la rettifica, le perdite da questa originariamente prodotte ed attribuite al consolidato ovvero, se queste non fossero sufficienti o mancassero del tutto, le perdite riconducibili ad altri soggetti ammessi al regime ⁽¹⁵⁶⁾.

¹⁵⁵ Per una recente analisi della suddetta tematica A. DE FRANCO, *Il diritto al riconoscimento delle perdite fiscali in sede amministrativa*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 3157 e ss.

¹⁵⁶ Sembra quanto mai opportuno che i rapporti tra i soggetti aderenti al consolidato siano preventivamente regolati, con particolare riferimento alla compensazione per il trasferimento delle perdite fiscali, anche alla luce del nuovo regime di riporto ex art. 84 del T.U.I.R. che ha soppresso le precedenti limitazioni di ordine temporale. Anche in mancanza di preventivo regolamento, tuttavia, sembra ammissibile l'impiego in compensazione con i maggiori redditi contestati in un atto di accertamento di perdite non prodotte o riconducibili al destinatario della rettifica. E' ragionevole, infatti, che l'opzione per il consolidato (che presuppone un specifico consenso) comporti il trasferimento delle perdite alla c.d. *fiscal unit* e, quindi, una certa discrezionalità della controllante nell'impiego delle stesse, mediante lo strumento del Modello IPEC contemplato dall'art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973. Naturalmente non possono essere ammessi atti che si risolvano definitivamente in un mero depauperamento di talune società consolidate a beneficio esclusivo della controllante o di altre controllate (cfr. artt. 2497 e ss. nonché l'art. 2634 del Codice civile). L'operato della consolidante dovrebbe corrispondere, in altre parole, alla c.d. teoria dei vantaggi compensativi, per una cui enunciazione in dottrina si veda P. MONTALENTI, *Conflitto di interesse nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*, in *Giur. Comm.*, 1995, secondo cui "la compatibilità con l'interesse sociale dell'interesse di gruppo deve valutarsi in termini di razionalità e coerenza di una singola scelta, ancorché pregiudizievole per la

Una considerazione va fatta sulle tutele attivabili qualora il riscontro fornito dall'Ufficio al Modello IPEC non comprenda tutte le perdite oggetto dell'istanza. A questo proposito, l'Amministrazione finanziaria ha rilevato che *“l'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'atto unico notificato”* e che, di conseguenza, *“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”*. Tale chiarimento sembra parziale, poiché la consolidante e la consolidata dovrebbero poter impugnare l'atto unico anche quando residui una ripresa a tassazione, nonostante il pieno accoglimento dell'istanza per il computo delle perdite (¹⁵⁷).

2.11. Le contestazioni di ordine anti-elusivo

Un aspetto assai particolare dell'accertamento in presenza di consolidato fiscale nazionale è l'inclusione delle *“cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate tra i soggetti ammessi al regime della tassazione di gruppo”* nell'elenco delle operazioni potenzialmente *“inopponibili”*

società che la pone in essere, rispetto ad una politica economica generale di gruppo di medio e lungo termine, da cui ragionevolmente può derivare un vantaggio alla singola società, anche su piani economici differenti, anche in tempi diversi rispetto al momento dell'operazione ed anche secondo un parametro non rigidamente proporzionale, né necessariamente quantitativo”. Sul punto anche ID., *Operazioni intragruppo e vantaggi compensativi: l'evoluzione giurisprudenziale*, in *ivi*, 1999, 2318 e ss.; gli atti del Convegno *“Gruppi di società e criterio dei vantaggi compensativi nella riforma del diritto societario”*, in *ivi*, 2002, fasc. 5; G. SBISA', *Responsabilità della capogruppo e vantaggi compensativi*, in *Contratto e impresa*, 2003, pp. 591 e ss.; G. DONEDDU, *La possibile limitazione della responsabilità da direzione e coordinamento: i vantaggi compensativi*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2010, pp. 28 e ss.

¹⁵⁷ Cfr. par. 7 nonché par. 5.4 della circolare n. 27/E/2011: *“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”*. Dovrebbe essere lo stesso anche in caso di mancata risposta ovvero di accoglimento totale, ma residua base imponibile.

all'Amministrazione finanziaria, ove contestate mediante il procedimento di cui all'art. 37-*bis* del d.P.R. 600/1973 (¹⁵⁸). Si tratta di una previsione piuttosto singolare, che conferma come la scelta di regolare una esplicita modalità di consolidamento delle basi imponibili sia stata circondata da cautele del tutto nuove e non contemplate nelle modalità di consolidamento indiretto, utilizzabili nel previgente sistema di tassazione societaria (¹⁵⁹). E' sintomatico, in particolare, che da un lato il consolidamento delle basi imponibili entri a far parte, in modo espresso, del sistema tributario e che, dall'altro, l'effettuazione di operazioni commerciali tra consolidante e consolidata possa costituire il presupposto per una contestazione di stampo anti-elusivo (¹⁶⁰). Tuttavia, per una sorta di eterogenesi dei fini, si potrebbe almeno auspicare che l'esistenza stessa della suddetta clausola possa impedire, con riguardo alle citate operazioni intragruppo, l'effettuazione di contestazioni legate al concetto di "abuso del diritto" (¹⁶¹).

Il procedimento stabilito dalla norma anti-elusiva mostra è caratterizzato da specifiche peculiarità, che devono essere considerate alla luce della

¹⁵⁸ La norma antielusiva è stata posta, con riferimento alle cessioni di beni, dall'art. 2, comma 1, lett. *e*) del D.lgs. 344/2003. L'inclusione delle prestazioni di servizi è stata effettuata, invece, con l'art. 18, comma 2 del D.lgs. 247/2005 (c.d. Correttivo IRES).

¹⁵⁹ Aspetto questo puntualizzato da R. LUPI, nella prefazione di L. BUCCI – M. GALLUCCI – V. CAPOZZI, *La disciplina IRES dei gruppi di imprese: trasparenza e consolidato*, Milano, 2006.

¹⁶⁰ La relazione allo schema di decreto legislativo poi confluito nel D.lgs. 344/2003 contiene un generico riferimento alla "esigenza di introdurre una norma di carattere generale che includa tra le operazioni potenzialmente elusive qualsiasi cessione di beni tra società consolidate". Similmente, riguardo le prestazioni di servizi, si pone la relazione illustrativa al D.lgs. 247/2005.

¹⁶¹ In argomento S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze*, in *L'abuso del diritto: tra «diritto» e «abuso»*, Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012, pp. 153 e ss.

razionalizzazione del procedimento accertativo nei confronti dei soggetti ammessi al consolidato (¹⁶²). In via preliminare, si deve ritenere che la società consolidante e la società consolidata possano proporre l'interpello previsto dal comma 8 dell'art. 37-*bis* al fine di ottenere la preventiva disapplicazione della disposizione antielusiva. Parimenti, eventuali contestazioni dovranno essere precedute dalla preventiva richiesta di chiarimenti di cui al comma 4 dell'art. 37-*bis*, che l'Ufficio competente per la consolidata dovrà notificare ad entrambe le Parti. L'atto di accertamento unico deve essere emanato, se del caso, non prima di sessanta giorni dalla ricezione della richiesta di chiarimenti da parte dei contribuenti e, soprattutto, deve essere corredato a pena di nullità da motivazioni specifiche in relazione alle repliche pervenute (¹⁶³). Laddove, poi, sia proposta l'impugnazione in litisconsorzio necessario non potrà avere luogo alcuna forma di riscossione frazionata poiché, per legge, occorrerà attendere la pronuncia sfavorevole ai contribuenti da parte della Commissione Tributaria Provinciale (¹⁶⁴) (¹⁶⁵).

¹⁶² Per una ricostruzione storica del fenomeno ed un'analisi dei più importanti aspetti procedurali F. TESAURO, *L'abuso nel diritto tributario italiano*, in *L'abuso del diritto: tra «diritto» e «abuso»*, cit., pp. 247 e ss.

¹⁶³ Come di recente puntualizzato anche dalla giurisprudenza (cfr. Sent. Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 135/38/12). Cfr. altresì P. STIZZA, *L'obbligo del contraddittorio in caso di contestazione di operazioni abusive*, in *L'abuso del diritto: tra «diritto» e «abuso»*, cit., pp. 235 e ss.

¹⁶⁴ Si tratta di un'importante garanzia, che dovrebbe essere osservata anche in presenza di contestazioni basate sull'abuso del diritto. Tale previsione si ricollega al fatto che le contestazioni di ordine anti-elusivo consistono in una reinterpretazione *ex post* di operazioni eseguite e dichiarate apertamente dal contribuente e non nella scoperta di capacità contributiva occultata *tout court*. A questo riguardo, non sorprende che unitamente alla norma in esame sia stata introdotta una modifica dell'art. 30, comma 2 del D.lgs.

2.12. La riscossione coattiva

Altra tematica di sicuro interesse è quella della riscossione coattiva nei confronti dei soggetti che aderiscono alla tassazione consolidata (¹⁶⁶). Occorre partire da un punto fermo e, cioè, che la riscossione coattiva delle somme derivanti dalla liquidazione, dai controlli formali e dalle contestazioni sostanziali svolte nei soli confronti della consolidante o della singola consolidata dovrebbe seguire le regole ordinarie. Tale, ad esempio, è il caso delle contestazioni legate all'insufficiente od omesso versamento da parte della consolidante dell'imposta determinata sulla base del reddito globale o, ancora, dei controlli sull'esistenza di crediti di imposta delle singole consolidate non trasferiti alla consolidante.

Ebbene, se quanto precede è corretto non risulterà facilmente condivisibile la tesi dell'Amministrazione finanziaria secondo cui “*la riscossione coattiva*

546/1992, stabilendo espressamente che almeno un'udienza al mese per ogni sezione di Commissione Tributaria Provinciale sia riservata alla trattazione di controversie basate su rilievi di stampo anti-elusivo. E' evidente come la combinazione tra il differimento della riscossione e l'accelerazione della trattazione sia rivolto a circoscrivere la riscossione coattiva ai soli casi in cui l'organo giurisdizionale abbia ritenuto vagliato positivamente la pretesa dell'Ufficio, ritenendola fondata.

¹⁶⁵ Rimane tuttora aperta la questione della sanzionabilità, amministrativa e penale, delle condotte di stampo elusivo, esclusa dalla dottrina, sulla quale si è pronunciata in senso affermativo la Corte di Cassazione (cfr. sentt. nn. 25537/2011 e 7739/2012). Sul punto M. BASILAVECCHIA, *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *L'abuso del diritto tra «diritto e abuso»*, cit., pp. 49 e ss.; A. CARINCI, *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *ivi*, pp. 55 e ss.; A. MEREU, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum?*, in *ivi*, pp. 161 e ss.; L. SALVINI, *A margine della sentenza Dolce&Gabbana: la costituzione di parte civile dell'Amministrazione Finanziaria*, in *ivi*, pp. 219 e ss.

¹⁶⁶ Ai fini di una ricostruzione generale della tematica si vedano i contributi di A. B. ARLERI, *Riscossione delle entrate*, in *Enc. Dir.*, XL, pp. 1165 e ss. e M. BASILAVECCHIA, *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, XL, pp. 1179 e ss. nonché ID., *Ruolo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, XLI, pp. 178 e ss.

della maggiore imposta IRES, degli interessi e delle sanzioni dovuti in conseguenza dell'atto unico, emessi a carico dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, incide sia sulla consolidante che sulla consolidata in virtù dell'obbligazione solidale prevista dall'art. 127 del TUIR” (¹⁶⁷). L'atto unico, infatti, contiene solamente la rettifica della dichiarazione individuale mentre l'art. 127 del T.U.I.R., come più volte osservato, riferisce le maggiori imposte, gli interessi e le sanzioni “*al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122*”. L'art. 127 del TUIR, in altre parole, non può giustificare la riscossione, né verso la consolidata né verso la consolidante, fermo restando che la prima sarà responsabile secondo le norme comuni per l'avviso di accertamento notificatole che rettifica direttamente la sua dichiarazione individuale e che la seconda, per espressa previsione legislativa, potrà impiegare le perdite del consolidato in compensazione con il maggior reddito accertato.

A margine di questa criticità, va sottolineato che la razionalizzazione degli accertamenti può comunque comportare una certa semplificazione rispetto alla procedura basata sul duplice livello accertativo che, invece, implicava una moltiplicazione dei titoli in base ai quali l'Amministrazione finanziaria poteva procedere alla riscossione (¹⁶⁸). Assume, in tal senso, una valenza decisiva la correttezza del procedimento di notificazione, poiché

¹⁶⁷ Così il par. 12 della circolare n. 27/E/2011.

¹⁶⁸ Naturalmente queste criticità sono destinate a riproporsi nei limiti in cui si ritenga di continuare ad applicare la precedente procedura accertativa, delineata dalla circolare n. 60/E/2007', come evidenziato al par. 2.5.

l'inesistenza della notificazione si ripercuoterebbe sulla possibilità di procedere alla riscossione, non più mediata da un ulteriore atto di riscossione, costituito dalla cartella di pagamento (¹⁶⁹).

2.13. L'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie

Nel precedente meccanismo accertativo, delineato dalla circolare n. 60/E/2007, la contestazione della sanzione amministrativa pecuniaria era effettuata dall'Ufficio competente per la consolidante tramite un apposito atto di contestazione nei confronti della società consolidata (¹⁷⁰). Nell'attuale sistema, invece, è l'Ufficio competente per la consolidante che irroga la sanzione con apposito provvedimento annesso all'atto unico. Tale innovazione costituisce senz'altro una semplificazione, riducendo il numero degli atti impositivi e, quindi, dei procedimenti derivanti da un medesimo rilievo. Continua, invece, a suscitare perplessità il regime di responsabilità previsto per le sanzioni: tuttora, infatti, l'art. 127, comma 2, lett. b) del T.U.I.R. prevede che *“ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile ... per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata*

¹⁶⁹ Così, per tutti, C. GLENDI, *Notifica degli atti “impoesattivi” e tutela cautelare ad essi correlata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, I, pp. 481 e ss. nonché A. LOVISOLO, *Gli accertamenti “impo-esattivi”, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *ivi*, 2012, I, pp. 85 e ss.

¹⁷⁰ Il procedimento era quello disciplinato dall'art. 16 del D.lgs. 472/1997, che contempla l'emanazione di un atto di contestazioni a fronte del quale il contribuente può prestare acquiescenza ovvero presentare memorie, che saranno valutate dall'Ufficio nel termine perentorio di un anno ai fini della predisposizione e notificazione di un eventuale atto di irrogazione delle sanzioni (che potrà essere oggetto di acquiescenza ovvero di ricorso dinanzi la competente Commissione Tributaria Provinciale).

sul proprio reddito imponibile”, mentre ai sensi del comma 1, lett. d) dello stesso articolo, *“la società o ente controllante è responsabile ... solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione di cui alla lettera b) del comma 2 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione”*. Le suddette disposizioni così riformulate dall'art. 6 del c.d. Correttivo IRES (D.lgs. n. 247/2005) con effetti retroattivi al 1 gennaio 2004, non sembrano affatto rimediare all'eccesso di delega legislativa, già manifesto nelle precedenti formulazioni dell'art. 127 del T.U.I.R. (¹⁷¹). La differenza tra una responsabilità *tout court* per la sanzione altrui o per una *“somma pari”* alla medesima risulta, in concreto, impalpabile (¹⁷²). Peraltro, la nozione stessa di *“somma pari”* sembra inficiata da un'intrinseca

¹⁷¹ G. MARONGIU, *La responsabilità per i tributi e per le sanzioni nel consolidato fiscale nazionale*, in *Tributimpresa*, 2005, pp. 31 e ss. Nella sua prima formulazione, l'art. 127 del T.U.I.R. prevedeva una responsabilità *tout court* della consolidante e della consolidata per le sanzioni, laddove l'art. 4, comma 1, lett. a) della legge n. 80/2003 limitava la responsabilità solidale dei soggetti aderenti il regime a *“l'adempimento degli obblighi tributari dell'ente o società controllante”*.

¹⁷² Ciò in ultima analisi sembrerebbe confermato dalla stessa relazione al citato decreto correttivo in cui si legge che *“l'affermazione del principio della responsabilità solidale del soggetto consolidante per una “somma pari alla sanzione” pone quest'ultimo nella medesima posizione giuridica della consolidata, autore materiale della violazione, determinando una sostanziale corrispondenza tra soggetto passivo della sanzione e autore materiale”*. Osserva, comunque, C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., pp. 120-121 con riferimento alla responsabilità per una *“somma pari”* che *“non si ritiene possa trattarsi di una solidarietà dipendente di tipo sanzionatorio, ex art. 11, del D.L.gs. Del 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto quest'ultima norma individua l'autore materiale della violazione esclusivamente nella persona fisica che ha commesso la violazione stessa e il “responsabile per la sanzione” nel soggetto nel cui interesse il trasgressore ha agito. Si può parlare di responsabilità solidale di tipo sanzionatorio nelle ipotesi in cui la fattispecie principale è costituita dalla commissione di un illecito, mentre la fattispecie dipendente è costituita dall'esistenza di uno status di rappresentante (“responsabile d'imposta”) in capo al soggetto che viene, così, coobbligato”*. Sottolinea l'Autrice, richiamandosi al citato art. 11, che *“il vincolo tra agente e coresponsabile deve essere particolarmente qualificato, rilevando soltanto: il rapporto di lavoro dipendente, la rappresentanza legale o negoziale, la rappresentanza o l'amministrazione, anche di fatto, di enti o società. Resta esclusa, dunque, la società controllata, non assimilabile a nessuno dei soggetti anzidetti”*.

illogicità. Da un lato, infatti, si deve ritenere che la “*somma pari*” e la sanzione siano entità distinte poiché, diversamente, l'art. 127 continuerebbe a prevedere una solidarietà passiva; dall'altro, se le due entità fossero distinte l'eventuale versamento della “*somma pari*” non dovrebbe estinguere l'obbligazione della consolidata a pagare la propria sanzione; né, per converso, tale ultimo pagamento libererebbe la controllante dall'obbligo che le è imposto dal comma 1, lett. *d*) della norma in esame (¹⁷³). Delle due l'una: o l'attuale art. 127 del T.U.I.R. si limita a riproporre, in altra veste, una forma di solidarietà dipendente per il pagamento della sanzione (¹⁷⁴) o la norma istituisce una sorta di responsabilità oggettiva della controllante per il fatto commesso dalla controllante. In tutti e due i casi ne risulta un quadro insoddisfacente e scarsamente conforme al principio di colpevolezza, oltre che alle indicazioni presenti nella legge delega (¹⁷⁵).

Ulteriori criticità si ravvisano, poi, dal raffronto di questa previsione con l'attuale disciplina degli accertamenti che, come osservato, determinano una

¹⁷³ Si tratta, certamente, di un paradosso che pure non è incoerente con il testo delle disposizioni, che attribuiscono la responsabilità per la sanzione alla controllata e quella per la somma pari, solidalmente, alla controllante. A rigore, quindi, l'illecito fiscale finirebbe per determinare due distinte conseguenze sul piano sanzionatorio: la responsabilità della controllata per la sanzione e la responsabilità “solidale” per una “*somma pari*” alla stessa.

¹⁷⁴ Sul punto M. IAVAGNILIO, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, cit., pag. 50, “*per quanto concerne la sanzione derivante dalla rettifica riguardante il reddito dichiarato dalla consolidata, occorre partire dall'assunto che il «fatto», cioè la violazione, sia da imputare solo alla medesima consolidata, per cui l'estensione alla consolidante avviene mediante lo strumento della solidarietà dipendenza, facendo ricorso, tuttavia, all'espedito della responsabilità per il pagamento di una «somma pari» alla sanzione, onde evitare eventuali censure per la violazione del principio di «esclusività» di cui all'art. 7, 1° comma, del d.l. n. 269 del 2003*”.

¹⁷⁵ Diverso sarebbe il caso in cui venisse provato e contestato un concorso ai sensi dell'art. 9 del D.lgs. 472/1997. poiché la responsabilità si riferirebbe ad un fatto imputabile a tutti e due i soggetti, legittimando così la responsabilità non solidale, ma per l'intero, di ciascuno.

rettifica della sola dichiarazione della controllata, laddove l'art. 127, comma 2, lett. b) correla la sanzione (e quindi, di riflesso, anche la “*somma pari*”) “*alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'articolo 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile*”. Anche sotto questo profilo, dunque, si manifestano gli effetti della contraddizione tra la duplicità delle dichiarazioni e l'unicità dell'accertamento, in modo tanto più grave se si considera il carattere personalistico ed afflittivo della sanzione amministrativa tributaria. Sembra, pertanto, urgente un intervento normativo che possa ripristinare una maggiore chiarezza in questo delicato ambito, escludendo improprie forme di responsabilità solidale e valorizzando, ove ne ricorrano i presupposti, l'istituto del concorso.

2.14. I profili di responsabilità penale

La razionalizzazione dell'accertamento non ha riguardato, in modo esplicito, i profili di responsabilità penale che possono accompagnarsi alle rettifiche effettuate in presenza di consolidato fiscale. E', quindi, interessante ipotizzare quantomeno le ricadute procedurali della più ricorrente fattispecie di ordine penale e tributario: la dichiarazione infedele della società controllata.

Secondo una tesi il presupposto imputato alla società consolidata assumerebbe rilevanza, in sede penale, soltanto qualora i maggiori imponibili e l'imposta contestati alla controllata determinino, a livello

consolidato, il superamento delle soglie poste dell'art. 4 del D.lgs. 74/2000 (¹⁷⁶). A favore di questa impostazione milita, senz'altro, la circostanza che “la liquidazione dell'unica imposta dovuta” sia eseguita dalla consolidante tramite il c.d. Modello CNM (ex art. 118, comma 1 del T.U.I.R.), atteso che le dichiarazioni individuali non contengono, come rilevato, alcuna liquidazione dell'imposta (cfr. l'art. 7, comma 1, lett. a) del D.M. 9 giugno 2004). L'eventuale infedeltà dovrebbe essere, quindi, ragguagliata al risultato complessivo del consolidato fiscale, rappresentato dalla relativa dichiarazione (¹⁷⁷). Si pone, in quest'ottica, la questione dell'imputabilità

¹⁷⁶ Così, sembra, M. DI SIENA, *profili penal-tributari del consolidato fiscale nazionale alla luce dell'art. 40-bis del DPR 600/1973*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, III, pag. 167. Secondo l'Autore “laddove ... la disciplina penale in materia di imposte dirette ed Iva presuppone una dinamica applicativa lineare incentrata sulla formula un contribuente – una dichiarazione – un'imposta dichiarata – un'imposta evasa, il consolidato fiscale, invece, risulta ancorato alla poliedrica formula più contribuenti (seppure tassati ai fini IRES in modo unitario) – più dichiarazioni individuali (cui si aggiunge la dichiarazione della fiscal unit presentata dal soggetto consolidante) – un'imposta dichiarata (quella risultante dalla dichiarazione del consolidato) – un'imposta evasa (quella che si determina a livello consolidato allorché l'imponibile individuale di uno dei contribuenti rientranti nell'area di consolidamento forma oggetto di verifica)”.

¹⁷⁷ Da tale impostazione deriverebbe, quindi, la non punibilità del rappresentante legale della consolidata per una fattispecie, rilevante qualora la società non aderisse al consolidato, che risulti “assorbita” a livello consolidato per effetto delle perdite fiscali disponibili. Spetterebbe, in tal caso, al giudice penale il compito di svolgere un'attenta analisi della posizione fiscale della società controllata, esaminando in particolare l'entità delle perdite a questa riconducibili e la loro utilizzabilità. Sul potere del Giudice penale di compiere un'autonoma e motivata valutazione dei presupposti del reato tributario si veda la recente sentenza Cass. n. 5640/2012 (Sez. III Pen.), con i commenti di P. CORSO, *Adesione all'accertamento: oneri probatori a carico del PM e poteri del giudice penale*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 886 e ss.; M. DENARO, *L'incerta perseguibilità del reato tributario successivamente alla riduzione della pretesa tributaria derivante dall'accertamento con adesione*, in *Boll. Trib.*, 2012, pp. 477 e ss.; M. NARDELLI, *Le interferenze tra l'accertamento penale e quello tributario*, in *GT*, 2012, pp. 287 e ss.; G. SCANU, *Accertamento con adesione e computo della soglia di punibilità*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2012, pp. 532 e ss. Merita soffermarsi, brevemente, su questa pronuncia, secondo cui il Giudice penale, è chiamato a valutare autonomamente gli elementi di reato e può, dunque, pervenire ad una determinazione diversa da quella raggiunta in sede amministrativa o di contenzioso tributario. Tale assunto, oltre a tutelare l'imparzialità e autonomia dell'autorità giudiziaria, può costituire anche una forma di tutela per il contribuente in sede penale (si pensi

della condotta al solo rappresentante legale della società controllata o anche a quello della consolidante. La marcata impostazione personalistica delle fattispecie penali ed il ruolo meramente riepilogativo attribuito alla dichiarazione del consolidato sembrano imporre la dimostrazione, volta per volta, degli elementi per un eventuale concorso, escludendo il ricorso a meccanismi meramente presuntivi (¹⁷⁸). Fermo restando tale ultimo aspetto, che appare invero irrinunciabile, pare possibile anche un'ulteriore ipotesi ricostruttiva, che valorizza la portata innovatrice del più volte citato art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973 e, in particolare, dell'immediata quantificazione del

all'ipotesi in cui il suo ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale non sia stato esaminato nel merito, poiché dichiarato inammissibile per uno dei tanti vizi previsti in tal senso dal D.lgs. 546/1992). Va, tuttavia, sottolineato che *“il giudice penale non è vincolato all'accertamento del giudice tributario, ma non può prescindere dalla pretesa tributaria dell'amministrazione”* (cfr. par. 2 della pronuncia). Si tratta di un punto chiarissimo e condivisibile proprio perché, in seguito alla definizione in sede amministrativa, l'iniziale formulazione della pretesa tributaria viene ridefinita con maggiore esattezza nel contraddittorio con il contribuente. L'Autorità giudiziaria penale non è pertanto vincolata a questa definizione, ma può motivatamente discostarsene solo in base a *“concreti elementi di fatto che rendano maggiormente attendibile l'iniziale quantificazione dell'imposta dovuta”*.¹⁷⁸ Questo aspetto sembra strettamente con quello, osservato nel precedente paragrafo, della responsabilità per una *“somma pari”* alla sanzione. Anche in questo caso, salvo voler ammettere ipotesi (inaccettabili) di responsabilità per fatto altrui, è necessario provare che entrambi gli agenti abbiano integrato i presupposti per la condotta sanzionata. La situazione di controllo societario, che peraltro potrebbe non sussistere più all'epoca dell'accertamento, non sembra di per sé sola sufficiente a configurare una responsabilità della controllante (per le sanzioni) e del suo rappresentante legale (per i profili penali). Occorre quantomeno il rilievo di un *“cattivo esercizio”* (omissivo o commissivo) dei poteri di controllo, con riguardo al contesto dei rapporti tra le società e alle loro caratteristiche quanto (ad esempio) a dimensioni, struttura organizzativa e presenza di eventuali minoranze nella compagine sociale sia della consolidante, sia della consolidata (Cfr. F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, cit., pag. 278. Secondo l'Autore, *“considerando i principi affermatasi in campo penale relativamente all'ipotesi di falso nella redazione del bilancio consolidato non pare infatti avventato affermare che potrà valutarsi l'ipotesi di un coinvolgimento a titolo di concorso della controllante negli illeciti fiscali della controllata quantomeno tutte le volte in cui si riesca a dimostrare che detto illecito discende da una specifica direttiva data in tal senso dagli amministratori della controllante a quella della controllata”*. In questo senso sembra porsi anche la circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza n. 1/2008, Volume III, Parte VII, Cap. V, par. 8 (dedicato alla *“responsabilità penale e tassazione consolidata”*)).

maggiore imponibile e della maggiore imposta contestati, a differenza dei precedenti atti c.d. di primo livello (¹⁷⁹). Tali rettifiche consentirebbero di rilevare, fin da subito, se la condotta ascritta alla consolidata possa anche dar luogo alla fattispecie delittuosa (¹⁸⁰). Si porrebbe, al riguardo, della valenza da attribuire in chiave penalistica all'impiego *ex post* delle eventuali perdite fiscali accumulate a livello consolidato: aderendo a quanto prospettato nella più recente giurisprudenza di legittimità (¹⁸¹), l'eventuale

¹⁷⁹ Cfr. circolare n. 60/E/2007, par. 2.2.

¹⁸⁰ Tale tesi non si porrebbe in contrasto con l'art. 4 del D.lgs. 74/2000, posto che l'atto di accertamento unico specifica ora tutti i dati cui la norma fa riferimento (i.e., l'ammontare degli elementi attivi sottratti a tassazione e/o degli elementi passivi fittizi, nonché imposta evasa).

¹⁸¹ Cfr., oltre alla citata sentenza Cass. n. 5640/2012 (Sez. III Pen.), anche la recente pronuncia n. 1256/2013 (Sez. III Pen.) che conferma per inciso, al par. 3., questo aspetto. La pronuncia, che tocca numerosi aspetti del diritto penale tributario, riguarda la legittimità di un'ordinanza, con cui il Tribunale del riesame aveva annullato un provvedimento di sequestro, finalizzato all'eventuale confisca del profitto derivante dal reato di dichiarazione fraudolenta (delitto imputato tra gli altri all'amministratore delegato di una società consolidante, posta al vertice di un gruppo bancario). In prima battuta la Corte sottolinea la non necessaria coincidenza tra le nozioni di "profitto del reato tributario" o "vantaggio economico conseguente dall'evasione fiscale" e quella di "pretesa tributaria", formalizzata negli atti di constatazione o di contestazione. Pertanto, ritiene ammissibile il ricorso presentato dal Procuratore Generale presso la Corte d'Appello sebbene, nelle more del procedimento, la società controllante avesse provveduto al "pagamento integrale degli importi quantificati dall'Agenzia delle Entrate". Si tratta di un punto condivisibile: dalla lettura della pronuncia di legittimità e, altresì, dell'ordinanza emanata dal giudice *a quo* (Ord. n. 283/2011 Trib. del Riesame di Milano) sembrerebbe, infatti, che in sede amministrativa la società non abbia definito un maggiore imponibile ed un'imposta inferiori alle soglie penalmente rilevanti (circostanza, comunque, difficile in ragione dell'entità delle contestazioni), ma soltanto eseguito il "pagamento integrale" della pretesa (semmai rilevante ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 74/2000). Ciò posto, la Corte rigetta il ricorso del PM e conferma la decisione del Tribunale del riesame, osservando che "*il sequestro preventivo, funzionale alla confisca per equivalente, previsto dall'art. 19, c. 2 del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, nei confronti delle persone giuridiche, non può essere disposto sui beni di qualsiasi natura appartenenti alla persona giuridica ove si proceda per le violazioni finanziarie commesse dal rappresentante legale della società, sulla base dell'art. 1 comma 243 della legge n. 244 del 2007, atteso che gli artt. 24 e ss. del citato D.Lgs. non prevedono i reati fiscali tra le fattispecie in grado di giustificare l'adozione del provvedimento, salva sempre l'ipotesi in cui la struttura aziendale costituisca un apparato fittizio, utilizzato dal reo per commettere gli illeciti: in tal caso infatti il reato non risulta commesso nell'interesse o a vantaggio della persona giuridica, ma a diretto vantaggio del reo attraverso lo schermo dell'ente*" (così al par. 7 della pronuncia) e, quindi, rilevando la

piena autonomia della struttura societaria della controllante rispetto alle persone fisiche indagate alle quali soltanto sono ascrivibili, a legislazione vigente, i reati pur commessi a vantaggio della prima. La Corte, comunque, critica fortemente *“la mancanza di una previsione che consenta di poter ritenere la persona giuridica responsabile per gli illeciti penali tributari posti in essere nel suo interesse ed a suo vantaggio”*, ritenendo che tale mancanza *“non può essere ritenuta una mera conseguenza di una ragionata scelta discrezionale del legislatore”* (a riprova di ciò, la Corte osserva che l’attuale normativa già ammette la responsabilità della persona giuridica e, quindi, la confisca per equivalente dei beni qualora la fattispecie assuma le caratteristiche del “reato transnazionale” di cui all’art. 3 L. 146/2006, argomentando ampiamente al par. 7 l’impossibilità di un’interpretazione analogica alla fattispecie). La Corte afferma, dunque, che *“l’attuale sistema punitivo, e soprattutto quello volto al recupero dei proventi del reato attraverso la confisca di valore, nella materia dei reati tributari sia inefficace ed evidenzia una disparità di trattamento in riferimento alla previsione della confisca non solo tra le persone fisiche e le persone giuridiche, ma tra le stesse persone giuridiche, a seconda che le stesse rappresentino una emanazione meramente strumentale degli autori del reato – persone fisiche, ossia un comodo e artificioso schermo al cui riparo agire indisturbati, ovvero siano persone giuridiche di dimensione non modesta, rispetto alle quali il contributo delle persone fisiche non può mutarne a tal punto la natura, sicché per quest’ultime può ben parlarsi di una vera e propria “impunità fiscale” rispetto alle prime”*. Il tema, assai vivo, toccato dalla Corte è quello della responsabilità degli enti per gli illeciti amministrativi derivanti da reato e dalla sua estensione, o meno, anche ai reati tributari e degli attuali margini di “impunità” a questo riguardo. Sembra trattarsi, però, di un’impunità tutta penale e non “fiscale”: muovendo proprio dalla distinzione, operata dalla Corte, tra le nozioni di “profitto del reato tributario” o “vantaggio economico conseguente dall’evasione fiscale” e di “pretesa tributaria” occorre osservare che l’ordinamento tributario fornisce gli strumenti per individuare e recuperare le maggiori imposte contestate agli enti. Sembra, in questo senso, eccessiva l’affermazione contenuta al par. 3 della pronuncia che *“nel diritto tributario è ormai chiara l’apertura verso una vera e propria negoziabilità della pretesa tributaria finale”*. Mediante gli istituti deflativi del contenzioso fiscale, infatti, l’Amministrazione finanziaria si avvale degli elementi di valutazione recati dal contribuente per sostituire l’originario accertamento fiscale con una nuova e più esatta determinazione della base imponibile e delle conseguenti imposte, interessi e sanzioni. Non sembra del tutto corretto, parimenti, affermare che *“la debenza tributaria conclusiva spesso diverge dalla pretesa originaria”* (cfr. sempre il par. 3 della pronuncia). A ben vedere, si ha una sola pretesa che viene formulata dall’Amministrazione finanziaria in base alle proprie indagini e, successivamente, definita con maggiore precisione ed esattezza grazie agli apporti conoscitivi offerti dal contribuente. Tale impostazione sembra l’unica coerente con il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria al quale si ritiene di dover ancora assegnare un significato, senza voler affatto svilire l’importanza dei poteri concessi del Fisco ai fini di una migliore determinazione dell’imposta, in contraddittorio con il contribuente. Può essere utile, per comprendere questo aspetto, rifarsi alle differenze tra gli istituti deflativi e, ad esempio, la transazione fiscale *ex art. 182-ter* della legge fallimentare, ove l’Erario accetta il pagamento ridotto e/o dilazionato di tributi, definitivamente accertati nell’ambito di un concordato preventivo o di un accordo di ristrutturazione del debito, senza operare alcuna nuova e più esatta determinazione della base imponibile. Un utile raffronto può essere istituito anche con la chiusura delle liti fiscali pendenti, stabilita dalla Legge 289/2002 e da ultimo con il D.L. 98/2011: i contribuenti sono ammessi al pagamento di una percentuale delle maggiori imposte contestate, che non scaturisce da un riesame della sua posizione ma è prestabilita in via forfetaria, senza applicazione di interessi e sanzioni. In tutti e due i casi si ha una forma di disposizione o riduzione della pretesa tributaria e non una sua nuova e migliore determinazione in contraddittorio. La pronuncia

riduzione delle contestazioni al di sotto delle soglie penalmente rilevanti, in esito alla procedura avviata tramite il c.d. Modello IPEC, costituirebbe un elemento valutabile per escludere la sussistenza oggettiva della fattispecie criminosa (¹⁸²).

2.15. Conclusioni

Gli aspetti procedurali del consolidato fiscale hanno iniziato ad essere oggetto di costante approfondimento soltanto in tempi recenti ed in concomitanza con l'introduzione della disciplina sull'atto unico. L'analisi fin qui svolta ha fatto emergere l'esistenza di una contraddizione tra la duplicità degli adempimenti dichiarativi e la tendenziale unicità dell'accertamento dal quale derivano ulteriori incongruenze.

Occorre, forse, ripartire dalla consapevolezza che nell'attuale sistema di imposizione societaria la compensazione intersoggettiva delle perdite non costituisce un beneficio ma una necessaria misura di coordinamento tra la fiscalità del socio e della società e che il metodo prescelto, tra quelli esistenti, per realizzare detto coordinamento dovrebbe garantire neutralità da un punto di vista sostanziale e procedurale.

del tribunale del riesame, alla base della sentenza della Cass. penale, è stata analizzata da I. CARACCIOLI, *Operazione di trasformazione di interessi in dividendi: profili penal-tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, III, pp. 298 e ss. e da M. DI SIENA, *I reati dichiarativi ed il consolidato fiscale. Problema sulla competenza per territorio*, in *ivi*, pp. 302 e ss.

¹⁸² In caso contrario, cioè qualora la procedura suddetta non consentisse di abbattere le contestazioni al di sotto delle soglie, parrebbe non applicarsi la circostanza attenuante di cui all'art. 13 del D.lgs. 74/2000 visto che l'estinzione del debito tributario e delle sanzioni (nonché, per quanto osservato in precedenza, della "somma pari"). Occorrerebbe, quindi, uno sforzo ulteriore per poter beneficiare della riduzione della pena.

La soluzione più semplice e radicale sembra essere quella di consentire l'attribuzione intersoggettiva delle perdite e di determinati competenti di reddito tramite le dichiarazioni individuali. In alternativa, potrebbero essere enfatizzati gli aspetti unificanti dell'attuale regime di consolidato fiscale, ad esempio prescrivendo l'obbligatorietà degli accordi di consolidamento ed escludendo la rettificabilità delle dichiarazioni individuali. In tutti e due i casi non sembra pienamente giustificabile la previsione di una responsabilità solidale dipendente che non trova riscontro nei meccanismi indiretti di consolidamento, possibili nel previgente sistema di tassazione societaria, né a ben vedere nell'art. 127 del T.U.I.R. formulato in base ad un regime di accertamenti del tutto diverso da quello oggi in vigore ⁽¹⁸³⁾ e si rende, comunque, necessario un ripensamento delle dinamiche legate alla responsabilità per le sanzioni pecuniarie e per quelle di ordine penale.

¹⁸³ Sul particolare significato, in quest'ambito, del principio di legalità si veda M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XIV, pag. 451.

3. Il processo nel consolidato fiscale nazionale

3.1. Oggetto e metodo di indagine; **3.2.** La ricognizione delle problematiche esistenti e dei principali istituti processuali applicabili; **3.3.** Osservazioni critiche sulla “codificazione” del litisconsorzio necessario; **3.4.** (segue) Profili di ordine applicativo e relative criticità; **3.5.** La tutela cautelare a favore del contribuente e del Fisco; **3.6.** (segue) Aspetti applicativi della tutela cautelare pro fisco: criticità di ordine generale e profili di interesse per il consolidato fiscale; **3.7** Le impugnazioni nell'ambito del consolidato fiscale; **3.8.** Consolidato fiscale e processo civile; **3.9.** Conclusioni

3.1. Oggetto e metodo di indagine

Il processo nell'ambito del consolidato fiscale non sarà esaminato seguendo, in modo rigido, i singoli momenti che lo caratterizzano in successione cronologica. Tale impostazione, prescelta nel secondo capitolo, era funzionale a segnalare le numerose diversità che sussistono rispetto al normale procedimento tributario e consentiva di commentare i vari passaggi sui quali l'Amministrazione finanziaria ha già espresso la propria visione.

La scansione degli atti processuali sembra, nonostante tutto, più lineare rispetto a quella che interessa il procedimento amministrativo tributario e, comunque, meno derogata in ragione delle esigenze del consolidato fiscale. Pare, quindi, più logico affrontare gli aspetti più salienti della comune disciplina processuale, nell'ottica del consolidato fiscale, con particolare riguardo alla inedita “codificazione” del litisconsorzio necessario che costituirà il punto fermo della presente analisi.

3.2. La ricognizione delle problematiche esistenti e dei principali istituti processuali applicabili

Le implicazioni processuali del consolidato fiscale rappresentano, probabilmente, l'aspetto più problematico e meno indagato di una trattazione sugli aspetti procedurali di questo istituto. Nel corso dei due precedenti capitoli è stato messo più volte in risalto come, forse, l'introduzione di tale regime non sia stata accompagnata da una piena e consapevole riflessione della intima *ratio* e della sua effettiva portata. Da questa carenza sono derivate rilevanti incertezze interpretative e disfunzioni applicative che, nel breve volgere di pochi anni, hanno richiesto dapprima rapide ed incisive modifiche delle disposizioni del T.U.I.R. e, poi, specifici interventi nei testi normativi che regolano l'accertamento tributario.

In questo contesto problematico gli aspetti procedurali, osservati nel precedente capitolo, sono comunque stati oggetto di analisi da parte dell'Amministrazione finanziaria (¹⁸⁴) e della dottrina, soprattutto in seguito alla razionalizzazione della disciplina dell'accertamento recata dai nuovi artt. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973 e 9-*bis* del D.lgs. 218/1997 (¹⁸⁵).

¹⁸⁴ In un primo momento con la circolare n. 60/E/2007, chiamata a svolgere una funzione ampiamente integrativa di disposizioni assai scarse e poco lineari. Successivamente, con la più volte citata circolare n. 27/E/2011.

¹⁸⁵ Va, tuttavia, segnalato che acuta dottrina aveva colto profondamente, con largo anticipo rispetto all'effettiva introduzione del consolidato fiscale, il senso procedurale del consolidamento. Si vedano, in tal senso, F. GALLO, *I gruppi di imprese e il fisco*, cit., spec. pp. 582-584; A. LOVISOLO, *L'imposizione dei gruppi di società: profili evolutivi*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, spec. pp. 341-344 nonché, in precedenza, ID., *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, cit., spec. pp. 199-200; V. UCKMAR, «*Gruppi*» e *disciplina fiscale*, cit., spec. p. 17.

Lo stesso non può dirsi dei profili processuali del consolidato fiscale. Ad essi, infatti, la riforma del 2003 non ha dedicato alcun approfondimento, come si evince dall'esame dei vari lavori preparatori. Parimenti, la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha diramato alcuni chiarimenti in merito a questa tematica solo nella recente circolare n. 27/E/2011, successiva alla citata razionalizzazione (¹⁸⁶). Non sorprende, dunque, che i primi anni di vita dell'istituto e, nello specifico, la gestione dei primi accertamenti fiscali nei confronti dei soggetti ammessi al regime siano stati caratterizzati dal susseguirsi di soluzioni empiriche, volte ad adattare le norme processuali esistenti ai fini della tutela nei confronti di atti assai peculiari da un punto di vista procedimentale. Il riferimento è, innanzitutto, agli avvisi di accertamento formati secondo la prassi enunciata nell'anno 2007: la criticità insita nella duplicazione della accertamenti è stata risolta più facilmente

¹⁸⁶ Non sono invece mancati contributi da parte della dottrina. Si veda in particolare, anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 40-bis del d.P.R. 600/1973 C. MAGNANI, *Attività istruttoria e accertamento nel consolidato nazionale*, in *Tributimpresa*, 2004, spec. p. 26; A. TOMASSINI, *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, cit., pp. 375 e ss.; A. TOMASSINI – D. STEVANATO – R. LUPI, *I complicati riflessi accertativi del <<consolidato fiscale>>*, cit., pp. 45 e ss.; R. DOLCE, *Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti*, cit., pp. 1183 e ss.; nonché, in seguito alla razionalizzazione, M. BASILAVECCHIA, *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, cit., pp. 3080 e ss.; ID., *Tassazione di gruppo e processo: la visione dell'Agenzia delle entrate*, cit., pp. 2835 e ss.; F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., spec. pp. 1236 e ss.. Si vedano inoltre alcune recenti note a sentenze relativi ad accertamenti emanati secondo la precedente prassi accertativa: S. BURELLI, *Spunti di riflessione su erronea imputazione dei costi ed accertamento del reddito nel consolidato nazionale tra principio di inerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva*, 2011, II, pp. 254 e ss.; F. DAMI, *Anche se l'avviso di <<primo livello>> è definitivo la consolidante può ricorrere contro il <<secondo livello>>*, in *GT*, 2012, pp. 809 e ss.; S. MORATTI, *Il consolidato fiscale: profili problematici in tema di accertamento e processo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2011, II, pp. 17 e ss.

nelle (limitate) ipotesi in cui gli atti erano emanati dallo stesso Ufficio ovvero da Uffici costituiti nell'ambito della medesima provincia: in questo caso, infatti, il c.d. *simultaneus processus* era assicurato tramite la riunione dei relativi ricorsi (¹⁸⁷). Nella maggior parte dei casi, tuttavia, gli Uffici competenti risultavano dislocati in più province del territorio dello Stato e, quindi, si poneva l'esigenza di un difficile coordinamento tra processi instaurati dinanzi a differenti Commissioni Tributarie.

Dovendosi rintracciare dei punti di riferimento, con particolare riguardo alla fase precedente l'introduzione del nuovo art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973, si è posto fin da subito l'esempio di quelle pronunce giurisprudenziali che, in tema di accertamento nei confronti delle società di persone e dei rispettivi soci, hanno individuato un'ipotesi di litisconsorzio necessario (¹⁸⁸). Tale misura, volta ad assicurare l'integrità del contraddittorio in un processo

¹⁸⁷ Cfr. art. 29 D.lgs. 546/1992. Restava comunque il rischio, di ordine empirico, che potessero sfuggire alla riunione ricorsi presentati a distanza di tempo, in relazione ad atti di primo e secondo livello emanati disgiuntamente, ovvero assegnati a sezioni diverse.

¹⁸⁸ E' assai verosimile che abbia rivestito un ruolo rilevante ai fini della "razionalizzazione" la cognizione della pronuncia Cass. SS.UU. n. 14815/2008 (annotata da M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, in *Corr. Trib.*, 2008, pp. 2271 e ss.; C. GLENDI, *le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT*, 2008, pp. 933 e ss.; M. NUSSI, *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT*, 2008, 758 e ss.; G. RAGUCCI, *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. it.*, 2008, pp. 2353 e ss.; F. RASI, *Litisconsorzio necessario e "trasparenze" fiscali: soluzioni attuali e prospettive future*, in *Gius. Trib.*, 2009, pp. 15 e ss.; F. ZANETTI, *L'unicità dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, pp. 25 e ss.) Si vedano poi, tra le successive conformi, da ultimo, le pronunce a SS.UU. nn. 10145 e 10146 del 2012, nonché la sentenza Cass. 13768/2012. Non si tratta, comunque, di situazioni del tutto speculari. Nel caso della trasparenza delle società di persone, infatti, l'imputazione del reddito prodotto dalla società soggetto passivo dell'accertamento rende opportuna, se non indispensabile, l'unicità del contraddittorio processuale. Nell'ipotesi del consolidato fiscale, invece, l'esigenza di una trattazione congiunta si pone soprattutto nell'ottica della responsabilità solidale di tipo dipendente e della "unicità" dell'atto impositivo.

caratterizzato dalla pluralità di soggetti passivi, non era (ne é) di per sé sufficiente a prevenire l'insorgere di giudicati contrastanti da parte dei vari Uffici giudiziari interessati. A questo fine, in via di prassi giudiziaria, si è fatto ricorso all'istituto della sospensione con riguardo alla lite relativa all'atto c.d. di secondo livello, ai sensi degli artt. 295 e ss. del c.p.c.. Ciò ha consentito di prevenire l'insorgenza di decisioni difformi in relazione a questioni sostanziali identiche, ancorché poste alla base di differenti atti impositivi, emanati su due “livelli”; allo stesso tempo, tuttavia, ha fortemente disincentivato l'economia processuale, condizionando la decisione del ricorso avverso l'atto di rettifica nei confronti della controllante al passaggio in giudicato della decisione relativa al c.d. atto di primo livello (¹⁸⁹).

Chiaramente, il quadro interpretativo emerso da questo breve riepilogo risultava insoddisfacente, manifestando una certa disomogeneità tra gli istituti processuali indicati (riunione nonché, soprattutto, litisconsorzio e sospensione) e la duplicità cui era stata improntata la disciplina dell'accertamento in ambito consolidato (¹⁹⁰).

¹⁸⁹ Si può anche ipotizzare, argomentando in base all'art. 337, comma 2 c.p.c., che il Giudice del secondo livello decida in conformità ad una decisione del Giudice di primo livello non passata in giudicato (ad es. sentenza di primo grado oggetto di ricorso in appello). Una simile soluzione, incentivando una maggiore economia processuale, aprirebbe però la via a potenziali giudicati difformi.

¹⁹⁰ Invero una soluzione diversa e, forse, più lineare avrebbe potuto rinvenirsi nell'istituto della connessione ai sensi dell'art. 40 c.p.c. e, quindi, concentrando le controversie dinanzi al giudice della causa principale (presumibilmente, la Commissione Tributaria Provinciale competente per l'atto di primo livello). Cfr. R. DOLCE, *Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti*, cit., pp. 1183 e ss.

3.3. Osservazioni critiche sulla “codificazione” del litisconsorzio necessario

La razionalizzazione degli accertamenti in ambito consolidato, prevista dall'art. 35 del D.L. 78/2010 e concretizzatasi nell'introduzione dei citati artt. 40-*bis* nel d.P.R. 600/1973 e 9-*bis* nel D.lgs. 218/1997, ha inciso anche sui profili processuali, come più volte anticipato, prevedendo che “*la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari*” (¹⁹¹).

In via di prima approssimazione, è sintomatico che la norma processuale in esame (introdotta in via di decretazione legislativa) sia stata collocata nell'ambito del testo unico che disciplina l'accertamento delle imposte sui redditi e non nel D.lgs. 546/1992, come forse sarebbe stato più logico e naturale. Parimenti, va rilevato che la razionalizzazione sembra incidere soprattutto sulla disciplina dell'accertamento, riflettendosi nel processo solo in un secondo momento, logicamente distinto. La principale innovazione processuale, nel confronto con l'assetto precedente, è costituita infatti dalla possibilità di svolgere la controversia dinanzi ad un solo Giudice tributario, quello competente in relazione all'impugnazione dell'atto di accertamento unico. Ciò sicuramente andrà a beneficio di una maggiore celerità ed

¹⁹¹ La disposizione si riferisce alla “società” consolidata e alla “consolidante”: si tratta di una distinzione opportuna dal momento che la controllante, come osservato al par. 1.3. del presente lavoro, potrebbe anche non essere costituita in forma societaria. Dalla disposizione sembra doversi desumere, poi, che il litisconsorzio necessario interessi la suddetta coppia, anche in presenza di più società consolidate, magari destinatarie di identici rilievi contenuti in plurimi atti di accertamento. Su questa accentuata “bilateralità” della disciplina in esame si è soffermato M. IAVAGNILIO, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, cit., pp. 45 e ss.

uniformità dei processi in ambito consolidato e contribuirà a risolvere alcune delle rilevanti problematiche che sono state citate nel precedente paragrafo (¹⁹²).

Tanto premesso, la scelta di istituire per legge un regime di litisconsorzio “necessario” solleva numerose ed inedite questioni, che devono essere esaminate con molta attenzione. Non è, infatti, sempre agevole calare questo istituto di matrice processualcivilistica nel processo tributario (¹⁹³). E', dunque, più che mai evidente che l'esplicita scelta legislativa di questa specifica soluzione processuale costituisce un fatto senza precedenti nel diritto processuale tributario, ma anche un'occasione unica per proseguire lo studio di questa specifica tematica.

Il punto di partenza di questa analisi è la diversa collocazione del litisconsorzio (necessario) nel processo civile e in quello tributario. Nel primo, non è infrequente che vengano portate all'attenzione del giudice fattispecie sostanziali caratterizzate da una inscindibile plurisoggettività dal

¹⁹² Criticità destinate, invece, a permanere nei limiti in cui si ritenga di applicare tuttora la procedura accertativa articolata su due livelli come argomentato dall'Agenzia delle Entrate in un passaggio della circolare n. 27/E/2011, commentato criticamente al par. 2.5. del presente lavoro.

¹⁹³ Si veda l'ampia casistica esaminata in B. BELLE', *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002, spec. pp. 89 e ss.. Si vedano, inoltre, F.V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, pp. 261 e ss. e L. CASTALDI, in AA.VV., *Art. 14, Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, pp. 168 e ss.; E. DELLA VALLE, *L'intervento ed il litisconsorzio*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Padova, 2008, pp. 306 e ss.; F. PISTOLESI, *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, I, spec. pp. 268 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario: il processo tributario*, Milano, 2005, spec. pp. 59 e ss.

lato attivo e/o dal lato passivo (¹⁹⁴), con la conseguenza processuale che “*la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti*”, le quali sono perciò chiamate ad “*agire o essere convenute nello stesso processo*” (¹⁹⁵).

In ambito tributario, non è altrettanto frequente che la fattispecie sostanziale esaminata dal giudice sia, allo stesso modo, inscindibilmente plurisoggettiva. Parimenti, occorre considerare la struttura impugnatoria del processo tributario in cui il contribuente si oppone entro precisi termini di decadenza ad una manifestazione del potere esercitato da una pubblica autorità, altrimenti destinata a consolidarsi (¹⁹⁶). Occorre, quindi, soffermare l'attenzione su due aspetti: quali siano le fattispecie sostanziali tributarie autenticamente ed inscindibilmente plurisoggettive e come questa condizione, ove presente, possa rilevare ed essere fatta valere nel processo.

Concentrandosi sul lato passivo dell'obbligazione tributaria, emerge da sempre una condivisibile cautela degli studiosi nell'individuare fattispecie tributarie inscindibilmente plurisoggettive (¹⁹⁷). Ciò, del resto, corrisponde

¹⁹⁴ Si pensi, ad esempio, alle fattispecie sottese ai giudizi di divisione ereditaria, di scioglimento della comunione o volti all'accertamento di un diritto di proprietà comune del condominio.

¹⁹⁵ Così l'art. 102 c.p.c.

¹⁹⁶ Ciò è vero anche nel caso in cui il provvedimento non si risolva in una immediata richiesta di una maggiore imposta (ad esempio, diniego tacito del rimborso, provvedimento di diniego o di cancellazione dall'anagrafe delle ONLUS nonché, secondo alcune pronunce giurisprudenziali, le risposte negative agli interpelli di tipo “disapplicativo”. Per una recente panoramica su quest'ultimo profilo, E. FAZZINI, *La tutela giurisdizionale contro le risposte negative agli interpelli*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2012, pp. 198 e ss.).

¹⁹⁷ Si vedano, per tutti, gli studi di A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 2003, spec. pag. 314 e ss.; ID., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A.

anche all'impostazione personalista della materia, con particolare (ma certo non esclusivo) riguardo al settore delle imposte sui redditi: il concorso alle spese pubbliche, secondo la Costituzione, è commisurato alla capacità contributiva “*propria*” di ciascuno. Il contribuente è, infatti, chiamato a dichiarare e/o a pagare le imposte in relazione a fatti, fiscalmente rilevanti, che sono perlopiù posti in essere *uti singulus*. Si tratta di una caratteristica specifica del sistema tributario, in un'ottica strutturale prima ancora che procedimentale o processuale. Tale regola è derogata solo se il presupposto del tributo è riferibile a più soggetti congiuntamente o se la legge stabilisce che un soggetto sia responsabile in relazione a presupposti realizzati da altri, insieme con questi o in via sostitutiva: a rigore, un'autentica ed inscindibile plurisoggettività, tale da rendere necessario il litisconsorzio, potrebbe ravvisarsi solo nella prima fattispecie appena menzionata (¹⁹⁸). Nei casi, invece, in cui un soggetto è obbligato dalla legge “*al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili*” ovvero “*al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*” è evidente come la fattispecie non sia né

AMATUCCI), cit., II, spec. pp. 461 e ss.; ID., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, spec. pp. 37 e ss.

¹⁹⁸ In questo senso ragionava E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, pag. 435. Secondo l'Autore, “*raramente opera, nel processo tributario d'accertamento, il litisconsorzio necessario. Quali esempi ne ricordo solamente il processo avanti gli organi giurisdizionali pei tributi locali, conseguente all'esercizio dell'azione popolare, del quale processo sono parti l'attor popolare, il comune e il contribuente contro cui l'azione è diretta; e il processo svolto contro l'esattore e il debitore dal terzo che, pretendendo un diritto sui beni pignorati, voglia opporsi alla vendita e propone la separazione*”. Soggiungeva l'Autore che “*Un'ipotesi di litisconsorzio necessario nella fase di gravame è stata erroneamente ravvisata dalla giurisprudenza in tema di obbligazione tributaria solidale*”.

intrinsecamente né geneticamente plurisoggettiva e che la trattazione unitarie delle rispettive posizioni processuali, quantunque auspicabile, non sembra strettamente o giuridicamente “necessaria” (¹⁹⁹).

Va rilevato che la prassi e la giurisprudenza si sono approcciate a questa tematica in modo diverso, forse più flessibile e meno rigoroso rispetto alla dottrina. L'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalle distinzioni circa la l'intrinseca plurisoggettività delle fattispecie, è naturalmente orientata ad estendere l'ambito soggettivo ed oggettivo delle fattispecie in cui un contribuente può essere chiamato a corrispondere le imposte in luogo o insieme ad altri (²⁰⁰). Similmente la giurisprudenza ha più o meno implicitamente ampliato il novero delle fattispecie plurisoggettive, anche sulla base di comprensibili ragioni di economia processuale (²⁰¹),

¹⁹⁹ Del resto, la previsione e l'applicazione stessa di cui all'art. 64 del d.P.R. 600/1973 presuppone l'alterità dell'obbligazione tributaria principale rispetto al responsabile e al sostituto. Sul punto, *ex multis*, A. PARLATO, *Il responsabile ed il sostituto di imposta*, cit., *passim*.

²⁰⁰ Si veda, ad esempio, la circolare n. 291/E/1996 secondo cui “*tra le ipotesi di litisconsorzio necessario possono essere ricondotte quelle rinvenibili nel disposto degli artt. 43-bis e 43-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. In particolare, nei predetti articoli si configurano talune ipotesi di responsabilità solidale tra più soggetti (cedente/cessionario) con la conseguenza che, sul piano processuale, è possibile ravvisare un'ipotesi di litisconsorzio necessario. Analogamente è da ritenere che, per la particolare disciplina delle dichiarazioni e dei versamenti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, prevista per le società controllanti e controllate (cfr. art. 73, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) sia configurabile, sul piano processuale, un'ipotesi di litisconsorzio necessario. Infatti, in base alla menzionata disposizione, le società controllate rispondono in solido con l'ente o la società controllante per il pagamento delle imposte risultanti dalle proprie liquidazioni periodiche o dalle proprie dichiarazioni e non versate dall'ente o società controllante (cfr. art. 6, comma 2, del D.M. 13 dicembre 1979)*”.

²⁰¹ Ragioni munite di una specifica tutela di livello costituzionale ai sensi dell'art. 111, comma 2 Cost. anche sotto il profilo della ragionevole durata. Sul punto, da ultimo, A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.

ammettendo il litisconsorzio (necessario) in fattispecie per cui lo stesso era stato escluso in passato (²⁰²).

Volendo, ora, calare queste considerazioni nell'ambito del consolidato fiscale, emergeranno elementi di sicuro interesse. A rigore, la fattispecie fiscale in esame non è ontologicamente plurisoggettiva: ogni consolidata, ivi inclusa la consolidante in proprio, pone in essere i fatti aziendali fiscalmente rilevanti, predispone la relativa documentazione e ne opera la qualificazione, imputazione e classificazione che rappresenta nella dichiarazione fiscale. Il consolidato è un regime fiscale, opzionale, di cui ciascuna società sceglie se avvalersi e la conseguente aggregazione delle basi imponibili certamente non annulla la soggettività tributaria dei soggetti che vi aderiscono. Come rilevato nel secondo capitolo, la consolidante esegue la liquidazione dell'IRES risultante da tale aggregazione secondo un modulo che ricorda la sostituzione tributaria e, altresì, risponde “*per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi*” e “*per una somma pari alla sanzione*” in conseguenza degli accertamenti a carico di singole consolidate che, a loro volta, sono responsabili solidalmente con la controllante per l'imposta e gli interessi e, in proprio, per la sanzione. Il punto, qui sostenuto, che il presupposto dell'IRES sia realizzato da ogni singola consolidata trova un'implicita ma inequivocabile conferma nella

²⁰² E' ancora una volta esemplare il caso delle controversie relative ai redditi imputati per trasparenza dalle società di persone, vicenda ampiamente esaminata in F. RASI, *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, cit., spec. pp. 267 e ss.

dottrina che, analizzando l'istituto in esame in un'ottica procedurale, ha rilevato la natura dipendente della solidarietà prevista dall'art. 127 del T.U.I.R. (²⁰³). Peraltro, sembrano coerenti con tale impostazioni anche le scelte interpretative compiute dall'Agenzia delle Entrate all'indomani della razionalizzazione degli accertamenti. Le soluzioni indicate dall'Amministrazione finanziaria, infatti, tendono ad assicurare la partecipazione della consolidante e della consolidata all'accertamento, ma ammettono ampi margini per definizioni individuali, anche tramite l'istituto della conciliazione giudiziale, con valenza liberatoria per l'altro soggetto coinvolto (²⁰⁴).

Alla luce degli elementi che precedono, la recisa disposizione per cui “*la società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari*” lascia piuttosto perplessi, dal momento che l'obbligatorietà del litisconsorzio non corrisponde affatto ad una situazione sostanziale inscindibile (²⁰⁵). E' lecito

²⁰³ L. SALVINI, *Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale*, cit., pag. 3073; M. IAVAGNILIO, *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, cit., pag. 50; S. CAPOLUPO, *Consolidato nazionale. La nuova disciplina dell'accertamento*, in *Il Fisco*, 2010, pag. 4821.

²⁰⁴ Si veda la più volte citata circolare n. 27/E/2011, in particolare i parr. 4.2 e 13.5.

²⁰⁵ A differenza, ad esempio, della fattispecie (applicazione dell'imposta di registro con riguardo ad un atto di divisione) alla base delle celebri pronunce della Corte di Cassazione a SS.UU. nn. 1052 e 1057 del 2007 sulle quali si è ampiamente soffermata la dottrina. Si vedano F.V. ALBERTINI, *In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di cassazione*, in *Giur. it.*, 2007, pp. 1545 e ss.; L. BACCAGLINI, *Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria: corsi e ricorsi storici*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 778 e ss.; L. BIANCHI, *La solidarietà tributaria tra nuovi orientamenti della Cassazione e antichi problemi sostanziali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, I, pp. 365 e ss.; E. COMASCHI – M.C. VANZ, *Dal litisconsorzio necessario al perseguimento della giusta imposizione: una pronuncia a sorpresa delle sezioni unite*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, II, pp. 559 e ss.; C. CONSOLO, *..e pur si muove! Il giusto riparto fra coobbligati solidali torna (per altra via) al centro del sistema*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 787 e ss.; G. FALSITTA, *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e*

supporre che l'adozione di una soluzione processuale, così netta, non sia stata adeguatamente ponderata ⁽²⁰⁶⁾. Peraltro, vi sono alcune disarmonie con la disciplina dell'accertamento unico, contrassegnato da un medesimo numero identificativo e notificato sia alla consolidante (responsabile “principale” per l'imposta e gli interessi ed in via solidale per una somma pari alle sanzioni) sia alla consolidata (responsabile “solidale” per l'imposta e gli interessi ed in via “principale” per le sanzioni ⁽²⁰⁷⁾), eppure definibile da ciascuna società in modo unilaterale ai sensi dell'art. 9-bis del D.lgs. 218/1997 ⁽²⁰⁸⁾. Sotto questo profilo, è palpabile la criticità della situazione in cui può ritrovarsi la società che non intenda addivenire all'adesione (o alla conciliazione giudiziale) e che intenda dissociarsi da questa scelta ⁽²⁰⁹⁾. Allo

litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, pp. 174 e ss.; ID., *Post scriptum: i divergenti concetti di capacità contributiva nella giurisprudenza della Cassazione e della Consulta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, pp. 185 e ss.; R. FRASCA, *Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario (riflessioni a margine della sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007 con riguardo alle controversie sulla imputazione al socio di società di persone del reddito della società)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, II, pp. 84 e ss.; C. GLENDI, *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i “funerali” della solidarietà tributaria*, in *GT*, 2007, pp. 189 e ss.; A. MARCHESELLI, *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT*, 2007, pp. 1063 e ss.; F. RANDAZZO, *Litisconsorzio necessario fra condebitori d'imposta sugli atti di divisione*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 1002 e ss.; G. SEPIO, *Solidarietà tributaria e pluralità di parti nel processo tributario tra litisconsorzio necessario e riunione dei ricorsi*, in *GT*, 2007, pp. 1059 e ss..

²⁰⁶ Risultano, a questo proposito, piuttosto generici i chiarimenti contenuti nella relazione all'art. 35 del D.L. 78/2010 secondo cui “l'intervento è finalizzato, da un lato, a migliorare l'efficienza dell'azione amministrativa, dall'altro a realizzare una maggiore tutela del diritto alla difesa dei contribuenti sottoposti a controllo nel particolare ambito del consolidato nazionale”.

²⁰⁷ Sebbene volto quasi sempre a rettificare la sola dichiarazione fiscale della consolidata, come osservato al par. 2.5. del presente lavoro.

²⁰⁸ Criticamente, su questo profilo, F. PADOVANI, *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, cit., spec. pp. 1270 e ss. Meno severa è, invece, la posizione espressa da M. VERSIGLIONI, *Art. 9-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit. pag. 468.

²⁰⁹ Una simile criticità potrebbe porsi anche con riferimento alla definizione delle sanzioni.

stato attuale è, purtroppo, ragionevole supporre che alla società “dissenziente” ⁽²¹⁰⁾ sarebbe impedito di contestare la sussistenza della pretesa impositiva, in presenza di una definizione unilaterale e non concordata tra i contribuenti: è facile supporre che nella pratica verrebbero accolte eccezioni concernenti la cessazione della materia del contendere, il difetto di un interesse ad agire nonché, appunto, l'impossibilità di integrare il litisconsorzio necessario. Sembrerebbe, quindi, che l'imposizione di un litisconsorzio necessario precluda di avvalersi della valenza processuale dell'art. 1306 del Codice civile ⁽²¹¹⁾, vincolando tutte le parti a partecipare allo stesso processo e a condividere in ogni caso, in tutto e per tutto, un'identica sorte processuale.

A tutto quanto precede si potrebbe, forse, eccepire che tale identità è una conseguenza diretta dell'unicità dell'accertamento, derivante dalla verifica fiscale compiuta a carico della consolidata e notificato ad entrambe, ma una simile eccezione finirebbe per svelare talune contraddizioni insite nell'attuale assetto procedimentale e processuale del consolidato ⁽²¹²⁾. L'unicità del consolidato è, infatti, di ordine soprattutto procedurale e non a caso la solidarietà *ex art. 127 del T.U.I.R.* è di tipo dipendente. In altre

²¹⁰ Magari per effetto di efficaci azioni da parte delle minoranze assembleari.

²¹¹ Secondo cui “*la sentenza pronunciata tra il creditore e uno dei debitori in solido, o tra il debitore e uno dei creditori in solido, non ha effetto contro gli altri debitori o contro gli altri creditori. Gli altri debitori possono opporla al creditore, salvo che sia fondata sopra ragioni personali al condebitore; gli altri creditori possono farla valere contro il debitore, salve le eccezioni personali che questi può opporre a ciascuno di essi*”.

²¹² Basti immaginare, salvo quanto si aggiungerà immediatamente, a cosa accadrebbe per caso una delle notificazioni non andasse a buon fine e non vi fossero i tempi per rinnovarla.

parole, non corrisponde al vero che la fattispecie sostanziale del consolidato si riferisce in modo inscindibile ad entrambi i soggetti (²¹³). Ciò è dimostrato proprio dalle innumerevoli possibilità di definizione unilaterale, esaminate in precedenza, che costellano l'accertamento e persino il contenzioso (almeno secondo la visione espressa dall'Amministrazione finanziaria).

Se quanto precede è corretto, non si comprende per quale motivo il legislatore abbia voluto imporre, a tutti i costi, un innaturale regime di litisconsorzio necessario. Tale soluzione processuale, comunque non uniforme alla configurazione sostanziale delle vicende in esame, poteva al limite trovare una sua giustificazione nell'esigenza, sottesa alla precedente prassi accertativa, di coordinare gli esiti processuali delle impugnazioni

²¹³ Al riguardo sembra quanto mai opportuno richiamarsi alle citate pronunce della Cass. a SS.UU. nn. 1052 e 1057 del 2007, ove la Suprema Corte considera che *“l'inscindibilità - alla quale fa riferimento il comma 1 dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e che costituisce caratteristica propria e tutta interna al processo tributario - emerge, quindi, a seguito del peculiare rapporto, che concretamente si realizza nello specifico processo, tra atto impugnato e contestazione del contribuente, allorché la fattispecie costitutiva dell'obbligazione - risultante dai contenuti concreti dell'atto autoritativo impugnato - sia connotata da elementi comuni ad una pluralità di soggetti e l'impugnazione proposta da uno o più degli obbligati, investa direttamente siffatti elementi: in tal caso, il fatto che l'impugnazione concerna la posizione comune ai diversi soggetti obbligati impone - in ragione della ricordata inscindibilità - un accertamento giudiziale unitario (con il conseguente litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti obbligati cui sia comune la posizione dedotta in contestazione) sulla fattispecie costitutiva dell'obbligazione, il solo che possa effettivamente realizzare nella predetta situazione una giusta imposizione”*. In modo assai significativo e consequenziale la Corte soggiunge, poi, che *“la solidarietà, peraltro, più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dal comma 1 dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992, sembra porre problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittimare un intervento nel processo ai sensi del comma 3 del citato art. 14)”*. Le pronunce si concludono con la formulazione del noto principio di diritto secondo cui *“ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria (oggi l'Agenzia delle Entrate) l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nell'unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi dell'art. 14, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992”*.

degli avvisi di accertamento di primo e di secondo livello ⁽²¹⁴⁾. Tale esigenza, come rilevato, non si pone nell'attuale disciplina che ha opportunamente eliminato il doppio livello accertativo. L'interesse all'economia processuale e all'uniformità dei giudizi avrebbero potuto essere garantite, quindi, in maniera più consona dagli istituti processuali esistenti, con particolare riferimento al litisconsorzio facoltativo ⁽²¹⁵⁾. L'indicazione forzata del litisconsorzio necessario rischia di creare gravi difficoltà nell'applicazione processuale, rivelatrici della contraddizione indicata sopra ⁽²¹⁶⁾, soprattutto nell'ipotesi in cui i contribuenti non siano fin da subito spontaneamente presenti nello stesso processo.

3.4. (segue) Profili di ordine applicativo e relative criticità

E', dunque, opportuno esaminare alcuni tra i possibili risvolti pratici ed applicativi della scelta compiuta dal legislatore indicando la necessità del litisconsorzio (necessario). Come accennato in precedenza, tale condizione processuale dovrebbe essere instaurata mediante la proposizione di un

²¹⁴ Una soluzione processuale forse più lineare di quelle a suo tempo emerse nella prassi giudiziaria (essenzialmente il litisconsorzio necessario, ma soprattutto la sospensione *ex art.* 295 c.p.c. della controversia relativa all'atto c.d. di secondo livello) avrebbe potuto rinvenirsi nell'applicare l'istituto della connessione ai sensi dell'art. 40 c.p.c. (cfr. R. DOLCE, *Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti*, cit., pp. 1183 e ss.)

²¹⁵ Si veda quanto esplicitato, sul tema della portata processuale della solidarietà, dalle citate sentenze SS.UU. 1052 e 1057 del 2007.

²¹⁶ La presenza di entrambe le parti nello stesso processo, infatti, è una normale conseguenza della duplice notificazione dell'atto di accertamento unico e della competenza di una sola Commissione Tributaria Provinciale. Sarebbe stato sufficiente, a maggior ragione, assecondare la naturale unicità procedurale del consolidato anziché imporre il litisconsorzio necessario, con tutte le conseguenze che ora si vedranno.

ricorso congiunto da parte della consolidante e della consolidata ⁽²¹⁷⁾.

Qualora le parti producano ricorsi distinti, dovrebbe esserne disposta la riunione ai sensi dell'art. 29 del D.lgs. 546/1992 ⁽²¹⁸⁾.

Nell'ipotesi in cui il litisconsorzio non si realizzi spontaneamente, il difetto potrebbe essere rilevato dal ricorrente nel suo ricorso o dall'Amministrazione finanziaria nelle controdeduzioni nonché, in ogni caso, d'ufficio da parte del Presidente di Sezione ⁽²¹⁹⁾ o del Collegio ⁽²²⁰⁾.

²¹⁷ Si segnalano a questo proposito alcuni interessanti chiarimenti resi di recente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze nella direttiva n. 2/DGT/2012. Rispondendo ad alcuni quesiti posti in materia di contributo unificato nel processo tributario, la direttiva ha esaminato la seguente questione se “*di fronte ad una pluralità di ricorrenti, destinatari di un unico atto di accertamento in materia di imposta di registro è corretto assolvere, per ogni ricorso presentato, al contributo unificato? In tal caso, qual è il valore di riferimento?*”. Ebbene, la risposta fornita si è incentrata proprio sulla ricorrenza o meno del regime di litisconsorzio necessario rilevando che, nella fattispecie, “*è corretto riscuotere il contributo unificato per ciascun ricorso iscritto a ruolo. Infatti, il valore della controversia è quello relativo all’atto di accertamento notificato ai coobbligati. In questo caso non si è di fronte ad un litisconsorzio necessario, ma ad una fattispecie di condebitori solidali. Questi ultimi possono decidere in proprio se impugnare o meno l’atto di accertamento; pertanto, il contributo unificato è dovuto per ogni ricorso proposto e autonomamente iscritto a ruolo in base al valore dell’atto di accertamento notificato dall’ente impositore*”. In altre parole, *mutatis mutandis*, il regime di litisconsorzio necessario (*ex lege*, nel nostro caso) dovrebbe incentivare la presentazione di ricorsi collettivi, assoggettabili ad un solo contributo unificato, determinato in ragione del valore della lite (*i.e.*, le maggiori imposte richieste nell'atto di accertamento). Si osserva, comunque, che il presupposto alla base del pagamento del contributo unificato è costituito dalla iscrizione a ruolo (così l'art. 9, comma 1 del d.P.R. 115/2002) e che, di conseguenza, i ricorsi presentati in modo distinto dai litisconsorti dovrebbero comunque scontare, separatamente, il contributo (ovvero, *ratione temporis*, l'imposta di bollo) come, del resto, avveniva nella precedente prassi accertativa tutte le volte in cui l'atto di accertamento di primo e di secondo livello erano impugnati dinanzi a distinte Commissioni Tributarie Provinciali (si veda, al riguardo, il quesito n. 20 della citata direttiva).

²¹⁸ In tal senso il par. 13.2. della circolare n. 27/E/2011.

²¹⁹ Invero, la sede naturale per l'esercizio di tale potere sembra quella dedicata all'esame preliminare del ricorso da parte del presidente della sezione, ai sensi dell'art. 27 del D.lgs. 546/1992. Ciò si ritiene sia per la natura pregiudiziale della questione in esame sia per motivi di ordine procedurale. Nello specifico, il rilievo presidenziale della non integrità del contraddittorio e l'emanazione del conseguente decreto, con cui si assegna alle parti costituite il termine perentorio per eseguire la chiamata in giudizio, consentono di evitare lo svolgimento di un'udienza di mero rinvio (salva l'eventuale discussione della sospensione o di altri profili preliminari). Peraltro, la reclamabilità del provvedimento presidenziale ai sensi dell'art. 28 del decreto consente di svolgere, dinanzi al collegio, un immediato

Per quanto l'indicazione delle parti già costituite possa avere la funzione di includere fin da subito la questione dell'integrità del contraddittorio nel *thema decidendum*, compete senz'altro al Giudice di ordinare l'integrazione del contraddittorio, mediante la chiamata in causa a cura della più solerte tra le parti costituite che vi hanno interesse, entro un termine stabilito a pena di decadenza ⁽²²¹⁾.

contraddittorio in ordine alla questione preliminare, che sarà decisa con ordinanza non impugnabile. Naturalmente, laddove l'ordine dato con decreto (non reclamato) o con ordinanza (non impugnabile) non venga ottemperato, il collegio pronuncerà con sentenza l'estinzione del processo.

²²⁰ Chiaramente, laddove la non integrità del contraddittorio non sia rilevata dal presidente potrà e dovrà disporre il collegio. Si riscontrano, comunque, alcune difficoltà applicative derivanti dalla funzione essenzialmente decisoria del collegio e dalla non impugnabilità delle sue ordinanze, che lasciano preferire la soluzione indicata nella nota che precede. Si ritiene, infatti, che il collegio possa rilevare la questione d'ufficio nel corso dell'udienza di trattazione, alla presenza delle parti costituite, magari concedendo loro il termine previsto dall'art. 101, comma 2 c.p.c. per la presentazione di memorie in caso di eventuali contestazioni. A rigore, il provvedimento dovrebbe essere comunicato alle parti soltanto qualora pronunciato fuori udienza, salvo che lo stesso contenga anche la contestuale fissazione di una nuova (in tal caso la comunicazione è richiesta ai sensi dell'art. 31 del decreto).

²²¹ Ai fini che qui interessano, è opportuno osservare che nel processo civile la parte chiamata per ordine del giudice si costituisce depositando la comparsa di risposta e può compiere tutte le attività processuali consentite dal Codice (cfr. art. 268 c.p.c.). Nel rito tributario, invece, si richiede un doppio adempimento: la previa notificazione di un atto di intervento alle altre parti e la costituzione in giudizio mediante deposito dello stesso atto presso la Commissione Tributaria Provinciale (deposito ai sensi dell'art. 23 del D.lgs. 546/1992, *“in quanto applicabile”*). In relazione a quanto precede suscita particolari perplessità la lettura del sesto comma dell'art. 14 citato, 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”*. È facile ritenere che il chiamato, più ancora dell'interveniente, non potrà in concreto costituirsi se non dopo il decorso del termine di decadenza assegnatogli dalla legge per l'impugnazione principale. Questi, pertanto, non potrebbe introdurre nel processo già instaurato domande, elementi e prove nuove rispetto a quelli proposti dalle parti originarie. Si tratta di una limitazione davvero significativa, con particolare riguardo alla posizione del litisconsorte necessario, considerando che in un processo civile il suo intervento sarebbe possibile fino alla precisazione delle conclusioni e non assoggettato a preclusioni. Peraltro, a questo proposito, è difficile non istituire un parallelo con la posizione processuale dell'Amministrazione finanziaria che viene pacificamente ammessa a costituirsi in giudizio alla pubblica udienza, soggiacendo alla sola preclusione di non poter più eccepire questioni non rilevabili d'ufficio.

Ulteriori criticità del litisconsorzio (necessario) emergono considerando la natura impugnatoria del processo, tanto più se la fattispecie sostanziale sottostante non risulta, nonostante l'indicazione normativa, ontologicamente inscindibile. Le logiche di un processo impugnatorio non dovrebbero poter consentire la chiamata in giudizio, né l'intervento, nell'ipotesi in cui sia rilevato un vizio della notificazione dell'atto di accertamento nei confronti di una delle parti (²²²).

Supponendo, al contrario, che un contribuente pur avendo ricevuto una regolare notificazione non presenti il ricorso, si pone l'interessante questione dell'efficacia dell'avviso di accertamento nei confronti del chiamato che resti inerte e venga, quindi, dichiarato contumace. A rigore, la previsione di un litisconsorzio necessario dovrebbe corrispondere ad un'obbligazione tributaria inscindibile e, pertanto, il titolo oggetto della contestazione giudiziale, sia pure da parte di un solo litisconsorte, non dovrebbe né potrebbe essere posto alla base della riscossione integrale delle imposte, degli interessi e delle sanzioni a carico del soggetto che non ha tempestivamente esperito l'impugnazione.

²²² Si tratta di un limite invalicabile, cui non può non far seguito la declaratoria, con sentenza, dell'estinzione della causa. Nella fattispecie, ove in termini, l'Ufficio potrebbe comunque notificare alle parti un nuovo atto unico. La legge, infatti, disciplina le modalità ed i tempi entro cui possono essere eseguite le notificazioni degli atti impositivi e non compete, quindi, al giudice disporre una rinnovazione. Non sembra comunque possibile procedere ad una nuova notificazione dell'atto unico già formato al litisconsorte pretermesso, in presenza di un ricorso già presentato dall'altro contribuente, nemmeno laddove non sia decorso il termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. 600/1973, a meno che non si voglia ammettere di poter scindere completamente la trattazione procedimentale e processuale delle due posizioni.

3.5. La tutela cautelare a favore del contribuente e del Fisco

La tematica della inscindibilità, o meno, dell'obbligazione tributaria costituisce un punto di riferimento anche per esplorare la questione della tutela cautelare, a favore sia del contribuente sia del Fisco (²²³).

Muovendo dal primo dei due versanti, è noto che l'art. 47 del D.lgs. 546/1992 consente al contribuente di richiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato qualora dallo stesso possa derivargli “*un danno grave ed irreparabile*” (²²⁴). Occorre, quindi, interrogarsi sulle modalità e, soprattutto, gli effetti di questa istanza (*rectius*, del suo accoglimento) in una situazione processuale plurisoggettiva, dal lato passivo, come quella che interessa il consolidato fiscale.

La formulazione del citato art. 47 lascia intendere che ciascun contribuente dovrebbe opportunamente dimostrare la sussistenza dei presupposti per la

²²³ Per un primo orientamento sulle questioni, rispettivamente, S. MENCHINI, *Art. 47*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, pp. 469 e ss. e F. PISTOLESI, *Art. 22 D.l.vo. 472/1997*, in *ivi*, pp. 498 e ss.

²²⁴ Tutela oggi ammessa anche nei gradi successivi al primo, in seguito alla pronuncia della Corte costituzionale n. 217/2010 e successive conformi. In argomento, P. ACCORDINO, *La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un “revirement” sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, pp. 47 e ss.; V. AZZONI, *Un passo avanti verso la completa tutela del contribuente anche in fase cautelare*, in *Boll. Trib.*, 2010, pp. 1155 e ss.; F. CIANI, *Processo tributario: sospensive endoprocessuali effettive e auspiccate*, in *Boll. Trib.*, 2011, pp. 738 e ss.; N. DOLFIN, *La questione della tutela cautelare del contribuente in pendenza di giudizio di cassazione*, in *Boll. Trib.*, 2011, pp. 732 e ss.; C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2401 e ss.; ID., *Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione*, in *GT*, 2011, pp. 75 e ss.; A. LOVISOLO, *Gli accertamenti “impo-esattivi”, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, pp. 85 e ss.; M. NARDELLI, *La Corte di Cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 1483 e ss.; G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, pp. 2447 e ss.; F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT*, 2010, pp. 848 e ss.;

concessione del provvedimento, con particolare riguardo alla tipologia e consistenza di “danno grave ed irreparabile” connesso alla riscossione frazionata dell'IRES. Peraltro, laddove la consolidante e la consolidata siano presenti nello stesso processo e producano ritualmente l'istanza, insieme al ricorso o con atto separato, risulta difficile (anche se non impossibile in astratto) che la sospensione possa essere concessa soltanto ad uno solo dei contribuenti.

Particolari profili applicativi potrebbero porsi qualora una delle parti non proponga ricorso e, pur essendo stata successivamente chiamata, non si costituisca. Supponendo che il soggetto ricorrente sia riuscito, nel frattempo, ad ottenere la sospensione, ci si può chiedere se questa possa spiegare effetti anche a beneficio del contumace. A rigore, la risposta dovrebbe essere negativa, dal momento che la sospensione *ex art. 47* è concessa al contribuente in considerazione del danno che l'esecuzione nelle more del giudizio potrebbe causargli. Tuttavia, l'identità oggettiva del titolo che è posto a base della riscossione e, invero, la scelta compiuta dal legislatore indicando la soluzione del litisconsorzio necessario potrebbero far propendere anche per un diverso approccio, soprattutto quando la parte privata riesca a dimostrare la manifesta infondatezza delle ragioni erariali.

Passando, ora, ad esaminare la tutela cautelare *pro fisco* pare emerge una questione di ordine generale, che riveste comunque particolare interesse nell'ambito del consolidato fiscale considerando la pluralità dei soggetti

coinvolti. Ci si riferisce alla compresenza di più forme di tutela che l'Amministrazione finanziaria può attivare a proprio favore: ad oggi, infatti, coesistono l'iscrizione a ruolo straordinario ai sensi degli artt. 11 e 15-*bis* del d.P.R. 602/1973 ⁽²²⁵⁾ ed il procedimento giudiziale finalizzato all'iscrizione di ipoteca giudiziale o al sequestro conservativo di beni *ex art.* 22 del D.lgs. 472/1997 ⁽²²⁶⁾. Si tratta di due procedure strutturalmente diverse tra loro: la prima consiste nella iscrizione a ruolo delle imposte, interessi e sanzioni per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, sulla base di “*un fondato pericolo per la riscossione*”; la seconda, invece, si articola in un vero e proprio procedimento giurisdizionale, avviato dall'Ufficio tramite la notificazione al contribuente ed il deposito in Commissione Tributaria di una apposita “*istanza motivata*” (sui cui aspetti più specifici ci si soffermerà nel prossimo paragrafo).

La coesistenza di queste disposizioni, sebbene astrattamente riconducibili l'una alla riscossione e l'altra al processo, suscita oggi alcune perplessità

²²⁵ Al riguardo si legge al par. 12.2. della circolare n. 27/E/2011 che “*laddove vi sia fondato pericolo per la riscossione, come previsto dall'art. 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 che della consolidante*”. Naturalmente, questa recisa affermazione deve presumere che l'Ufficio sia in grado provare in modo puntuale, nei confronti di entrambi i contribuenti, la sussistenza di un “*fondato pericolo per la riscossione*”.

²²⁶ L'ambito di applicazione di questa norma comprendeva, in origine, le sole sanzioni amministrative pecuniarie, come rivela la tipologia degli atti (tuttora indicati al primo comma) che ne possono porsi alla base della richiesta di misure cautelari e la stessa collocazione sistematica nell'ambito del D.lgs. 472/1997. Solo con l'art. 27, commi 5-7 del D.L. 185/2008 il procedimento cautelare in esame è stato esteso anche ai fini della tutela delle maggiori imposte e degli interessi accertati dal Fisco.

(²²⁷). In passato si sarebbe forse potuto argomentare che, in presenza di un *periculum in mora* per la riscossione, l'iscrizione a ruolo straordinaria fosse l'unico strumento a garanzia delle somme dovute a titolo di imposte ed interessi. Il procedimento descritto nell'art. 22 citato, infatti, consentiva in origine di ottenere provvedimenti cautelari soltanto con riguardo alle sole sanzioni. In seguito a quanto disposto dall'art. 27, comma 5 del D.L. 185/2008, tuttavia, il procedimento di cui sopra “*si applica anche alle somme dovute per il pagamento di tributi e dei relativi interessi*”. In tal modo, l'ambito oggettivo della tutela giurisdizionale e cautelare *pro fisco* è stata estesa sovrapponendosi completamente a quella assegnata all'iscrizione a ruolo straordinario (che pure, come rilevato, attiene ad una diversa fase, quella della riscossione, ma con tenore chiaramente cautelare).

Francamente, con riguardo a quest'ultimo istituto, non si comprende quale possa essere oggi la giustificazione per il mantenimento di una procedura così sbilanciata a favore dell'Amministrazione finanziaria, abilitata a valutare in modo autonomo la sussistenza dei presupposti per la formazione del ruolo straordinario e ad emanare un atto esecutivo, salvo ovviamente la sua impugnazione da parte del contribuente (²²⁸).

²²⁷ Sul punto F. D'AYALA VALVA, *Sulla necessità di rimedi di sospensione cautelare processual-civilistici per un “giusto” processo tributario*, 2011, pp. 725 e ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, in *Giur. it.*, 2012, pp. 979 e ss.

²²⁸ L'impugnazione costituisce, quindi, un ulteriore onere per i contribuenti che dovranno instaurare due distinti giudizi, avverso l'atto di accertamento unico e l'iscrizione a ruolo straordinario (sovente veicolata in un'apposita cartella di pagamento).

Un grado ben diverso di garanzie circonda la concessione dei provvedimenti di ipoteca giudiziale e sequestro conservativo ai sensi dell'art. 22 del D.lgs. 472/1997. Tali misure, infatti, sono autorizzate o meno dalla Commissione Tributaria Provinciale nell'ambito di un procedimento giurisdizionale, avviato con l'istanza citata in precedenza e svolto nel contraddittorio delle parti, visto che il contribuente è ammesso a replicare alla suddetta istanza depositando un'apposita memoria.

Invero, anche ai fini di una necessaria “parità delle armi” delle parti nel processo (*ex art. 111, comma 2 della Costituzione*), sembra fondato affermare che la tutela cautelare *pro fisco* dovrebbe essere veicolata, oggi, soltanto attraverso questo procedimento, considerandone l'ambito oggettivo di applicazione oramai universale ⁽²²⁹⁾. Ciò, peraltro, nell'interesse di tutte le parti alla giusta imposizione, anche da un punto di vista procedurale. A questo proposito, non è raro né casuale riscontrare un ben diverso grado di accuratezza tra i procedimenti di iscrizione a ruolo straordinario e la richiesta di concessione di misure cautelari, come dimostrato dalle pronunce giurisprudenziali che hanno annullato cartelle di pagamento emanate in base agli artt. 11 e 15-*bis* del d.P.R. 602/1973, censurandone proprio la scarsa motivazione ⁽²³⁰⁾.

²²⁹ Non essendovi, in passato, altro strumento ai fini della cautela delle maggiori imposte e degli interessi (salvo voler ipotizzare un'azione cautelare dell'Amministrazione finanziaria dinanzi al giudice ordinario).

²³⁰ Si vedano, di recente, le sentenze CTP Bari n. 28/2009, CTP Ancona n. 263/3/2011 (con nota di A. FABRI, *Il ruolo straordinario e l'obbligo di motivazione*, in *GT*, 2012, pp. 359 e ss.) e CTR Lombardia n. 57/1/2012.

3.6 (segue) Aspetti applicativi della tutela cautelare pro fisco: criticità di ordine generale e profili di interesse per il consolidato fiscale

Sembra opportuno soffermarsi, a questo punto, su alcuni aspetti specifici del procedimento giudiziale previsto per la concessione di misure cautelari a tutela delle ragioni erariali. Anche con riguardo a questa disciplina va notato in via preliminare che essa, pur attenendo senz'altro alla fase processuale, è collocata nell'ambito del D.lgs. 472/1997. E' pur vero che tale disciplina, come osservato in precedenza, cautelava la riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie disciplinate dal citato D.lgs. 472/1997. Tuttavia, considerando l'evidente carattere processuale del procedimento in esame, è difficile comprendere il motivo di una sua collocazione al di fuori delle disposizioni sul processo tributario, specie ora che tale procedimento può essere attivato anche con riguardo ai tributi e ai relativi interessi ⁽²³¹⁾.

²³¹ Tanto più, come si legge nella relazione illustrativa all'art. 27 del D.L. 185/2008, che “*le misure cautelari previste dall’articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 costituiscono strumenti a garanzia del credito erariale, di assoluta rilevanza per il contrasto dei più rilevanti fenomeni di evasione da riscossione. Pur essendo istituiti che rispondono ad esigenze diverse, costituiscono entrambi strumenti estremamente incisivi a disposizione dell’ente creditore chiamato a porre in essere tutte le azioni consentite per legge a tutela del proprio credito. La finalità cui è preposto l’articolo 22 del decreto legislativo n. 472 del 1997, collocato nell’ambito delle disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, deve ritenersi ispirata a ragioni di tutela della pretesa erariale nel suo complesso*”. In subordine, è interessante la notazione contenuta nella relazione tecnica al citato art. 27 del D.L. 185/2008 secondo cui “*il rafforzamento della disciplina delle misure cautelari e l’ampliamento dei poteri per la individuazione dei beni sui quali condurre eventuali azioni esecutive dovrebbe comportare un maggior gettito annuale crescente nel tempo. La stima è da basare sulla ipotesi prudenziale che l’effetto delle nuove disposizioni si produrrà soprattutto nell’area delle “grandi morosità” (debiti tributari superiori ai 500 mila Euro), la quale ha espresso nel 2007 circa un quarto del totale delle riscossioni realizzate dagli agenti della riscossione (totale pari a circa 4 miliardi di Euro). L’effetto viene quindi quantificato in un incremento delle dette riscossioni da “grandi morosi” (pari a circa 1,5 miliardi di Euro), utilizzando una percentuale del 15%, giungendo a maggiori incassi pari a 225 milioni di euro annui*”.

Tanto premesso, è stato osservato anche che il procedimento è avviato sulla base di una “istanza motivata” notificata al contribuente da parte dell'Ufficio impositore che assume, quindi, la veste di attore in senso formale e sostanziale. La suddetta istanza, depositata presso la competente Commissione Tributaria Provinciale, deve rispondere a requisiti piuttosto stringenti: essa, infatti, presuppone la sussistenza di una preventiva attività di verifica le cui risultanze siano documentate in un processo verbale di constatazione (già “notificato” al contribuente) ovvero formalizzate in un “atto di contestazione” o in un “provvedimento di irrogazione della sanzione”⁽²³²⁾. L'istanza può essere proposta soltanto dopo la notificazione dell'atto che contesta la violazione o, in alternativa, anche in base al solo processo verbale. Essa deve, comunque, recare un'autonoma motivazione, non potendosi certo questa esaurire in un mero richiamo dell'attività ispettiva già svolta⁽²³³⁾. L'aspetto motivazionale è, infatti, un elemento essenziale dell'istanza e la sua centralità è sottolineata dalla disposizione, che enfatizza la ricorrenza di “un fondato timore di perdere la garanzia del proprio credito”⁽²³⁴⁾. Dalla lettura della norma si evince, poi, che l'Ufficio

²³² La tipologia di atti amministrativi indicati dalla disposizione ne rivela l'originario ambito oggettivo di applicazione (i.e., tutela della riscossione delle sole sanzioni). Oggi, come precisato dal citato art. 27 del D.L. 185/2008, occorre riferirsi anche al “provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi”.

²³³ La disciplina del ruolo straordinario, che costituisce atto della riscossione, è almeno da questo punto di vista più restrittiva, presupponendo l'avvenuta notificazione dell'avviso di accertamento (così l'art. 15-*bis* del d.P.R. 602/1973).

²³⁴ Piena consapevolezza di questo aspetto è stata dimostrata dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 4/E/2010 (si veda, in particolare, il par. 3 dedicato ai “presupposti” per una valida richiesta). Particolare importanza riveste il seguente chiarimento: “in ipotesi di notevole sproporzione tra la consistenza patrimoniale del

debba indicare in maniera puntuale i beni del contribuente da assoggettare ai provvedimenti cautelari specificamente richiesti (²³⁵). L'istanza, notificata al contribuente, si rivolge al presente della Commissione Tributaria Provinciale competente per territorio, in relazione alla collocazione dell'Ufficio. Si ritiene che la stessa debba essere opportunamente depositata presso la segreteria in un termine abbreviato (ad esempio, dieci giorni), in modo tale da poterne consentire l'iscrizione a ruolo con congruo anticipo rispetto al termine di venti giorni dalla notificazione passiva, concesso al contribuente per l'eventuale deposito di “*memorie e documenti difensivi*” (²³⁶). Il procedimento, attesa la sua natura cautelare, è improntato ad una forte accelerazione: il presidente della Commissione adita, decorso il termine di cui sopra concesso al contribuente, fissa con decreto la trattazione dell'istanza per la prima camera di consiglio utile, che deve essere comunicata alle parti almeno dieci giorni prima.

contribuente (o autore della violazione) e l'entità del credito da tutelare, al predetto elemento statico deve affiancarsi, ai fini del requisito del periculum in mora, l'ulteriore elemento dinamico rappresentato dal comportamento del contribuente successivo all'espletamento del controllo, desumibile da ogni concreto elemento indicativo della volontà del debitore di depauperare il proprio patrimonio”. In dottrina *ex multis* C. GLENDI, *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 1337 e ss.

²³⁵ A ciò sembra rivolto il richiamo al potere di esperire indagini finanziarie rivolte ad individuare beni (rapporti di conto corrente e simili) da sottoporre a sequestro, incluso nell'art. 22, comma 1 del D.lgs. 472/1997 ad opera dell'art. 15, comma 8-*bis* del D.L. 78/2009.

²³⁶ Tale termine dovrebbe essere meramente ordinatorio ed il suo mancato rispetto non dovrebbe precludere all'esame di scritti difensivi e documenti prodotti anche successivamente (ai sensi dell'art. 32 del D.lgs. 546/1992) né, tantomeno, comportare alcuna forma di acquiescenza. Ancora una volta, è utile il confronto con la posizione comunemente assegnata all'Amministrazione finanziaria come parte resistente *ex art.* 23 del D.lgs. 546/1992.

E' specificato testualmente che “*la commissione decide con sentenza*”. Tale previsione sembra configurare il procedimento cautelare in esame come fase potenzialmente autonoma, considerando tra l'altro che l'accoglimento delle richieste non comporta di per sé alcun onere di attivare il giudizio di merito. Tuttavia, non si può non rilevare che, di fatto, al procedimento cautelare si accompagna sempre l'emanazione di un atto impositivo (²³⁷), che può essere definito in via amministrativa o impugnato dinanzi la medesima Commissione Tributaria Provinciale investita del procedimento cautelare. Sarebbe stato preferibile, quindi, far sì che una decisione di carattere cautelare fosse assunta con ordinanza modificabile o revocabile a seconda dell'esito della procedura di accertamento di cognizione o dell'andamento del giudizio di merito. E' singolare la scelta legislativa di concludere con sentenza un procedimento cautelare (²³⁸). Ciò, infatti, finisce per irrigidire tale cautela in modo irragionevole ed eccessivo, considerando che avverso la sentenza pronunciata dal Collegio è ammesso, a rigore soltanto il ricorso in appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale.

²³⁷ In via preventiva o anche successiva, qualora le misure cautelari siano state richieste e concesse sulla base di un processo verbale di constatazione. Per quest'ultima ipotesi vale la regola posta dal comma 7 dell'art. 22 in esame, per cui “*i provvedimenti cautelari perdono efficacia se, nel termine di centoventi giorni dalla loro adozione, non viene notificato atto di contestazione o di irrogazione. In tal caso, il presidente della commissione tributaria provinciale ovvero il presidente del tribunale dispongono, su istanza di parte e sentito l'ufficio o l'ente richiedente, la cancellazione dell'ipoteca*”.

²³⁸ Basti considerare, per un confronto, non solo i procedimenti cautelari previsti dal libro IV, titolo I, capo III del Codice di procedura civile, ma anche ad esempio le ordinanze di cui agli artt. 186-*bis*, 186-*ter* ed 186-*quater* c.p.c. nonché il procedimento sommario di cognizione di cui agli artt. 702-*bis* e ss., tutti decisi con ordinanza.

Nel tentativo di rimediare quantomeno alle situazioni più apertamente paradossali, il legislatore è “costretto” a statuire che “*i provvedimenti perdono ... efficacia a seguito della sentenza, anche non passata in giudicato, che accoglie il ricorso o la domanda*”, soggiungendo poi che “*la sentenza costituisce titolo per la cancellazione dell'ipoteca*” nonché “*in caso di accoglimento parziale, su istanza di parte, il giudice che ha pronunciato la sentenza riduce proporzionalmente l'entità dell'iscrizione o del sequestro*” ed, infine, che “*se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione*”.

Da tali disposizioni emergono tutta una serie di “sub-procedimenti” di dubbia natura e dagli effetti mal coordinati. Si prevede, infatti, che la sentenza di merito che accoglie (integralmente?) l'eventuale ricorso privi di efficacia “i provvedimenti” (*i.e.*, sequestri conservativi ed iscrizioni di ipoteca giudiziale), non potendo essa incidere sulla “sentenza cautelare” che, tuttavia, è suscettibile di passare in giudicato se non impugnata. Al contempo, infatti, si contempla il caso di un “*accoglimento parziale*”, disponendo che “*su istanza di parte*” il “*giudice*” che ha emanato la “sentenza cautelare” possa “ridurre” l'entità dell'iscrizione o del sequestro. E' davvero arduo comprendere attraverso quale procedimento il contribuente possa far sì che il giudice provveda a ridurre la propria pronuncia e con quale atto si possa determinare questo effetto. Invero, parrebbe di trovarsi di

fronte ad una sorta di “revocazione”, proposta dal contribuente con ricorso e decisa con una ulteriore sentenza (impugnabile nelle modalità ordinarie) ⁽²³⁹⁾. Davvero incomprensibile, infine, è l'ultima disposizione secondo cui “*se la sentenza è pronunciata dalla Corte di cassazione, provvede il giudice la cui sentenza è stata impugnata con ricorso per cassazione*”. Non si comprende, infatti, se la “sentenza” sia quella “cautelare” o quella “di merito” ⁽²⁴⁰⁾.

Peraltro è giusto il caso di osservare che le norme, passate in rassegna, riguardano soltanto una parte delle situazioni che potrebbero aver luogo successivamente alla pronuncia della “sentenza cautelare” ⁽²⁴¹⁾. Tutto ciò dimostra come da una scelta normativa poco meditata possano derivare conseguenze incontrollabili ⁽²⁴²⁾. Simili problematiche si pongono, per

²³⁹ La “riduzione” anche parziale delle misure cautelari dovrebbe essere, in realtà, un effetto consequenziale alla provvisoria esecutività della sentenza di primo grado *ex art. 282 c.p.c.* (dal momento che, correttamente, la disciplina dedicata all'esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie non si occupa degli effetti della “sentenza cautelare”).

²⁴⁰ Dovrebbe trattarsi della sentenza di merito, o meglio, della sentenza della Corte di cassazione che accolga (in tutto o in parte?) il ricorso del contribuente avverso una sentenza di merito in secondo grado (in tutto o in parte?) favorevole all'Ufficio o respinga (in tutto o in parte?) il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria avverso una pronuncia in appello (in tutto o in parte?) favorevole al contribuente. L'eventuale pronuncia della Corte di cassazione che concluda a favore del contribuente il procedimento cautelare, infatti, dovrebbe immediatamente privare di efficacia i provvedimenti cautelari. Anche solo da queste brevi note emergono tutte le difficoltà di ordine logico e la farraginosità che derivano dalla previsione di una “sentenza cautelare”, che a rigore potrebbe essere oggetto di successivi ricorsi e, quindi, di un riesame in appello e, addirittura, di un giudizio di legittimità, in totale contrasto con le esigenze, la natura e le caratteristiche intrinseche di qualsiasi procedimento cautelare.

²⁴¹ Si pensi, ad esempio, ai casi in cui successivamente alla “sentenza cautelare” il contribuente presti acquiescenza, ovvero definisca le sole sanzioni, o ancora addivenga ad un'adesione o conciliazione giudiziale, oppure proponga ricorso dimostrando nel merito la fondatezza delle proprie ragioni e la sussistenza di un *periculum in mora*. Ebbene sembra che tali circostanze possano essere fatte valere soltanto in un ulteriore giudizio di appello.

²⁴² Si segnala che una situazione davvero paradossale potrebbe darsi qualora, in seguito alla “sentenza cautelare” che conceda le misure sulla base di un formale atto impositivo,

giunta, anche nel procedimento, alternativo, che può essere seguito “*in caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo*”: il presidente, in simili ipotesi, può provvedere con decreto motivato, emanato *inaudita altera parte* in base alla sola istanza (²⁴³). Si ritiene che il presidente dovrà motivare con molta attenzione le ragioni alla base di un procedimento d'urgenza. Avverso il decreto è, infatti, ammesso reclamo trenta giorni dinanzi al collegio che, “*sentite le parti in camera di consiglio*”, è chiamato a decidere “*con sentenza*” (²⁴⁴).

Ulteriori quesiti sul procedimento cautelare in esame possono porsi con riguardo alla fattispecie del consolidato fiscale. Nell'ottica necessariamente litisconsortile, prescelta dal legislatore nell'art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973, si potrebbe forse ritenere che l'istanza vada notificata a tutti e due i contribuenti (²⁴⁵). Vi sono, tuttavia, validi elementi per argomentare una diversa soluzione (²⁴⁶). Innanzitutto, il citato art. 40-*bis* dovrebbe riferirsi soltanto all'ipotesi dell'impugnazione dell'atto di accertamento unico

quest'ultimo venga impugnato ed il ricorrente ottenga (magari da un diverso collegio della medesima Commissione Tributaria Provinciale) un provvedimento di sospensione. Tale provvedimento precluderebbe senz'altro la riscossione frazionata, ma non potrebbe certamente incidere su una sentenza già pronunciata e riformabile soltanto in grado di appello.

²⁴³ Sulle ragioni poste alla base della scelta presidenziale potrebbe senz'altro appuntarsi il gravame della parte soccombente, nei successivi gradi di giudizio “cautelare” (ammessi, inevitabilmente, dalla Suprema Corte nella sentenza n. 24527/2007 e successive conformi).

²⁴⁴ Termine che dovrebbe decorrere dal ricevimento della comunicazione del decreto stesso.

²⁴⁵ In tal caso, tuttavia, porrebbe porsi una limitazione quanto agli atti che possono costituire il presupposto per la richiesta. A rigore, infatti, non si potrebbe procedere sulla base del processo verbale di constatazione ove questo, ancorché per ipotesi notificato anche alla consolidante, fosse redatto soltanto nei confronti della consolidata.

²⁴⁶ Al di là di quanto indicato dall'Agenzia delle Entrate al par. 12.2. della circolare n. 27/E/2012 secondo cui “*le misure cautelari ... possono essere esperite nei confronti di entrambi i coobbligati, anche congiuntamente*”.

emanato ai sensi dello stesso articolo (²⁴⁷). Ma soprattutto, è lo stesso procedimento cautelare ad essere caratterizzato da una spiccata connotazione personale, dal momento che l'istanza deve provare la sussistenza di “*un fondato timore*” di perdere la garanzia del credito, sotto il duplice profilo dell'apparente fondatezza delle ragioni erariali e degli atti dinamici con cui ogni singolo contribuente integra la sussistenza del *periculum* (²⁴⁸). Del resto, l'istanza *ex art. 22* del D.lgs. 472/1997 non è volta a richiedere la maggiore imposta dovuta in base ad un presupposto asseritamente inscindibile (quale dovrebbe essere quello alla base di un processo in regime di litisconsorzio necessario), ma a cautelare le ragioni del Fisco sulla base di un atto introduttivo che, necessariamente, deve motivare il *fumus boni juris* ed il *periculum in mora* nei confronti di ogni singolo contribuente, individuando in modo puntuale i beni da assoggettare le misure cautelari di volta in volta più adatte e proporzionali (²⁴⁹). In altre parole, non vi sarebbe motivo di procedere nei confronti di tutti e due i contribuenti, a meno che non si voglia e si possa dimostrare che i presupposti per la tutela cautelare ricorrono per entrambi in modo “paritetico”. Parimenti, non sarebbe logico escludere *a priori* la possibilità

²⁴⁷ Altra conferma che il litisconsorzio in esame si ricollega ad aspetti procedurali e non necessariamente sostanziali.

²⁴⁸ Cfr. la citata circolare n. 4/E/2010, par. 3.

²⁴⁹ Ampie conferme di tutti questi aspetti si rinvencono nella giurisprudenza. Cfr. *ex multis* le sentenze CTR Lazio n. 715/1/2011, CTP Lecce n. 316/1/2010, CTR Puglia n. 209/22/2010, CTP Savona n. 72/1/2010, CTP Genova n. 28/3/2010. Su questi profili, F. DAMI, *Gli stringenti limiti alla concessione delle misure cautelari “pro fisco”*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3928 e ss.

di ottenere la cautela nei confronti di un contribuente che pone in essere atti distrattivi, solo perché il (presunto) litisconsorte necessario osserva un comportamento virtuoso sotto questo profilo. Certamente rimane il “segnale” posto dal citato art. 40-*bis*, che un'eventuale difesa del contribuente potrebbe far valere in via preliminare, soffermandosi sulla criticità di un procedimento cautelare svolto nei confronti del contribuente *uti singulus* e di un processo di merito necessariamente litisconsortile.

3.7. Le impugnazioni nell'ambito del consolidato fiscale

L'esame di questo specifico profilo non può che partire dalla disposizione di cui all'art. 331 c.p.c., per cui “*se la sentenza pronunciata tra più parti in causa inscindibile o in cause tra loro dipendenti non è stata impugnata nei confronti di tutte, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio fissando il termine nel quale la notificazione deve essere eseguita e, se è necessario, l'udienza di comparizione. L'impugnazione è dichiarata inammissibile se nessuna delle parti provvede all'integrazione nel termine fissato*”. Tale disposizione, infatti, deve essere considerata nella fattispecie alla luce dell'esplicitazione normativa del litisconsorzio necessario, ai sensi del più volte citato art. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973 e della mancanza di una specifica sanzione processuale nel testo dell'art. 53, comma 2 del D.lgs. 546/1992 ove pure si legge che “*il ricorso in appello è proposto ... nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio in primo grado*”. Per quanto l'ambito di applicazione di quest'ultima norma sembri

senz'altro più ampio di quello delineato dal citato art. 331 c.p.c., ricomprendendo anche le fattispecie che ricadono sotto l'art. 332 c.p.c. ⁽²⁵⁰⁾, dette disposizioni processualcivilistiche potranno trovare applicazione, a seconda che la causa sia o meno “*inscindibile*”, qualora il contraddittorio non sia integro ⁽²⁵¹⁾.

Premesso, dunque, che la necessità del litisconsorzio è stabilita dal legislatore e supponendo che l'ultima pronuncia di merito sia stata (in tutto o in parte) favorevole ai contribuenti, l'Ufficio dovrebbe notificare l'appello ad entrambi. In mancanza, il Giudice dovrebbe ordinare l'integrazione del contraddittorio entro un termine perentorio, a pena di inammissibilità dell'impugnazione. Similmente, supponendo una sentenza di merito (in tutto o in parte) favorevole all'Ufficio, le parti private dovrebbero presentare un ricorso congiunto ⁽²⁵²⁾, salvo l'ordine di integrazione del contraddittorio come sopra. In aggiunta a quanto precede, si rileva che non dovrebbero

²⁵⁰ Rubricato “*notificazione dell'impugnazione relativa a cause scindibili*”, per cui “*se l'impugnazione di una sentenza pronunciata in cause scindibili è stata proposta soltanto da alcuna delle parti o nei confronti di alcuna di esse, il giudice ne ordina la notificazione alle altre, in confronto delle quali l'impugnazione non è preclusa o esclusa, fissando il termine nel quale la notificazione deve essere fatta e, se è necessario, l'udienza di comparizione. Se la notificazione ordinata dal giudice non avviene, il processo rimane sospeso fino a che non siano decorsi i termini previsti negli artt. 325 e 327 primo comma*”.

²⁵¹ Così B. BELLE', *Il processo tributario con pluralità di parti*, cit., pp. 151-154.

²⁵² La riunione potrebbe essere problematica considerando che, in ragione del termine per l'impugnazione (relativamente ampio), due ricorsi distinti potrebbero anche essere presentati ad una certa distanza di tempo. Cfr. comunque art. 335 c.p.c. per cui “*tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza debbono essere riunite, anche d'ufficio, in un solo processo*”.

porsi particolari criticità per quanto riguarda le impugnazioni incidentali (tempestive o tardive) né per quelle condizionate (²⁵³).

A margine di queste considerazioni, svolte prendendo atto dell'impostazione processuale comunque indicata dal legislatore, permane il dubbio che un regime di litisconsorzio facoltativo e di scindibilità della causa possano corrispondere, più esattamente, alla natura delle controversie che si pongono nell'ambito del consolidato fiscale. Come più volte segnalato nel presente lavoro, ciò che caratterizza l'istituto in esame non è affatto la congiunta integrazione del presupposto dell'IRES da parte dei due contribuenti. Si tratta, piuttosto, di una plurisoggettività il cui carattere è marcatamente procedurale, dall'opzione per il regime fino alla notificazione dell'atto di accertamento unico che, nella maggior parte dei casi, presuppone una verifica fiscale eseguita a carico di una sola delle parti, quella la cui dichiarazione è rettificata dall'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente. Ancora una volta, pertanto, è difficile dubitare che la norma processuale più adeguata alla fattispecie sia quella che si desume dall'art. 14, comma 3 del D.lgs. 546/1992 secondo cui *“possono intervenire o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al*

²⁵³ Sempre premesso il regime di litisconsorzio necessario e, naturalmente, una sentenza in parte sfavorevole al contribuente, questi potrà proporre l'impugnazione incidentale tempestiva o tardiva ai sensi, rispettivamente, degli artt. 333 e 334 c.p.c., anche in qualità di chiamato *ex art. 331 c.p.c.* Parimenti, il contribuente (resistente o chiamato) potrà proporre l'impugnazione condizionata qualora, risultando vincitore nel precedente grado di giudizio, intenda sottoporre all'attenzione del giudice dell'impugnazione determinati profili, non puntualmente affrontati ovvero rigettati in precedenza, che potrebbero comunque impedire l'accoglimento dell'impugnazione principale.

ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso” anziché il comma 1 del citato articolo, per cui “se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi” ⁽²⁵⁴⁾ ⁽²⁵⁵⁾.

²⁵⁴ Ad oggi non è ammessa nel processo tributario la conciliazione in secondo grado, a differenza di quanto avviene nel processo civile ai sensi dell'art. 350 c.p.c. Supponendo che tale possibilità venga estesa anche al rito tributario dal legislatore o, magari, per effetto di pronunce della Corte costituzionale (sulla scorta di quanto avvenuto ai fini della tutela cautelare a favore del contribuente) non si avrebbe ragione di dubitare che l'Amministrazione finanziaria possa ammettere ciascuna parte a detta conciliazione, anche in via disgiunta.

²⁵⁵ Sembra opportuno svolgere alcune brevi considerazioni sulle recenti modifiche legislative che hanno interessato le impugnazioni nel processo di cognizione (ai sensi del D.L. 83/2012, conv. in L. 134/2012) e sulla loro rilevanza ai fini del contenzioso tributario. La disciplina dell'appello civile, in particolare, è stata fortemente innovata prevedendo modifiche quanto alla forma dell'appello (art. 342 c.p.c.) ed una nuova disposizione dedicata alla “pronuncia sull'inammissibilità dell'appello” (artt. 348-*bis* e 348-*ter* c.p.c.). Si tratta di modifiche assai significative, suscettibili di far venir meno quanto rimane della visione tradizionale dell'appello come *novum iudicium*, devolutivo e a critica libera, a favore di un'impostazione in cui il giudice di secondo grado svolge soprattutto un controllo sull'operato del giudice da un punto di vista logico e giuridico. Tale impostazione sembra ricavarsi già dalla nuova scansione imposta all'atto di citazione in appello che dovrà indicare, a pena di inammissibilità, “l'indicazione delle parti del provvedimento che si intende appellare e delle modifiche che vengono richieste alla ricostruzione del fatto compiuto dal giudice di primo grado” nonché “l'indicazione delle circostanze da cui deriva la violazione della legge e della loro rilevanza ai fini della decisione impugnata”. Viene poi introdotto un “filtro” in appello, prevedendo la possibilità che il giudice di secondo grado dichiarerà inammissibile l'impugnazione “quando non ha una ragionevole probabilità di essere accolta”. A tal fine il giudice “prima di procedere alla trattazione, sentite le parti, dichiara inammissibile l'appello ... con ordinanza succintamente motivata, anche mediante il rinvio agli elementi di fatto riportati in uno o più atti di causa e il riferimento a precedenti conformi”. Non ci si sofferma, in questa sede, sugli aspetti procedurali di questa pronuncia, limitandoci ad osservare lo iato che viene a crearsi tra l'appello civile, così riformato, e quello tributario, fermo restando il divieto di domande ed eccezioni nuove *ex art. 57 del D.lgs. 546/1992* e le preclusioni probatorie *ex art. 58 del decreto* (peraltro meno stringenti, almeno da un punto di vista testuale, di quanto previsto nel rito civile dall'art. 345 c.p.c., come emendato dalla L. 69/2009 e dal citato D.L. 83/2012). Novità hanno interessato anche il ricorso per cassazione e, in particolare, i motivi di ricorso. Le sentenze pubblicate dal trentesimo giorno successivo a quello di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 83/2012 potranno essere oggetto di ricorso, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., “per omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti” e non più, quindi, “per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio”. Peraltro, da una lettura di questa disposizione coordinata con il nuovo art. 348-*ter*, commi 4-5 c.p.c.,

3.8. Consolidato fiscale e processo civile

Parallelamente alle riflessioni sul processo tributario occorre interrogarsi su alcune possibili questioni di giurisdizione che potrebbero insorgere nella disciplina processuale del consolidato fiscale.

Un aspetto suscettibile di assumere rilevanza in futuro è quello della tutela del contribuente interessato ad ottenere un accertamento negativo della pretesa fiscale, non avendo ritenuto di prestare acquiescenza né di aderire ad alcuna forma di definizione con l'Amministrazione finanziaria ⁽²⁵⁶⁾. Si tratta di una questione delicata che, pur implicando problemi di coordinamento con la struttura di un processo impugnatorio, esprime senz'altro uno specifico profilo di interesse nei rapporti tra soggetti ammessi al consolidato fiscale. Non è remoto il rischio che la domanda in esame non venga esaminata dal giudice ordinario (poiché asseritamente al di fuori della sua giurisdizione) e neanche dal giudice tributario (sulla scorta di una presunta carenza di interesse, venuta apparentemente meno la materia del contendere). E' possibile, tuttavia, arguire che nessuna di queste conclusioni sia condivisibile: la prima, poiché l'art. 9, comma 2 c.p.c. prevede che “il

emerge che il motivo di ricorso in esame è escluso nell'ipotesi di “doppia conforme” (i.e., quando l'ordinanza “filtro” risulta “*fondata sulle stesse ragioni, inerenti alle questioni di fatto, poste a base della decisione [di primo grado, n.d.r.] impugnata*” e, altresì, “*avverso la sentenza d'appello che conferma la decisione di primo grado*” in esito ad un ordinario giudizio in appello). Tali ultime novità, che incidono direttamente sul processo tributario in ragione dell'art. 62 del D.lgs. 546/1992, sembrano ormai muovere verso un modello c.d. di cassazione pura, in cui non possono più avere ingresso questioni attinenti la valutazione dei fatti (sia pure sotto un profilo logico e motivazionale) esaminati dai giudici di merito. Si deve ritenere, in quest'ottica, che il rilievo della nuova “omissione” dovrebbe comportare, in teoria, la cassazione con rinvio della sentenza impugnata.

²⁵⁶ Magari per l'efficace azione di eventuali minoranze sociali.

tribunale è altresì esclusivamente competente in materia di imposte e tasse”, come del resto è ammesso nel caso delle opposizioni all'esecuzione (artt. 615 e 616 c.p.c.) e agli atti esecutivi (artt. 617 e 618 c.p.c.) intrapresi dall'Agente della Riscossione ⁽²⁵⁷⁾; la seconda, poiché è innegabile che sussista uno specifico interesse del contribuente “dissenziante” (di solito, la consolidata) alle conseguenze pregiudizievoli che possono derivargli in ragione dell'atto impositivo notificatogli ⁽²⁵⁸⁾.

A ben vedere, quindi, potrebbe porsi non una carenza assoluta di giurisdizione, peraltro difficilmente ammissibile anche su un piano costituzionale, quanto una situazione di conflitto. Ebbene, tale conflitto potrebbe essere risolto a favore della giurisdizione tributaria, ricordando che l'ultimo periodo dell'art. 2, comma 1 del D.lgs. 546/1992 ne delimita in negativo l'oggetto, escludendo “*soltanto*” le controversie relative agli atti di esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione ⁽²⁵⁹⁾. Il giudice tributario non potrebbe però condannare un privato a restituire quanto già pagato a titolo di rivalsa, poiché ciò rientra nella competenza del giudice ordinario ⁽²⁶⁰⁾.

²⁵⁷ Pur con le limitazioni di cui all'art. 57 del d.P.R. 602/1973

²⁵⁸ Sulla configurabilità, in questo senso, di un interesse e, quindi, di una legittimazione ad agire F.V. ALBERTINI, *Il processo con pluralità di parti*, cit., pag. 294.

²⁵⁹ Per un inquadramento sul riparto tra giurisdizione tributaria e civile M. MICCINESI, *Art. 2*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, cit., pp. 36-37.

²⁶⁰ Cfr. quanto rilevato da ultimo nella sentenza Cass. SS.UU. 19289/2012 per cui “*le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte versate direttamente dal sostituto, volontariamente o coattivamente, non sono attratte alla giurisdizione del giudice tributario, ma rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di diritto esercitato dal sostituto verso il sostituito nell'ambito di un rapporto di tipo privatistico, cui resta estraneo l'esercizio del*”

Una questione particolarmente delicata potrebbe porsi, poi, laddove si contesti, sotto vari profili, l'adozione stessa del regime fiscale in esame. Tale questione potrebbe riferirsi, in chiave procedurale, a due atti ben distinti: la delibera dell'organo amministrativo della società (che decida di aderire al regime ⁽²⁶¹⁾) e l'opzione comunicata all'Amministrazione finanziaria (mediante la quale il regime è effettivamente adottato).

L'invalidità della delibera è proposta con atto di citazione davanti al tribunale del luogo dove la società ha sede, *ex art.* 2378 del Codice civile, nel termine di decadenza di novanta giorni ⁽²⁶²⁾. Legittimati all'impugnazione, per la conformità della deliberazione alla legge ⁽²⁶³⁾ o allo statuto, sono il collegio sindacale o gli amministratori assenti o dissenzienti

potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario (cfr. Sez. un., 8 aprile 2010, n. 8312; e Sez. un., 26 giugno 2009, n. 15032) e nelle quali manca di regola "un atto qualificato", rientrante nella tipologia di cui all'art. 19 del citato DLgs. n. 546 del 1992 (cfr. Sez. un., 19 dicembre 2009, n. 26820). Principio, questo, destinato a trovare applicazione in ogni caso in cui la controversia non abbia ad oggetto il rapporto tra il contribuente e l'amministrazione tributaria, bensì un rapporto implicante un accertamento in ordine alla debenza dell'imposta contestata destinato ad avere valore meramente incidentale (cfr. Sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2064)".

²⁶¹ Si tratta di una delibera che, nell'attuale assetto del diritto societario, compete all'organo amministrativo cui, ai sensi dell'art. 2380-*bis* del Codice civile, "esclusivamente" compete la gestione dell'impresa. Peraltro è dato rinvenire, accedendo al registro delle imprese o anche solo alla rete *Internet*, delibere di consigli di amministrazione che effettivamente adottano la decisione di aderire al consolidato fiscale ovvero notizia delle stesse (ad es. Actelios S.p.A., oggi Falck Renewables S.p.A., nonché Erg S.p.A.).

²⁶² Decorrenti dalla iscrizione della delibera nel registro delle imprese o, in mancanza, da quando essa sia conosciuta dall'attore. Così, A. PISANI MASSORMILE, *Invalidità delle delibere consiliari*, in *Il nuovo diritto delle società* (diretto da P. ABBADESSA e G.B. PORTALE), Torino, 2006, II, pp. 515 e ss. (spec. par. 14).

²⁶³ Si deve ritenere anche in base alla legge tributaria. Laddove il collegio sindacale o l'amministratore impugnante ravvisino, ad esempio, l'insussistenza delle condizioni richieste dal T.U.I.R. ai fini del valido esercizio dell'opzione rientrerebbe tra i rispettivi compiti quello di impedire che la delibera venga eseguita (mediante la trasmissione in via telematica dell'opzione) e, magari, successivamente disconosciuta dall'Amministrazione finanziaria con possibili gravi ricadute amministrative, finanziarie e sanzionatorie.

nonché, per le deliberazione lesive di diritti, anche i soci (²⁶⁴). Nel più ampio termine di cinque anni dal compimento dell'atto pregiudizievole il socio o il terzo possono, inoltre, agire per il risarcimento del danno direttamente cagionato dalla delibera adottata dagli amministratori con dolo o colpa grave.

Per quanto concerne, invece, l'opzione per il consolidato fiscale si ritiene che la stessa possa essere revocata dall'Amministrazione finanziaria nel rispetto del termine di decadenza di cui all'art. 43 del d.P.R. 600/1973 e che avverso detta revoca possa essere proposto ricorso, in un effettivo e doveroso regime di litisconsorzio necessario, dinanzi la competente Commissione Tributaria Provinciale.

3.9. Conclusioni

Numerosi profili teorici ed applicativi consentono di dubitare della bontà della scelta di assoggettare i ricorsi promossi dai soggetti aderenti alla tassazione consolidata al regime di litisconsorzio necessario. Tale soluzione processuale contrasta con l'assetto sostanziale del rapporto tributario sottostante e con la stessa disciplina dell'accertamento. L'obiettivo di *“garantire, anche nella fase processuale, la gestione unitaria dell'obbligazione tributaria contenuta nell'atto unico, al fine di evitare*

²⁶⁴ Secondo F. GIANNI, *L'invalidità delle deliberazioni del consiglio di amministrazione*, relazione al Convegno “*Consiglio di Amministrazione e Comitati Interni*” (Milano, 11-12 febbraio 2010), la lesione può concretizzarsi anche in atti e comportamenti successivi, posti in essere sulla base dell'azione della deliberazione (così a pag. 7 del dattiloscritto) e non sarebbe richiesta, ai fini della legittimazione, la soglia minima di partecipazione indicata all'art. 2377, comma 3 del Codice civile (cfr. pp. 13-14 del dattiloscritto).

decisioni fra loro contrastanti sulla medesima pretesa impositiva” poteva invero essere raggiunto con meno forzature, avvalendosi degli istituti processuali esistenti (litisconsorzio facoltativo, intervento, chiamata, riunione ⁽²⁶⁵⁾). Non sembra, quindi, condivisibile la tesi secondo cui *“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 dell'unicità dell'atto di accertamento”* ⁽²⁶⁶⁾. Occorre distinguere infatti a seconda che l'oggetto del ricorso sia ontologicamente inscindibile (e non è questo il caso) o che la “unicità” sia di ordine soprattutto procedurale (come rilevato a suo tempo, a proposito del consolidamento fiscale, da attenta dottrina). Del resto, lo stesso legislatore in tema di accertamento con adesione dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, ammette che uno solo dei contribuenti possa sottoscrivere l'adesione e, dal canto suo, l'Amministrazione finanziaria contempla addirittura di poter addivenire alla conciliazione giudiziale con uno solo dei due contribuenti ⁽²⁶⁷⁾. Tutto ciò, tra l'altro, rende più che mai

²⁶⁵ Si attaglia perfettamente alla fattispecie la norma processuale dettata dall'art. 14, comma 3 del D.lgs. 546/1992 per cui *“possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso”*. Considerando l'unicità dell'atto impositivo e la sua duplice notificazione, entrambe le parti avrebbero interesse ad opporsi tempestivamente e i relativi ricorsi, ove non congiunti, potrebbero essere facilmente riuniti. Gli istituti dell'intervento e della chiamata potrebbero ovviare ad eventuali carenze del contraddittorio.

²⁶⁶ I brani riportati per esteso sono tratti dal par. 13 della circolare n. 27/E/2011.

²⁶⁷ Così al par. 13.5. della citata circolare n. 27/E/2011.

attuale l'interesse del soggetto “dissenziente” ad ottenere un accertamento giudiziale dell'eventuale infondatezza della pretesa fiscale sottostante.

4. Il procedimento e il processo nel consolidato fiscale mondiale

4.1. Oggetto e metodo di indagine; **4.2.** Lineamenti del consolidato fiscale mondiale; **4.3.** Il procedimento nel consolidato fiscale mondiale; **4.4.** (segue) Il processo nel consolidato fiscale mondiale; **4.5.** Conclusioni.

4.1. Oggetto e metodo di indagine

Come osservato nel primo capitolo, la riforma della tassazione societaria ha richiesto l'adozione di nuovi meccanismi di coordinamento della fiscalità del socio e della società. Venuta meno, anche in relazione alle partecipazioni in società non residenti, la deducibilità delle svalutazioni e delle minusvalenze (²⁶⁸), il coordinamento è stato rimesso all'applicazione della *participation exemption* e, appunto, alla facoltà per le *holding* italiane di optare per l'adozione del consolidato mondiale (²⁶⁹). Va tuttavia posto in risalto il diverso rilievo che la residenza fiscale assume nei due istituti: l'esenzione delle plus (o minus) valenze e dei dividendi, infatti, è esclusa *tout court* qualora la società partecipata risieda in Paesi con regime fiscale privilegiato; ai fini dell'opzione per il consolidato, invece, la residenza delle

²⁶⁸ L. BARBONE, *I nuovi criteri di coordinamento tra la tassazione della società con quella dei soci*, in R. LUPI (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., spec. pp. 127-139; M. MICCINESI, *La fiscalità del gruppo di imprese multinazionale dopo la riforma dell'IRES: alcune riflessioni*, in *Giur. Imp.*, 2005, fasc. 5; C. RICCI, *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, cit., spec. pp. 256-258. Criticità legate alla fruizione del credito di imposta e relativi arbitraggi.

²⁶⁹ Così anche la relazione al disegno di legge delega, presentata dalla Commissione Finanze, secondo cui "la possibilità di un consolidato mondiale è una importante novità in grado di rafforzare il vantaggio competitivo alla localizzazione di capogruppo in Italia, già incentivato dall'adozione del sistema di *participation exemption* su dividendi e plusvalenze". La stretta interdipendenza tra i due istituti è confermata anche dalle norme previste per il recupero delle perdite compensate e non compensate nelle ipotesi di interruzione e mancato rinnovo del regime ovvero di riduzione della percentuale di possesso che non comporti il venir meno del rapporto di controllo.

controllate comporta l'applicazione di discipline qualitativamente diverse tra loro. A questo proposito, la dottrina ha fatto presente che la minore fruibilità ed appetibilità del consolidato mondiale, rispetto a quello nazionale, potrebbe suscitare criticità di ordine comunitario (²⁷⁰). Si tratta di rilievi molto interessanti, che rimandano alla decisiva questione della compensazione transfrontaliera delle perdite fiscali su cui tante volte si pronunciata la Corte di Giustizia Europea (²⁷¹). Esula forse dallo scopo del presente lavoro, dedicato ai profili procedurali, esaminare in modo approfondito le modalità tecniche con cui tale ambizioso obiettivo può essere raggiunto (²⁷²). Ciò che sembra chiaro è, però, che esso non potrà essere conseguito in modo del tutto soddisfacente dai Stati membri singolarmente considerati. Non risulta, comunque, agevole sottoporre ad una critica serrata il consolidato mondiale, regime con cui il sistema tributario italiano offre, sia pure in modo molto limitato, uno strumento per tenere conto delle perdite in cui le controllate straniere sono incorse (²⁷³). L'intento è, pertanto, quello di esaminare il funzionamento dell'istituto in

²⁷⁰ Per tutti G. MAISTO, *Profili internazionalistici dell'imposizione delle imprese nella delega per la riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pp. 703 e ss. (spec. par. 5.1.) e, ancora, C. RICCI, *loc. ult. cit.*

²⁷¹ Si veda F. DAMI, *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, cit., spec. pp. 304-307 anche per i relativi riferimenti giurisprudenziali e bibliografici.

²⁷² Cfr. in particolare le Comunicazioni della Commissione Europea nn. COM(2001)/260, COM (2001)/582, COM(2003)/726, COM(2005)/702, COM(2006)/157, COM(2006)/823, COM(2006)/824, COM(2006)/825, COM(2007)/223 e COM(2007)/785 nonché la proposta di direttiva in materia di "base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (COM(2011)/121). Per un'analisi sul punto ed ulteriori riferimenti F. DAMI, *op. ult. cit.*, pp. 296-313 e C. RICCI, *op. ult. cit.*, pp. 230-255.

²⁷³ In questo senso M. MICCINESI, *op. ult. cit.*, nelle sue conclusioni.

un'ottica procedurale, al fine di individuarne gli aspetti perfettabili al fine di una sua migliore operatività ⁽²⁷⁴⁾.

4.2. Lineamenti del consolidato fiscale mondiale

Scorrendo le norme previste dagli artt. 130 e ss. del T.U.I.R. emerge che l'istituto in esame si differenzia nettamente dal suo omologo “nazionale”, soprattutto con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione e alle formalità richieste per la sua adozione ⁽²⁷⁵⁾.

Possono accedere al regime, in qualità di consolidanti, le società di capitali e agli enti commerciali residenti indicati dall'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del T.U.I.R.). E' richiesta, a tal fine, la negoziazione in mercati regolamentati dei titoli rappresentativi della controllante ovvero ⁽²⁷⁶⁾ la posizione apicale della stessa ⁽²⁷⁷⁾. Peraltro, è espressamente escluso che la controllante possa

²⁷⁴ La dottrina si è soffermata su questi profili e in particolare, come vedremo tra breve, sul peculiare interpello previsto dall'art. 132, commi 3 e 4 del T.U.I.R. Meno attenzione hanno suscitato le dinamiche dell'accertamento e del contenzioso in presenza di un consolidato mondiale, magari in ragione del numero relativamente esiguo di soggetti che potrebbero averlo adottato. Si tratta, comunque, di questioni interessanti, che sollevano profili di interesse generale come la valenza dell'interpello ed i moduli utilizzabili ai fini della determinazione dell'imposta. Tutto ciò merita di essere preso in considerazione, non potendosi peraltro escludere l'esistenza di una casistica sia pure quantitativamente esigua, come dimostra il caso preso in esame dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 229/E/2008 che si avrà modo di commentare.

²⁷⁵ Per una ricognizione critica delle problematiche V. CAPOZZI, *Il consolidato mondiale*, in L. BUCCI – V. CAPOZZI – M. GALLUCCI, *La disciplina IRES dei gruppi di società*, cit., pp. 123 e ss.; M. DI SIENA, *Il consolidato fiscale*, Milano, 2004, pp. 185 e ss.; G. STANCATI, *Il consolidato mondiale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, cit., pp. 879 e ss.

²⁷⁶ Nel senso di interpretare questi requisiti della controllante come alternativi e non concorrenti S. BURELLI, *Art. 130*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., III, pag. 710; M. LEO, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, cit., pag. 2321. Sembra un'interpretazione condivisibile, osservando l'estrema ristrettezza della platea di possibili consolidanti che l'altra tesi determinerebbe.

²⁷⁷ In ragione del controllo *ex art.* 2359, comma 1, n. 1 del Codice civile da parte esclusivamente dello Stato, di enti pubblici o di persone fisiche residenti non controllanti

assumere la qualità di consolidata in un consolidato nazionale ⁽²⁷⁸⁾, ad ulteriore conferma della destinazione del regime a società *holding* fiscalmente residenti in Italia.

Quanto alle controllate l'art. 130, comma 1 del T.U.I.R. fa riferimento alle “società controllante ai sensi dell'art. 2359, primo comma, numero 1), del Codice civile non residenti e rientranti nella nozione di cui all'art. 133”, tuttavia quest'ultima disposizione delinea una platea di controllati più ampia includendo, oltre alle società, anche gli “enti di ogni tipo con o senza personalità giuridica” ⁽²⁷⁹⁾. Ai fini del controllo si richiede il possesso diretto o indiretto di una percentuale superiore al 50 per cento delle “azioni, quote, diritti di voto e di partecipazione agli utili”, tenendo conto dell'effetto di demoltiplicazione ⁽²⁸⁰⁾. Il controllo viene riscontrato alla fine dell'esercizio della controllante e si escludono dalla base imponibile i redditi e le perdite derivanti da soggetti non più controllati nel semestre che precede la fine del suddetto esercizio.

altre società o enti commerciali (tenendo conto, per queste ultime, anche delle partecipazioni possedute da dai familiari di cui all'art. 5, comma 5 del T.U.I.R.).

²⁷⁸ Previsione, questa, che sembra confermare l'alternatività dei requisiti di cui all'art. 130, comma 2, lett. *a)* e *b)*. Pare doversi escludere anche la fruizione dei regimi opzionali di trasparenza fiscale con riguardo alle partecipazioni nella controllante.

²⁷⁹ Tale estensione, peculiare rispetto al consolidato nazionale, pare funzionale al meccanismo del c.d. *all in, all out*.

²⁸⁰ Si veda, tuttavia, la norma specifica dettata dall'art. 131, comma 2 del T.U.I.R. nel caso in cui partecipazioni in controllate non residenti siano detenute tramite *sub-holding* residenti. In tal caso, è necessario che la controllante opti, nella medesima veste, anche per il consolidato nazionale, unitamente alle *sub-holding*. Nella fattispecie, in ragione del consolidamento integrale tipico del regime nazionale, la demoltiplicazione si attiverà solo “dal confine italiano in poi” (così G. LENZI – D. STEVANATO – R. LUPI, *Le perdite di consociate estere nell'IRES: il consolidato mondiale e il principio “all in, all out”*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 74-75, nonché M. LEO, *op. ult. cit.*, pp. 2324-2326. Sul tema anche G. MARINO, *Contributo alla studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, cit., pp. 545 e ss.).

L'opzione per il consolidato mondiale è quinquennale, irrevocabile e rinnovabile per almeno un triennio. Essa è sottoposta, ai sensi dell'art. 132 del T.U.I.R., a peculiari condizioni ⁽²⁸¹⁾: l'inclusione di tutte le controllate non residenti nel perimetro di consolidamento (c.d. *all in, all out*); l'identità dell'esercizio sociale di ciascuna controllata con quello della controllante, salvo che la stessa non sia consentita dalle legislazioni locali; la revisione dei bilanci della controllante, delle eventuali *sub-holding* residenti e delle controllate non residenti ⁽²⁸²⁾; il rilascio, da parte di ciascuna di queste ultime, di una “*attestazione*” del consenso alla revisione del bilancio e, altresì, dell'impegno “*a fornire alla controllante la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla loro notifica alle richieste dell'Amministrazione finanziaria*” ⁽²⁸³⁾; la preventiva presentazione da parte

²⁸¹ Per un esame critico delle criticità sottese ai vari aspetti D. STEVANATO, *Il consolidato fiscale internazionale*, in R. LUPI (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., pp. 65 e ss.

²⁸² Su questo profilo, diffusamente, M BEGHIN, *La revisione del bilancio nella disciplina del “consolidato mondiale”: profili funzionali e aspetti problematici della bozza di testo unico predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pp. 579 e ss.. L'Autore si sofferma, in particolare, sulla necessità di interpretare non tanto come “attività” quanto come “certificazione” (aspetto questo confermato dall'art. 132, comma 2, lett. b) ove si riferisce al “giudizio” del revisore del soggetto consolidante), rilevando che la mancata periodica revisione dei bilanci potrebbe comportare l'interruzione del regime.

²⁸³ Cfr. art. 132, comma 2, lett. d). Pare interessante la questione della portata di questa attestazione. Il suo mancato rilascio ovvero, si ritiene, la sua mancata produzione a richiesta dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe impedire la fruizione del regime. Diverso sembra il caso in cui, rilasciata l'attestazione, la controllata (magari non più parte del gruppo) rifiuti la “*collaborazione necessaria*”, con particolare riguardo alla soddisfazione delle richieste fatte alla controllante dal Fisco italiano. Per quanto riportato nella norma, un'eventuale impossibilità di ottenere la collaborazione, specie documentale, da parte della controllata (o ex controllata, immaginando ad esempio una verifica su un certo periodo di imposta, svolta dopo l'uscita dal gruppo) non dovrebbe comportare, di per sé, l'interruzione del regime.

della controllante di un'istanza di interpello *ex art. 11 della L. 212/2000* (²⁸⁴), “*al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione*” (²⁸⁵). A questo riguardo il richiamo allo Statuto dei diritti del contribuente risulta, senz'altro, utile a predeterminare *l'iter* che deve essere seguito ai fini della presentazione e della lavorazione dell'istanza (²⁸⁶). Non è, invece, del tutto chiara la natura del provvedimento (sia pure denominato “interpello”) che l'Agenzia delle Entrate emana in questo caso. L'interpello propriamente inteso, infatti, dovrebbe attenere all'interpretazione della normativa tributaria (²⁸⁷) o, comunque, non vincolare giuridicamente il contribuente all'osservanza o meno di un certo comportamento. In quest'ottica, fermo restando l'onere per la controllante di presentare una formale istanza di interpello e di attenderne l'esito (anche sotto forma di

²⁸⁴ Per il contenuto minimo dell'istanza di interpello si veda l'art. 132, comma 2 del T.U.I.R. In dottrina M. BEGHIN, *Note minime a proposito dell'interpello “obbligatorio” nella disciplina del c.d. “consolidato mondiale”*, in *Boll. Trib.*, 2003, pp. 1285 e ss. e F. GHISELLI, *L'interpello nella disciplina del consolidato mondiale: alcune riflessioni*, in *ivi*, 2004, pp. 174 e ss.

²⁸⁵ Da un punto di vista pratico, è opportuno che la controllante presenti l'istanza in tempo utile per ottenere una risposta in (congruo) anticipo rispetto alla scadenza per il versamento degli acconti relativi al primo periodo di imposta in cui il CM andrà ad applicarsi.

²⁸⁶ M. LEO, *op. ult. cit.*, pp. 2331-2332. Sotto questo profilo, quindi, sembra applicabile non solo l'art. 11 della L. 212/2000, ma anche il D.M. 209/2001 nonché le indicazioni fornite in via di prassi, da ultimo, nella circolare n. 32/E/2010. Seguendo questa impostazione, l'istanza andrebbe presentata alla Direzione Regionale competente in relazione al domicilio fiscale della controllante ovvero, come questa sia qualificabile come soggetto di grandi dimensioni (*i.e.*, volume d'affari o ricavi non inferiori a cento milioni di Euro), alla Direzione Centrale Normativa per il tramite della competente Direzione Regionale.

²⁸⁷ Evidenzia G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, pp. 11-16, come sovente si registri una stretta interdipendenza tra interpretazione ed applicazione della norma e risulta difficile immaginare un'attività di applicazione della norma alla fattispecie concreta o di qualificazione giuridica svincolata da una retrostante e consistente attività interpretativa. Per una ricognizione critica dei vari profili espressi dalla dottrina, con i relativi riferimenti, M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, *cit.*, pp. 211-213.

“silenzio-assenso”), un'eventuale risposta negativa dell'Agenzia delle Entrate non potrebbe di per sé impedire l'accesso al regime ⁽²⁸⁸⁾. Diversamente, laddove si ritenga che anche la risposta positiva all'interpello costituisca una condizione per l'esercizio dell'opzione, è inevitabile immaginare che l'eventuale diniego possa essere impugnato dinanzi alla Commissione Tributaria ⁽²⁸⁹⁾.

Particolare attenzione merita il quarto comma dell'art. 132: tale disposizione consente all'Agenzia delle Entrate di subordinare la propria risposta positiva all'assunzione, da parte del soggetto controllante, dell'obbligo di *“altri adempimenti finalizzati ad una maggiore tutela degli interessi erariali”*. Similmente, nell'istanza la controllante *“può richiedere, oltre a quelle già previste, ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile fra le quali anche l'esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti in uno Stato o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato”*. In merito a questa norma, attenta dottrina ha sottolineato la necessità di rispettare la riserva di legge, con particolare riguardo alle richieste supplementari dell'Amministrazione finanziaria ⁽²⁹⁰⁾.

²⁸⁸ G. TURRI, *Riforma fiscale: disciplina del consolidato mondiale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, pag. 166. Parimenti il contribuente dovrebbe poter disattendere eventuali richieste supplementari dell'Amministrazione finanziaria, di cui si dirà fra breve. In conseguenza di questa impostazione, è pensabile che il contribuente si esponga a contestazioni basate proprio sull'adozione di un comportamento difforme da quello indicato dall'Amministrazione finanziaria, che in concreto potranno essere risolte soltanto in sede contenziosa. In questo senso sembrano porsi anche le circolari nn. 7/E/2009 (par. 4) e 32/E/2010 (par. 2.1.).

²⁸⁹ F. GHISELLI, *op. ult. cit.*

²⁹⁰ M. BEGHIN, *La revisione del bilancio nella disciplina del “consolidato mondiale”*, cit., pp. 594-595 ove l'Autore osserva che *“la tutela dell'interesse erariale dovrebbe in questo*

Inteso in questa chiave di lettura, il riferimento della disposizione ad “*altri adempimenti finalizzati ad una maggiore tutela degli interessi erariali*” potrebbe far pensare ad una più precisa specificazione dei dati da indicare nell'istanza, ben possibile nell'ambito dei poteri di controllo previsti dall'art. 32 del d.P.R. 600/1973. Non sembra, invece, possibile subordinare la “*risposta positiva*” al rilascio di garanzie patrimoniali (ad esempio, una fideiussione bancaria) da parte del contribuente.

La modulazione della “risposta”, come emerge dalla lettura della norma, è poi possibile anche in senso favorevole al contribuente, che può richiedere di escludere dal perimetro di consolidamento controllante di minore entità, non residenti in Stati a fiscalità privilegiata, nonché “*ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile*”. A questo riguardo, la norma sembra concedere all'Amministrazione finanziaria un potere ampiamente discrezionale, volto a calibrare l'applicazione delle norme sul consolidato mondiale alla specifica situazione societaria rappresentata dal contribuente nella sua istanza ⁽²⁹¹⁾.

caso piegarsi all'esigenza di verifica dei fatti e delle qualificazioni giuridiche che consentono l'ingresso nella disciplina del consolidato, restando per contro esclusa da siffatto potere la richiesta di adempimenti che determinino una surrettizia insorgenza di presupposti sostanziali non previsti ex lege o che si connotino, ad esempio, sul piano antielusivo”.

²⁹¹ Non sembra facile negare, almeno sotto questo profilo, la natura di provvedimento. E' possibile esaminare, in tal senso, il testo della risoluzione n. 229/E/2008 in cui l'Amministrazione finanziaria accordava ad una controllante, già aderente al regime, di escludere dal perimetro di consolidamento alcune società successivamente costituite all'estero, possedute tramite una *sub-holding* italiana a capo di un distinto consolidato nazionale. Nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate accordava l'esclusione osservando che “*le società controllate fiscalmente residenti in Francia possono essere considerate di dimensioni non rilevanti*” e rilevando che “*il valore della produzione delle società*

Ottenuto il responso dell'Agenzia delle Entrate, la controllante è tenuta a trasmettere l'opzione “entro il mese successivo a quello di scadenza del termine previsto per la comunicazione della risposta all'interpello” (292). L'esercizio della stessa comporta la contestuale applicazione del regime e, quindi, l'imputazione alla controllante dei redditi e delle perdite delle controllate non residenti, indipendentemente dalla distribuzione, in ragione della quota di partecipazione agli utili e tenendo conto del c.d. Effetto demoltiplicativo (293). Il termine “imputazione”, desumibile dalla lettura delle disposizioni pare, tuttavia, improprio visto che la controllante è

*fiscalmente residenti in Francia, quale risulta dagli ultimi bilanci approvati, è pari complessivamente a € 674.987,77, corrispondenti allo 0,009 per cento della somma del valore della produzione delle società partecipanti ai consolidati nazionale e mondiale della società istante”, salvo precisare che “l'esclusione di tali società è ammessa sulla base dei dati dichiarati nell'istanza ed è riferita unicamente al periodo di imposta 2008, quale ultimo esercizio di efficacia dell'opzione”. Sembra piuttosto evidente che l'atto in esame, ancorché denominato interpello, si presenti come un provvedimento, con particolare riguardo all'esame della questione di fatto e all'esposizione delle motivazioni. Del resto, nella fattispecie, la controllante a fronte di un diniego avrebbe dovuto optare per un consolidato nazionale insieme alla *sub-holding* (determinando, quindi, l'interruzione di quest'ultimo consolidato) ovvero interrompere il consolidato mondiale per inosservanza del c.d. *all in, all out*. Sembra fondato che a fronte di simili conseguenze, derivanti dall'atto dell'Amministrazione finanziaria, possa configurarsi il ricorso alla Giustizia tributaria.*

²⁹² Né le norme in esame né altre indicano le modalità dell'opzione. Sembra, quindi, possibile che la controllante possa provvedervi consegnando una propria dichiarazione in carta libera all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente nonché, per conoscenza, alla Direzione Regionale che ha lavorato l'istanza di interpello.

²⁹³ Il riferimento agli utili, contenuto nell'art. 131, comma 3 del T.U.I.R., sembra ricollegarsi alla tipologia di enti (anche non societari) che devono essere consolidati (si pensi, ad esempio, ad un *trust*). Il comma 4, con disposizione ampiamente cautelativa per l'Erario italiano, impone di ragguagliare la quota alla data di chiusura dell'esercizio del soggetto non residente ovvero, se maggiore, alla data di approvazione o di revisione del relativo bilancio. Da un punto di vista temporale, il comma 2 specifica che l'imputazione avviene nel periodo di imposta del soggetto controllante (e delle eventuali *sub-holding* residenti) in corso alla data di chiusura dell'esercizio della controllata. E', infine, prevista una norma di chiusura per l'ipotesi in cui la controllata non abbia l'obbligo della redazione annuale del bilancio d'esercizio: in tal caso, l'imputazione avverrà l'ultimo giorno del periodo cui si riferisce il bilancio volontario da redigere e sottoporre a revisione ai sensi dell'art. 132, comma 2.

chiamata ad un'operazione molto più complessa ⁽²⁹⁴⁾. Si tratta, infatti, di “calcolare il reddito imponibile di ciascuna controllata estera”, risultante “dai bilanci revisionati”, applicando le variazioni fiscali secondo la normativa IRES per società ed enti commerciali residenti ⁽²⁹⁵⁾ e le disposizioni comuni ai soggetti IRPEF ed IRES ⁽²⁹⁶⁾ “in quanto compatibili” con il regime in esame, fatte salve talune “rettifiche” puntualmente indicate dall'art. 134, comma 1 ⁽²⁹⁷⁾ nonché l'irrelevanza delle perdite maturate dalle controllate non residenti negli esercizi precedenti l'esercizio dell'opzione. In altre parole, la controllante non assume il reddito o la perdita dichiarati dalle singole controllate come avviene nel consolidato nazionale, ma procede alla ricostruzione della posizione fiscale di ogni

²⁹⁴ Osserva, infatti, M. BEGHIN, *La revisione del bilancio nella disciplina del “consolidato mondiale”*, cit., pag. 582, che “nel consolidato domestico, di regola riservato alle società residenti nel nostro Stato, la dichiarazione redatta dalle società controllate sembra collocarsi in un rapporto che potremmo definire «interno», intercorrente tra le stesse società e la capogruppo; invero, le partecipate comunicano alla capogruppo il reddito o la perdita fiscale, da includere nella base imponibile della controllante; quest'ultima società, a sua volta, presenta la dichiarazione all'amministrazione finanziaria. Per contro, nel consolidato mondiale la capogruppo muove dai bilanci di ciascuna controllata, determinando redditi o perdite fiscali a partire dai dati emergenti dai citati conti annuali”.

²⁹⁵ Ivi incluse, quindi, le disposizioni in tema di riporto delle perdite, *participation exemption*, interessi passivi, perdite su crediti, svalutazioni, imputazione a periodo, inerenza e prezzi di trasferimento.

²⁹⁶ L'art. 140 del T.U.I.R. esclude l'applicazione, nella fattispecie, del solo art. 167 del T.U.I.R. Dunque, sembrerebbero applicarsi, tra le altre, anche le norme in materia di imprese estere collegate ed operazioni straordinarie. Non si ritiene, invece, che la c.d. *exit tax* di cui all'art. 166 del T.U.I.R. sia compatibile con il regime in esame, dal momento che le conseguenze dell'interruzione del regime con riguardo alle controllate sono già disciplinate dall'art. 138.

²⁹⁷ Si tratta, in estrema sintesi, di disposizioni in buona parte restrittive in tema di imputazione a periodo, continuità dei valori e delle metodologie contabili ed elementi deducibili. Sono poi previste le modalità dell'eventuale conversione in Euro. Per maggiori dettagli, S. BURELLI, *art. 134*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., III, pp. 176-179.

soggetto ammesso al regime, sulla base del bilancio revisionato, applicando la normativa tributaria italiana.

In un'ottica procedurale, è impossibile non notare che la disciplina del consolidato mondiale non indica in che maniera la controllante debba documentare le attività di cui sopra. La “*dichiarazione dei soggetti ammessi ... alla determinazione dell'unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti*” presentata dalla controllante, c.d. Modello CNM, non è prevista in modo espresso da alcuna disposizione di rango primario (²⁹⁸).

Assumendo comunque che questo modello continui ad essere spontaneamente adottato, la controllante quantifica l'IRES dovuta in ragione del “*reddito imponibile complessivo*”, scomputando le detrazioni, le ritenute ed i crediti di imposta ad essa spettanti, nonché le imposte sul reddito pagate

²⁹⁸ Da un punto di vista formale l'adempimento è giustificabile in base all'art. 9, comma 7 del D.lgs. 247/2005 che, fino all'adozione del decreto di natura non regolamentare indicato dall'art. 142, comma 1 del T.U.I.R. (ad oggi non emanato), rimanda in via provvisoria alle disposizioni del D.M. 9 giugno 2004 “*in quanto compatibili*”. In base all'art. 9 di tale decreto si potrebbe voler legittimare l'esistenza del c.d. Modello CNM (con particolare riferimento agli attuali quadri MF, MX, MR, ME e MC), approvato da ultimo con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 gennaio 2012. Si tratta, comunque, di un processo interpretativo tortuoso che non avrebbe ragione di essere svolto se vi fosse nel T.U.I.R. un'indicazione, anche generale, circa un aspetto francamente essenziale come la rappresentazione della posizione fiscale delle controllate. A questo proposito, non è del tutto chiaro quali siano le relazioni tra la dichiarazioni individuale della controllante e quella presentata in veste di consolidante. In analogia con il consolidato nazionale, il contribuente potrebbe compilare il quadro GN del Modello UNICO (dedicato alla determinazione del proprio reddito complessivo ai fini del consolidato) e non effettuare la liquidazione in quella sede, ma direttamente nel quadro CN del Modello CNM (in questo senso, sembrerebbero deporre le istruzioni a quest'ultimo modello dichiarativo). Va, tuttavia, rilevato che eventuali contestazioni sul reddito individuale dovrebbero, in tal caso, riflettersi sulla liquidazione consolidata e che le stesse potrebbero essere assorbite dalle perdite derivanti dai bilanci revisionati delle controllate. Invero, considerata la diversa natura del consolidato nazionale e di quello mondiale, si potrebbe immaginare ad una soppressione del c.d. Modello CNM in quest'ultima ipotesi, sostituendolo con l'inserimento di appositi quadri direttamente nel Modello UNICO della controllante.

all'estero a titolo definitivo da tutti i soggetti che aderiscono al regime ⁽²⁹⁹⁾. In seguito all'opzione, inoltre, la controllante assume la titolarità degli obblighi di versamento a saldo e in acconto ⁽³⁰⁰⁾ ed è, in ogni caso, tenuta a comunicare all'Amministrazione finanziaria, mediante una nuova istanza di interpello, gli eventuali mutamenti delle circostanze a suo tempo rappresentate ai sensi dell'art. 132, comma 3 del T.U.I.R., provvedendo entro il mese successivo alla fine del periodo di imposta in cui sono avvenuti ⁽³⁰¹⁾.

A margine di queste considerazioni generali sul consolidato mondiale, pare opportuno soffermarsi criticamente sugli aspetti più rilevanti in un'ottica procedurale osservando, nello specifico, che la presentazione obbligatoria di un'istanza di interpello non sembra idonea a prevenire automaticamente eventuali violazioni, né a salvaguardare *in toto* la posizione della controllante: da un lato, la rappresentazione di una situazione conforme ai requisiti per accedere al consolidato mondiale non equivale alla sua

²⁹⁹ In argomento S. BURELLI, *Art. 136*, in *op. ult. cit.*, pp. 720-721; S. MAYR, *La disciplina del credito d'imposta per i redditi esteri – parte III*, in *Boll. Trib.*, 2007, pp. 1253 e ss.; M. LEO, *op. ult. cit.*, pp. 2341-2343.

³⁰⁰ Quest'ultimo è determinato sulla base dell'imposta netta relativa al periodo precedente. Per il primo anno, si fa riferimento all'imposta netta "*corrispondente alla somma algebrica degli imponibili relativi al periodo precedente, come indicati nelle dichiarazioni dei redditi presentate per il periodo stesso dalle società residenti singolarmente considerate*". Solo in questo caso, dunque, si ha riguardo alle dichiarazioni fiscali presentate dalle controllate nei Paesi di residenza anziché ai bilanci revisionati.

³⁰¹ Ciò che comporterebbe, al rigore, il riavvio dell'intera procedura di interpello. A questo proposito è lecito supporre una certa flessibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria, come del resto avvenuto nel caso affrontato nella citata risoluzione n. 229/E/2008.

originaria e perdurante sussistenza in concreto ⁽³⁰²⁾; dall'altro, sarebbe eccessivo pensare che la “*risposta positiva*” all'interpello possa inibire *in toto* l'esecuzione di controlli fiscali e le relative contestazioni ⁽³⁰³⁾.

Una possibile soluzione per coniugare l'aspetto procedurale con l'onerosa attività di qualificazione, imputazione e classificazione fiscale imposta alla controllante potrebbe essere quella di escludere l'obbligatorietà dell'interpello come delineato dall'art. 132, commi 3 e 4 del T.U.I.R. ⁽³⁰⁴⁾ e fare pieno affidamento sull'attuale procedura di *ruling* internazionale ⁽³⁰⁵⁾, con la relativa possibilità di addivenire ad un “accordo” tra la controllate e

³⁰² In questo senso M. T. MOSCATELLI, *op. ult. cit.*, pag. 241. L'Autrice osserva che “*con riferimento all'interpello in tema di consolidato mondiale ... ci si chiede se la funzione dell'istituto sia propriamente quella di operare una mera comunicazione, con funzione di conoscenza, cui fa riscontro, da parte dell'amministrazione finanziaria, una mera ricezione, o, al più una verifica della corrispondenza dei requisiti comunicati con quelli previsti ex lege ai fini dell'applicazione della relativa disciplina, ovvero se l'Agenzia delle entrate possa, in sede di risposta, operare altresì un accertamento circa la veridicità dei presupposti comunicati dal contribuente. Una tale soluzione, si evidenzia, renderebbe particolarmente inidonea la procedura di cui all'art. 11, legge n. 212 del 2000 alla finalità in questione, richiedendo quest'ultima il necessario compimento di attività istruttoria*”.

³⁰³ L'istanza di interpello delineata dall'art. 132, comma 3 del T.U.I.R. prevede, in buona sostanza, una “*puntuale descrizione*” dell'assetto societario e delle “generalità” dei soggetti che parteciperebbero al regime, con il corredo degli ultimi bilanci disponibili e le conferme dell'avvenuta accettazione degli incarichi da parte dei revisori. L'assenso dell'Agenzia delle Entrate dovrebbe basarsi sul riscontro di un'astratta sussistenza dei requisiti per accedere al regime, in base alla situazione rappresentata e ai documenti prodotti. Nei limiti in cui l'Agenzia delle Entrate non si pronuncerà (e, per quanto precede, non è tenuta a farlo) sulle modalità applicative della normativa tributaria italiana, non sembra che la risposta possa offrire una protezione rispetto a successivi accertamenti nel merito. Più delicato è l'aspetto sanzionatorio, cui sono dedicate alcune osservazioni nel successivo paragrafo.

³⁰⁴ Magari continuando a prevedere l'obbligo di predisporre e tenere aggiornata la documentazione indicata da tali norme, sulla falsariga di quanto oggi previsto ai fini del *transfer pricing* dall'art. 1, comma 2-ter del D.lgs. 471/1997, anche con riguardo alle modalità per inibire l'applicazione delle sanzioni.

³⁰⁵ Così anche F. DAMI, *op. ult. cit.*, pag. 321. Si immagina che la procedura, prevista dall'art. 8 del D.L. 269/2003 e puntualmente descritta dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 23 luglio 2004, possa essere utilmente utilizzata per addivenire ad un accordo circa il regime dei prezzi di trasferimento intragruppo (cfr. il par. 2 del provvedimento) e l'interpretazione delle norme tributarie italiane applicabili ai più consueti elementi reddituali maturati delle varie controllate (cfr. par. 5 del provvedimento).

l'Amministrazione finanziaria ⁽³⁰⁶⁾. Ciò andrebbe a vantaggio di una maggiore uniformità tra le discipline del consolidato nazionale e mondiale ⁽³⁰⁷⁾ e, soprattutto, consentirebbe effettivamente, al Fisco, di sviluppare una conoscenza più ampia e collaborativa del reale profilo della controparte e delle problematiche fiscali sottese e, al contribuente, di chiarire in un previo contraddittorio i molteplici aspetti applicativi della normativa fiscale italiana ai bilanci riclassificati e di premunirsi, in modo specifico, da possibili successive contestazioni su quanto è stato chiarito in sede di *ruling* ⁽³⁰⁸⁾. Il

³⁰⁶ Molteplici ricostruzioni sono state proposte circa la natura di questo accordo: P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, IV, pag. 70, argomenta che “l'accordo costituisce atto bilaterale a contenuto transattivo limitato, concluso dopo una fase di confronto ed estraneo a manifestazioni autoritarie dell'amministrazione”; G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. Trib.*, 2004, pp. 488 e ss., inquadra efficacia, vicende successive ed ambito di applicazione del *ruling* in termini privatistici; C. ROMANO, *Il ruling internazionale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, cit., pp. 1007-1012 ricollega la fattispecie agli accordi sostitutivi di provvedimento di cui all'art. 11 della legge 241 del 1990; M. T. MOSCATELLI, *op. ult. cit.*, pp. 242-258 nega invece ogni contenuto negoziale e transattivo dell'accordo ed il ricorrere di profili di discrezionalità tecnica, facendo leva sull'applicazione consensuale e condivisa della normativa applicabile ai casi di cui in istanza; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, pag. 108, sostiene che l'accordo non rivesta natura ed efficacia negoziale, ma meramente dichiarativa del diritto applicabile; L. TOSI, A. TOMASSINI, R. LUPI, *Il ruling di standard internazionale*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 489 e ss. rinviengono la *ratio* dell'istituto nella definizione del trattamento fiscale delle operazioni, sottolineando la portata degli obblighi di motivazione e di trasparenza, a tutela della parità di trattamento dei contribuenti.

³⁰⁷ Ciò anche ai fini di minori criticità di ordine comunitario. Sulla tematica, in generale, E. FURUSETH, *Can procedural rules create obstacles to fundamental freedoms in European law?*, in *Intertax*, 2007, pp. 256 e ss.

³⁰⁸ Il citato art. 8 del D.L. 269/2003 prevede infatti, al comma 2, che “la procedura si conclude con la stipulazione di un accordo, tra il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e il contribuente, e vincola per il periodo d'imposta nel corso del quale l'accordo è stipulato e per i due periodi d'imposta successivi, salvo che intervengano mutamenti nelle circostanze di fatto o di diritto rilevanti al fine delle predette metodologie e risultanti dall'accordo sottoscritto dai contribuenti” e altresì, al comma 4, che “per i periodi d'imposta di cui al comma 2, l'Amministrazione finanziaria esercita i poteri di cui agli articoli 32 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, soltanto in relazione a questioni diverse da quelle oggetto dell'accordo”. I parr. 9-12 del provvedimento specificano, inoltre, le modalità per la verifica, la contestazione di eventuali violazioni, la modifica ed il rinnovo dell'accordo.

tutto valorizzando i profili della collaborazione e della buona fede nei rapporti tra Fisco e contribuente, anche per incentivare una visione più moderna e, in questo senso, più consensuale delle dinamiche impositive.

4.3. Il procedimento nel consolidato fiscale mondiale

Alla luce di quanto precede si può affermare, con una certa sicurezza, che i due regimi di consolidato sono connotati da caratteristiche e rispondono a logiche procedurali assai diverse. Non sorprende, quindi, che i più volte citati artt. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973 e 9-*bis* del D.lgs. 218/1997 non siano applicabili alla fattispecie mondiale. Del resto, tali norme presuppongono la sussistenza di più contribuenti fiscalmente residenti in Italia, direttamente interessati dalle attività di controllo condotte dall'Amministrazione italiana o, quantomeno, dalla notificazione degli atti impositivi che ne contestano formalmente le risultanze. Questa situazione non si verifica nel consolidato mondiale ove, per quanto osservato finora, la controllante è l'unico soggetto fiscalmente residente in Italia, destinatario degli obblighi strumentali e sostanziali contemplati dalla normativa in esame, delle possibili attività di controllo e degli eventuali atti impositivi (³⁰⁹). I controlli del Fisco italiano e

³⁰⁹ La disciplina in esame presuppone l'esistenza di controllate non residenti ma si rivolge soprattutto alla controllante, anche in un'ottica procedurale. Alle prime si richiede solo di redigere l'eventuale bilancio volontario *ex art. 132, comma 2, lett. c)* e di rilasciare l'attestazione *ex art. 132, comma 2, lett. d)* del T.U.I.R.. Tale documento, peraltro, non comporta l'assunzione di impegni nei confronti del Fisco italiano poiché esprime il consenso alla revisione del bilancio e l'impegno, nei confronti della controllante, a fornire *“la collaborazione necessaria per la determinazione dell'imponibile e per adempiere entro un periodo non superiore a 60 giorni dalla loro notifica alle richieste dell'Amministrazione finanziaria”*. Dette richieste sono chiaramente rivolte alla controllante, che ne informa la controllata. E' possibile osservare che l'istanza di interpello è presentata dalla controllante, che l'opzione (*rectius*, *“l'esercizio dell'opzione”*) indicata dall'*art. 132, comma 2, lett. d-bis)*

i relativi atti di contestazione si rivolgono, dunque, soltanto alla consolidante e sono svolti secondo le comuni disposizioni fiscali del nostro ordinamento. A questo riguardo vi sono alcune riflessioni che sembra interessante svolgere. E' fondato ritenere che il controllo del Fisco italiano si concentri sul corretto adempimento dei vari obblighi strumentali della controllante e sull'esatta applicazione della nostra normativa tributaria (di origine interna, comunitaria e convenzionale) ai bilanci revisionati. In altre parole, l'attività del Fisco dovrebbe consistere, essenzialmente, nella c.d. reinterpretazione giuridica di tutto quanto sia stato non correttamente qualificato, imputato e classificato ad opera della controllante (³¹⁰). Tutt'al più, il Fisco italiano potrebbe indagare sulla originaria e perdurante sussistenza delle condizioni necessarie per l'esercizio dell'opzione, provvedendo a revocarla ove non risultino integrate *ab origine* o *medio tempore*. Non sembra, invece, che i verificatori italiani possano riscontrare direttamente la veridicità di quanto rappresentato nei bilanci revisionati delle controllate, in quanto privi di giurisdizione nei confronti di soggetti,

è comunicato dalla stessa (non si tratta, quindi, di un'opzione congiunta) e, ancora, che a carico delle medesime non si prevede alcuna forma di responsabilità principale o solidale, né oneri derivanti dall'interruzione o mancato rinnovo dell'opzione. Ciò, del resto, sarebbe incompatibile con la soggezione delle controllate (che non realizzino alcun presupposto dell'IRES in Italia) alla sovranità fiscale dello Stato di appartenenza che impone i propri obblighi strumentali e sostanziali, come dimostra l'irrilevanza ai fini del consolidato mondiale delle dichiarazioni fiscali presentate all'estero e la specifica disciplina prevista per il riconoscimento a credito delle imposte pagate all'estero.

³¹⁰ Tali contestazioni potrebbero fondarsi, tra l'altro, sulla normativa in materia di *transfer pricing* o, addirittura, sul rilievo del c.d. abuso del diritto, tanto più che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi tra soggetti ammessi al consolidato mondiale non sono incluse tra le operazioni per cui si applica l'art. 37-bis del d.P.R. 600/1973.

non residenti, che non realizzano il presupposto dell'IRES nel territorio dello Stato (³¹¹).

Potrebbe porsi, al contrario, una questione sulla rilevanza di eventuali controlli svolti dalle autorità fiscali straniere nei confronti delle controllate ivi residenti. Eventuali rettifiche delle dichiarazioni individuali presentante *in loco*, se fondate sull'applicazione del diritto tributario locale, non dovrebbero assumere rilevanza ai fini del consolidato mondiale. Diverso sarebbe il caso qualora i rilievi riguardino passività fittizie o ricavi non rappresentati nel bilancio revisionato. In tale evenienza, supponendo che il Fisco italiano ne acquisisca cognizione (documentale), si dovrebbe tenere conto dei maggiori imponibili (ma anche della relativa maggiore imposta assolta) nel momento in cui tale accertamento diventi definitivo o, quantomeno, venga pagata almeno in parte l'imposta (anche in ragione di meccanismi analoghi alla nostra riscossione frazionata in pendenza di giudizio).

In ogni caso, le contestazioni nei confronti della controllante dovrebbero essere veicolate attraverso gli atti indicati nel titolo IV del d.P.R. 600/1973, in rettifica del c.d. Modello CNM se presentato, con l'eventuale applicazione dei procedimenti deflativi di cui al D.lgs. 218/1997 e delle normativa in materia di riscossione.

³¹¹ Naturalmente, la nostra Amministrazione finanziaria potrà avvalersi degli strumenti di cooperazione internazionale previsti nel diritto comunitario (*in primis*, la direttiva n. 2011/16/UE) e dalle convenzioni internazionali.

L'eventuale accertamento in ambito consolidato mondiale presenterebbe talune peculiarità. Ai fini dello scomputo dal maggiore imponibile accertato di eventuali perdite fiscali pregresse, confluite nel consolidato, non sarebbe applicabile la procedura di cui all'art. 40-*bis*, comma 3 del d.P.R. 600/1973 (basata sul c.d. Modello IPEC), visto che tale norma si riferisce espressamente al consolidato nazionale. Si potrebbe, tuttavia, fare riferimento (*ex art. 9, comma 7 del D.lgs. 247/2005*) all'attuale art. 9, comma 2 del D.M. 9 giugno 2004, per cui le perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione del consolidato possono, comunque, essere computate in diminuzione del reddito complessivo globale dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità previste dall'art. 84, commi 1 e 2 del T.U.I.R.; l'Ufficio competente potrebbe procedere, in questo senso, accogliendo un'istanza di autotutela del contribuente ovvero in sede di accertamento con adesione (³¹²).

Criticità più marcate sembrano derivare in merito alla sanzionabilità della controllante per le rettifiche sull'attività di calcolo del reddito imponibile delle controllate estere. Si tratta di un aspetto molto delicato, che si intreccia

³¹² Come osservato nei primi due capitoli il citato art. 9, comma 2 prevedeva, in origine, l'imputazione d'ufficio delle perdite fiscali, accumulate dal consolidato, alle rettifiche in aumento del reddito complessivo. La sua parziale abrogazione, limitatamente a questo aspetto, si ricollega all'introduzione (ai fini del consolidato nazionale) di un'apposita procedura avviata su iniziativa del contribuente, tramite la presentazione del c.d. Modello IPEC. Nulla vieta, dunque, che anche in presenza di un consolidato mondiale l'Ufficio scomputi dai maggiori imponibili le perdite fiscali pregresse del consolidato, documentate ed utilizzabili ai sensi dell'art. 84 del T.U.I.R., in base ad una formale richiesta della controllante, ancorché non veicolata tramite il suddetto Modello. Per opportune argomentazioni in questo senso, anche con riferimenti alla prassi dell'Amministrazione finanziaria, A. DE FRANCO, *Il diritto al riconoscimento delle perdite fiscali in sede amministrativa*, cit., pp. 3157 e ss.

alla mancata specificazione nel T.U.I.R. degli adempimenti dichiarativi, alla prescritta revisione dei bilanci e alla valenza della risposta (positiva) resa all'istanza di interpello *ex art. 132*. Va subito rilevato che l'attuale disciplina sanzionatoria non valorizza questi aspetti, anzi, prevede addirittura un'aggravante per le fattispecie di omessa ed infedele dichiarazione di redditi prodotti all'estero (³¹³). E' importante, quindi, capire quale possa essere, nella fattispecie, la portata dei principi generali in tema di colpevolezza e punibilità (³¹⁴). Allo stato attuale, tenendo conto delle caratteristiche proprie del regime in esame, solo una condotta totalmente omissiva della controllante o la presentazione di una dichiarazione manifestamente infedele potrebbero comportare l'applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie in misura aggravata nonché, ricorrendone i presupposti soggettivi ed oggettivi, le pene di cui agli artt. 4 e 5 del D.lgs. 74/2000. La controllante è, infatti, chiamata a svolgere un'attività indubbiamente complessa, sulla base di documentazione contabile predisposta dalle controllate in un diverso ordinamento e, altresì,

³¹³ Il riferimento è al comma 3 dell'art. 1 del D.lgs. 471/1997. L'applicazione di questa norma sarebbe, comunque, problematica nella fattispecie: la contestazione del maggior reddito o della minore perdita fiscale del soggetto non residente, infatti, è eseguita tramite rettifiche della dichiarazione del consolidato, l'unica che rappresenta la posizione fiscale delle controllate ai fini della tassazione in Italia (a differenza di quanto avviene nel consolidato nazionale). E', quindi, possibile il rilievo riguardante una certa controllata (*rectius*, il trattamento tributario del suo bilancio rettificato da parte della controllante) sia assorbito dalle perdite fiscali globalmente accumulate dal consolidato ovvero prodotte nel periodo di imposta oggetto di rettifica.

³¹⁴ Su questi aspetti F. BATISTONI FERRARA, *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *Il Fisco*, 1999, pp. 11354 e ss.; L. TOSI, *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 1328 e ss.

oggetto di revisione da parte di soggetti terzi qualificati. Essa, quindi, non può che fare affidamento sulla veridicità di questi documenti, in base ai quali applica la normativa fiscale italiana. Sembra, pertanto, fondato ritenere che violazioni non riconducibili al dolo o alla colpa grave del contribuente non debbano essere sanzionate, valorizzando in tal senso anche il (generico) assenso prestato dall'Agenzia delle Entrate in sede di interpello (³¹⁵). Per gli stessi motivi (con particolare riguardo alla revisione dei bilanci), il rappresentante legale della controllante non dovrebbe essere chiamato a rispondere per i delitti di dichiarazione fraudolenta a meno che non sia possibile provarne la consapevolezza.

4.4. (segue) Il processo nel consolidato fiscale mondiale

Il contenzioso nell'ambito del regime in esame non dovrebbe presentare profili peculiari rispetto alla disciplina ordinaria. Alla luce di quanto osservato finora, infatti, gli atti impositivi notificati alla controllante non presentano caratteristiche tipologiche peculiari, salvo l'eventuale risposta negativa all'istanza di interpello di cui all'art. 132, commi 3 e 4 qualora si ritenga che tale atto non sia di ordine meramente interpretativo. Da un punto di vista soggettivo, va osservato che le controllate non possono intervenire o

³¹⁵ Nessuna sanzione, in ogni caso, dovrebbe applicarsi con riguardo alle violazioni formali, che non si risolvano di per sé nella rappresentazione di un imponibile e di un'imposta inferiori a quelli accertati. Ad oggi, infatti, la dichiarazione del consolidato mondiale è disciplinata solo in via di prassi e legittimata direttamente dal solo “*decreto ministeriale di natura non regolamentare*” relativo al consolidato nazionale, peraltro applicato in quanto compatibile ai sensi dell'art. 9, comma 7 del D.lgs. 247/2005. Di conseguenza, non sembrano punibili le violazioni che attengono all'aspetto meramente dichiarativo o legato all'impiego della modulistica.

essere chiamate nella lite tributaria tra la controllante ed il Fisco italiano, dal momento che esse non ricevono la notificazione degli atti impositivi né, più in generale, soggiacciono alle attività di controllo presupposte, non avendo manifestato alcuna ricchezza imponibile ai fini IRES in Italia (se non, appunto, per via dell'opzione alla base del consolidato mondiale che, infatti, è esercitata singolarmente dalla controllante) (³¹⁶).

Rimane da osservare che gran parte delle controversie, vertenti su questioni interpretative della normativa fiscale, potrebbero essere risolte in modo più efficiente ricorrendo agli istituti deflativi o, ancora, instaurando già in fase di verifica un contraddittorio volto ad ottenere una verbalizzazione finale al cui contenuto sia possibile aderire *in toto*. La soluzione ideale pare, tuttavia, quella auspicata al precedente paragrafo 4.2. e, cioè, la stipulazione di un preventivo “accordo” con l'Amministrazione finanziaria per definire, sia pure in termini generali, le modalità applicative concrete del regime in esame e prevenire così, in modo davvero efficace, l'insorgere di potenziali controversie.

4.5. Conclusioni

Il consolidato mondiale è una risposta unilaterale ad una problematica che verosimilmente può essere risolta, quantomeno a livello comunitario, solo attraverso una politica di più ampio respiro. Quella del legislatore italiano è,

³¹⁶ Le controllate, in altri termini, sembrano difettare dell'interesse ad agire di cui all'art. 100 del c.p.c. Del resto, il trattamento dei loro bilanci revisionati ai fini della fiscalità italiana si configura come operazione compiuta dalla controllante, sotto l'eventuale controllo dell'Amministrazione finanziaria italiana, che corrisponde in un'ultima analisi in una sua manifestazione di capacità contributiva.

quindi, un'apertura al coordinamento tra la fiscalità del socio (residente) e della società (non residente) che risulta limitata e condizionata da vincoli di ordine procedurale, non sempre utili. Un possibile rilievo riguarda senz'altro l'ambito di applicazione, improntato al c.d. *all in, all out*, che costituisce una forte differenziazione rispetto al consolidato nazionale e limita l'effettività del coordinamento tra fiscalità, visto che il previgente sistema di tassazione societaria che consentiva di svalutare le sole partecipazioni in società estere in perdita. Va poi sottolineata l'incerta collocazione sistematica della procedura di interpello delineata dall'art. 132, commi 3 e 4, sottolineando che il suo esperimento non sembra costituire di per sé una reale garanzia né per le ragioni del Fisco, né per l'affidamento del contribuente. Proprio da quest'ultimo profilo si potrebbe partire per migliorare il regime esistente, in attesa che la tematica della compensazione transfrontaliera delle perdite trovi una coerente ed unitaria sistemazione a livello comunitario. In luogo di una procedura di “interpello” obbligatoria, che non fornisce certezza né all'Amministrazione finanziaria né al contribuente, sarebbe più logico immaginare un *ruling* finalizzato alla stipulazione di un “accordo” con il Fisco, che chiarisca in anticipo l'interpretazione della normativa fiscale italiana alle fattispecie più ricorrenti che emergono dai bilanci revisionati. Si potrebbe, inoltre, pensare, ad adempimenti documentali preventivi che, sulla falsariga di quanto già previsto in materia di *transfer pricing*, consentano di escludere l'applicazione delle sanzioni. Una più precisa indicazione nel

T.U.I.R. in merito agli adempimenti dichiarativi della controllante (che potrebbe includere appositi quadri nella sua dichiarazione individuale, anziché un separato modello) e una delucidazione, anche a livello interpretativo, sui profili della colpevolezza e della punibilità ai fini sanzionatori potrebbero ulteriormente affinare l'attuale disciplina, rendendola più omogenea a quella del consolidato nazionale e, quindi, meno suscettibile di censure anche di ordine comunitario.

5. Conclusioni

L'esigenza alla base del consolidato fiscale (nazionale o mondiale) è quella di assicurare, nell'attuale sistema di tassazione societaria, il coordinamento tra la fiscalità del socio e delle società partecipate (residenti o non residenti). Il passaggio dall'IRPEG all'IRES e, quindi, dal metodo dell'imputazione a quello dell'esenzione ha determinato l'ineducibilità delle svalutazioni e delle minusvalenze relative alle partecipazioni possedute, meccanismi attraverso i quali, in passato, è stato possibile realizzare forme di consolidamento indiretto delle basi imponibili. La scelta del legislatore in occasione della riforma degli anni 2003 e 2004 è stata, dunque, chiara e tra i suoi tratti qualificanti si pone proprio questo regime opzionale, che rappresenta una forma esplicita e procedimentalizzata di compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali.

La dottrina ha osservato, in modo quasi unanime, che il consolidato fiscale è un regime tributario di tipo opzionale e non costituisce, quindi, un nuovo soggetto IRES. La soggettività tributaria permane in capo ai soggetti che scelgono di avvalersi dell'istituto – la consolidante e le consolidate nel regime nazionale, la consolidante nel regime mondiale – i quali manifestano la capacità contributiva, realizzano i fatti aziendali ed operano le relative qualificazioni, imputazioni e classificazioni tributarie. D'altro canto, manca sia nel diritto civile sia nel diritto tributario un'univoca nozione di “gruppo di società” e, peraltro, i regimi fiscali in esame si rivolgono a soggetti che

non necessariamente fanno parte di un gruppo di società inteso in senso aziendale. Condizione essenziale per accedere al regime, infatti, è la sussistenza del c.d. controllo di diritto, che può ravvisarsi anche fra soggetti non integrati da un punto di vista economico, finanziario ed organizzativo (a differenza, ad esempio, di quanto dispone l'art. 11 della direttiva 2006/112/CE per il c.d. gruppo IVA) ed indipendentemente dal raggiungimento di determinate soglie dimensionali (come previsto, ad esempio, nell'ambito di un disegno di legge presentato dall'On.le Visco e da altri Parlamentari alla Camera dei Deputati nel corso della XII Legislatura, che contemplava una norma dedicata alla “*tassazione dei gruppi di imprese*”).

I regimi in esame si rivolgono, quindi, a tutti i contribuenti (soggetti IRES) che, un tempo, avrebbero avuto titolo per dedurre eventuali svalutazioni del valore delle partecipazioni e minusvalenze da realizzo. Il passaggio dalle precedenti forme di consolidamento indiretto agli attuali consolidati non può dirsi, però, neutrale. Quella dei consolidati fiscali è, infatti, una disciplina onerosa e complessa, che può essere gestita in modo efficace ed efficiente solo da soggetti adeguatamente attrezzati (quali i gruppi di società, intesi in senso economico), che non esauriscono la platea dei potenziali fruitori.

Le norme sul consolidato implicano cautele innovative, come ad esempio il divieto di compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali anteriori all'esercizio dell'opzione, la responsabilità solidale tra controllante e

controllate (nel consolidato nazionale) o il c.d. *all in, all out* (nel consolidato mondiale). Parimenti, sono previsti oneri dichiarativi inediti e sulle cui implicazioni è, forse, mancata una piena consapevolezza in occasione della citata riforma degli anni 2003 e 2004.

Le fattispecie che interessano il consolidato nazionale sono particolarmente interessanti da questo punto di vista, anche perché in ragione di esse si è formata, in questi anni, la maggior parte della casistica concreta (a riprova, comunque, se non del successo almeno della necessità di questo regime fiscale). I primi anni di applicazione dell'istituto sono stati caratterizzati da un regime dichiarativo molto particolare, in buona parte delineato dal “decreto di natura non regolamentare” (adottato con D.M. 9 giugno 2004), in termini non del tutto in linea con le previsioni del T.U.I.R., come rilevato da parte di alcuni Autori. In ragione di quanto così previsto, è stato introdotto un duplice livello dichiarativo, imperniato sulle dichiarazioni individuali delle controllate (e della controllante in proprio) e su una dichiarazione del consolidato, predisposta dalla controllante, ove sono aggregati i redditi e le perdite fiscali dei soggetti ammessi al regime ed è eseguita la liquidazione dell'imposta (esclusa nelle dichiarazioni individuali). A fronte di questo originale assetto dichiarativo non è stata posta, fino a tempi recenti, alcuna norma specifica che potesse adeguare l'accertamento ed il contezioso tributario ad una realtà così innovativa. L'Agenzia delle Entrate, in questo contesto, si è vista costretta a dettare una

circolare (la n. 60/E/2007) in cui ha sostanzialmente creato, sulla base delle disposizioni esistenti, un'apposita procedura di accertamento tributario basata su preventivi avvisi di accertamento "di primo livello" (emanati in rettifica delle dichiarazioni individuali dall'Ufficio competente per la consolidata) e pedissequi atti "di secondo livello" (emanati in rettifica della dichiarazione del consolidato dall'Ufficio competente per la consolidante). Gli esiti applicativi derivanti da un quadro tanto instabile sono stati, per successiva ammissione dell'Amministrazione finanziaria ed unanime giudizio della dottrina e degli operatori, assai insoddisfacenti. La gestione degli accertamenti tra "primo" e "secondo" livello da parte di Uffici diversi si è rivelata molto difficile e diseconomie ancora maggiori si sono registrate in sede di contenzioso, dal momento che la lite ad un dato livello doveva essere promossa, il più delle volte, dinanzi ad una Commissione Tributaria Provinciale diversa da quella competente per la lite all'altro livello. A quanto consta, la soluzione più applicata è stata la sospensione del procedimento relativo all'atto di secondo livello, *ex art. 295 c.p.c.*, in attesa della definizione della lite di primo livello, con notevole dilazione delle tempistiche processuali, anche in ragione di eventuali impugnazioni proposte nella causa principale (in alternativa, si sarebbe potuto pensare anche alla rimessione *ex art. 40 c.p.c.* dinanzi al giudice della causa principale, *i.e.* la Commissione competente per l'impugnazione dell'atto di primo livello).

A questi seri inconvenienti il legislatore ha posto un parziale rimedio con l'adozione degli attuali artt. 40-*bis* del d.P.R. 600/1973 e 9-*bis* del D.lgs. 218/1997. La principale e più efficace novità è stata la previsione di un atto di accertamento unico con cui l'Ufficio competente per la consolidante notifica alla stessa e, altresì, alla consolidante le rettifiche operate sulla dichiarazione individuale della prima. Tale innovazione ha sicuramente il merito di eliminare il "doppio livello" accertativo e di consentire lo svolgimento del contraddittorio in sede amministrativa con un solo Ufficio, nonché l'eventuale impugnazione dell'atto impositivo dinanzi ad una sola Commissione Tributaria. Tuttavia, alla "razionalizzazione" degli accertamenti e alla loro riconduzione ad unità fa da contraltare il mantenimento di un duplice livello dichiarativo. Si tratta di una contraddizione rilevante e foriera di molteplici conseguenze. Soffermando l'attenzione sugli aspetti salienti, emerge innanzitutto una difficoltà nell'applicare il regime di responsabilità solidale, fondato dall'art. 127 del T.U.I.R. su rettifiche alle due dichiarazioni (come avveniva secondo la precedente prassi accertativa), in presenza di un atto di accertamento unico emesso dall'Ufficio competente per la controllata, che interviene solamente sulla dichiarazione individuale della stessa. Parimenti, nel caso in cui sia presentata un'istanza di accertamento con adesione, si prevede l'obbligatoria convocazione di entrambi i contribuenti ma si ammette anche

che la definizione possa avvenire da parte di uno solo di essi, con effetti vincolanti per l'altro.

Problematiche ancora più rilevanti si pongono ai fini del contenzioso avverso gli atti di accertamento unici, in ragione della (inedita) espressa previsione legislativa del “*litisconsorzio necessario*”, soluzione processuale che non sembra adattarsi bene al caso in esame. Premesso, infatti, che l'unicità dell'atto – notificato contestualmente ai due contribuenti – implica di per sé la competenza di una sola Commissione Tributaria, l'obiettivo di assicurare una gestione unitaria dei processi poteva essere raggiunto in modo meno rigido, applicando gli istituti del litisconsorzio facoltativo, della chiamata e della riunione già previsti nel D.lgs. 546/1992. Peraltro, tali istituti sembrano corrispondere in modo più effettivo alla reale natura delle controversie sottostanti e al regime di solidarietà dipendente che lega, eventualmente, le parti. Non sembra corretto affermare che l'oggetto del ricorso, nel caso in esame, riguardi “*inscindibilmente*” più soggetti specie, poi, se essi possono addivenire singolarmente all'adesione o addirittura, secondo l'Amministrazione finanziaria, alla conciliazione giudiziale.

Ad ogni modo, il regime del litisconsorzio necessario vincola le parti a condividere, in tutto e per tutto, la medesima sorte processuale e, in questo senso, non tutela l'interesse del contribuente (tipicamente la controllata, specie in presenza di minoranze qualificate o, ancora, qualora la stessa sia uscita dal gruppo prima della notificazione dell'accertamento) che intenda

contestare la pretesa impositiva e sottrarsi all'esercizio della rivalsa da parte della controllante adempiente. Tale interesse può assumere, nella fattispecie, una sua rilevanza e non andrebbe escluso *a priori* (come invece accadrà in ragione di questa indicazione processuale) che il suo portatore possa ottenerne la tutela.

Tali rilievi consentono di svolgere alcune considerazioni sulla natura dei rapporti tra controllante e controllata. L'obbligo di versamento delle imposte in capo alla prima potrebbe essere ricondotto alla figura della sostituzione tributaria. L'obbligatorietà della relativa rivalsa sembra desumersi dall'espressa irrilevanza fiscale delle somme percepite o versate tra i soggetti ammessi al regime in contropartita ai vantaggi fiscali ricevuti o attribuiti. A questo riguardo, ad oggi, non è obbligatoria la stipulazione di un apposito contratto di consolidamento. E' tuttavia auspicabile che le parti concludano un simile accordo per determinare le modalità in cui l'attribuzione e l'impiego intersoggettivo delle perdite deve essere compensato, assicurando così la massima trasparenza dei rapporti e la funzionalità del consolidato anche in caso di accertamenti (che potrebbero richiedere l'utilizzo delle perdite fiscali accumulate e originariamente riconducibili ad altri soggetti). Considerazioni in parte diverse potrebbero svolgersi per quanto riguarda le maggiori imposte accertate: in questo caso, salvo quanto rilevato circa la contraddittorietà tra la duplicità delle dichiarazioni e l'unicità dell'accertamento, è previsto un regime di

responsabilità dipendente tra consolidante e consolidata, che qualifica come “eventuale” la rivalsa della prima a carico della seconda.

L’attuale disciplina del procedimento in ambito consolidato nazionale suscita ulteriori criticità per l’aspetto sanzionatorio e per i profili penali. Da un lato, l’attuale previsione della solidarietà della consolidante per una “*somma pari*” alla sanzione irrogata alla controllata lascia perplessi: la suddetta formula pare un pretesto per aggirare l’indicazione fornita dalla legge delega (che non contempla la responsabilità per le sanzioni), finendo per creare una sorta di autonomo titolo di responsabilità per la controllante (che non risponde in solido per la “sanzione” né tantomeno, salvo che ne sia fornita una specifica prova, per aver commesso il fatto illecito); dal punto di vista penale, non è chiaro se le soglie di punibilità debbano essere calcolate a livello consolidato, valorizzando il doppio livello dichiarativo e la liquidazione di “secondo livello”, ovvero sulla base delle rettifiche che ora l’atto di accertamento unico manifesta immediatamente, senza rimandarle all’atto di secondo livello. Laddove si propendesse per quest’ultima soluzione, si dovrebbe comunque tenere conto dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili, che può essere eseguito tramite la procedura avviata ad iniziativa della controllante (con il c.d. Modello IPEC). Non sembra, in ogni caso, che il rappresentante legale della controllante possa rispondere, in quanto tale, degli eventuali delitti imputati agli amministratori

delle controllate, dovendosi provare le modalità concrete di un eventuale concorso nel reato.

Emerge da queste notazioni un quadro la cui stabilità pare, comunque, minata dalla contraddizione di fondo tra la sussistenza di un duplice livello dichiarativo e di un unico accertamento, destinato a rettificare le sole dichiarazioni individuali. Si potrebbero, quindi, valutare due percorsi alternativi ai fini di una maggiore coerenza: dare risalto alla dichiarazione del consolidato ed escludere la rettificabilità delle dichiarazioni individuali (in linea, tra l'altro, con quanto le norme sugli obblighi strumentali nel consolidato sembrano di per sé prevedere) ovvero immaginare il passaggio ad un sistema di compensazione intersoggettiva delle perdite tra le dichiarazioni individuali, senza la necessità di una dichiarazione consolidata.

Diversi e peculiari sono i profili di interesse per il consolidato mondiale che si articola, a fronte di una medesima esigenza di coordinare la fiscalità del socio (residente) e delle società (non residenti), in una disciplina piuttosto diversa dal regime nazionale. In questo caso, infatti, la controllante è chiamata non ad aggregare le posizioni fiscali rappresentate nelle dichiarazioni individuali, ma ad applicare la normativa tributaria italiana ai bilanci revisionati delle controllate estere, determinando così per ciascuna il reddito (con relativo credito per l'imposta pagata all'estero) o la perdita fiscale da consolidare. Si tratta di una disciplina più restrittiva rispetto a

quella nazionale, con particolare riferimento all'ambito soggettivo di applicazione (improntato, tra l'altro, al c.d. *all in, all out*), alle modalità del consolidamento (che non è integrale, ma proporzionato alla quota di partecipazione degli utili) e agli adempimenti procedurali che devono essere adempiuti. Concentrando l'attenzione su questo specifico profilo, emerge la dubbia collocazione sistematica e, altresì, la dubbia utilità dell'obbligo per la capogruppo di interpellare preventivamente l'Agenzia delle Entrate al fine di ottenere un parere (peraltro, secondo la prassi, non vincolante) circa l'adozione del regime. Tale adempimento, infatti, fornisce all'Amministrazione finanziaria un'informazione statica e di carattere generale sulla "*struttura societaria estera*". Posto che il Fisco non si pronuncia su profili interpretativi delle norme fiscali applicabili da parte della controllante, un'eventuale risposta positiva non sembra offrire una sicura protezione da successivi rilievi. Invero, gli obiettivi alla base del consolidato mondiale potrebbero essere raggiunti tramite una procedura di *ruling*, volta alla stipulazione di un accordo con cui Fisco e controllante possano chiarire l'interpretazione delle principali norme tributarie applicabili per la determinazione del reddito (o della perdita fiscale) sulla base dei bilanci revisionati. La procedura, infatti, si articola secondo un *iter* preciso e all'eventuale raggiungimento dell'accordo fanno seguito puntuali garanzie ai fini dell'efficacia, della verifica della sua osservanza, della contestazione di violazioni, della modifica e del rinnovo.

Bibliografia

ACCORDINO P., *La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un "revirement" sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, pp. 47 e ss.

ADONNINO P., *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, IV, pp. 57 e ss.

ALBERTINI F.V., *In tema di litisconsorzio necessario nel processo tributario, secondo il nuovo orientamento della Corte di cassazione*, in *Giur. it.*, 2007, pp. 1545 e ss.

ALBERTINI F.V., *Il processo con pluralità di parti*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, pp. 261 e ss.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

ALLORIO E. – PAGLIARO A., *Concordato Tributario*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1959, III.

AMBY C., *Denmark*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 233 e ss.;

AMPARO GRAU RUIZ M., *Spain*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004,, 609 e ss.

ANTONINI E., *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, I, pp. 381 e ss.

ARLERI A., *Riscossione delle entrate*, in *Enc. Dir.*, XL, pp. 1165 e ss.

AZZONI V., *Un passo avanti verso la completa tutela del contribuente anche in fase cautelare*, in *Boll. Trib.*, 2010, pp. 1155 e ss.

BACCAGLINI L., *Litisconsorzio necessario e solidarietà tributaria: corsi e ricorsi storici*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 778 e ss.

BARBONE L. – ZOPPINI A., *Accordi di consolidamento tra diritto civile e diritto tributario*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1335 e ss.;

BARBONE L., *I nuovi criteri di coordinamento tra la tassazione della società con quella dei soci*, in R. LUPI R. (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, Milano, 2004, pp. 127 e ss.

BARDI S., *Solidarietà tributaria dei coniugi e notifica degli accertamenti in caso di dichiarazione dei redditi congiunta*, in *Dir. Prat. Trib.*, II, 1998, pp. 1408 e ss.

BASILAVECCHIA M., *Presupposti ed effetti della sanzionabilità dell'elusione*, in *L'abuso del diritto tra "diritto e abuso"*, Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012, pp. 49 e ss.

BASILAVECCHIA M., *Tassazione di gruppo e processo: la visione dell'Agenzia delle Entrate*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2835 e ss.

BASILAVECCHIA M., *Riflessi processuali del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3080 e ss.

BASILAVECCHIA M., *L'accertamento unitario trova un assetto stabile*, in *Corr. Trib.*, 2008, pp. 2271 e ss.

BASILAVECCHIA M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. Disc. Priv. - Sez. Comm.*, XV, Torino, 1998, pp. 67 e ss.

BASILAVECCHIA M., *Ruolo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, XLI, pp. 178 e ss.

BASILAVECCHIA M., *Riscossione delle imposte*, in *Enc. Dir.*, XL, pp. 1179 e ss.

BASSIERE A. – J. A. BORRAT J.A., *France*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 271 e ss.

BATISTONI FERRARA F., *Le deleghe per l'emanazione di disposizioni di attuazione con decreto ministeriale di natura non regolamentare*, in L. PERRONE – C. BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 553 e ss.

BATISTONI FERRARA F., *Una nuova fonte di produzione normativa: i decreti ministeriali non aventi natura regolamentare*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pp. 1123 e ss.

BATISTONI FERRARA F., *Il nuovo sistema sanzionatorio: principi generali (legalità, favor rei, imputabilità, colpevolezza, cause di non punibilità)*, in *Il Fisco*, 1999, pp. 11354 e ss.

BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Roma, 1988, agg. II.

BEGHIN M., *art. 40-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, II, pp. 254-256.

BEGHIN M., *Il consolidato nazionale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pp. 557 e ss.

BEGHIN M., *La revisione del bilancio nella disciplina del “consolidato mondiale”*: profili funzionali e aspetti problematici della bozza di testo unico predisposta dal Ministero dell'economia e delle finanze, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pp. 579 e ss.

BEGHIN M., *Note minime a proposito dell'interpello “obbligatorio” nella disciplina del c.d. “consolidato mondiale”*, in *Boll. Trib.*, 2003, pp. 1285 e ss.

BEGHIN M., *Le opportunità del consolidato nazionale nella nuova imposta sulle società*, in *Corr. Trib.*, 2003, pag. 2280 e ss.

BEGHIN M., *La tassazione dei “gruppi” nel disegno di legge delega di riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, pp. 857 e ss.

BELLE' B., *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002.

BERNARDO M. – SEPIO G., *Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2187 e ss.

BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965.

BETUNIO A. – MOLINARO G., *L'iter accertativo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 3902 e ss.

BIANCHI L., *La solidarietà tributaria tra nuovi orientamenti della Cassazione e antichi problemi sostanziali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, I, pp. 365 e ss.;

BORRAT J.A. – BASSIERE A., *France*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 271 e ss.

BURELLI S., *Spunti di riflessione su erronea imputazione dei costi ed accertamento del reddito nel consolidato nazionale tra principio di*

inerenza, divieto di doppia imposizione ed effettività della capacità contributiva, 2011, II, pp. 254 e ss.

BURELLI S., *Art. 120*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010, III.

BURELLI S., *Art. 127*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010, III.

BURELLI S., *Art. 130*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010, III.

BURELLI S., *art. 134*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010., III.

BURELLI S., *Art. 136*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2010., III.

BURELLI S., *Consolidato nazionale e frammenti di autonomia privata nella determinazione della fattispecie imponibile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, pp. 265 e ss.

CAPOLUPO S., *Consolidato nazionale. La nuova disciplina dell'accertamento*, in *Il Fisco*, 2010, pp. 4821 e ss.

CAPOZZI V., *Il consolidato mondiale*, in L. BUCCI L. – V. CAPOZZI V. – GALLUCCI M., *La disciplina IRES dei gruppi di società*, Milano, 2006, pp. 123 e ss.;

CARACCIOLI, I. *Operazione di trasformazione di interessi in dividendi: profili penal-tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, III, pp. 298 e ss.

CARINCI A., *Elusione tributaria, abuso del diritto e applicazione delle sanzioni amministrative*, in *Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012*, pp. 55 e ss.

CARINCI A. – SANO' C., *La cassazione conferma l'estensione della responsabilità solidale tra coniugi all'imposta dovuta a seguito di accertamento (ed anche se relativa a proventi di fonte illecita)*, in *Famiglia e diritto*, 2009, pp. 557 e ss.

CARNELUTTI F., *Contratto e diritto pubblico*, in *Riv. Dir. Pubbl.*, 1929, I, pag. 665.

CARPENTIERI C., *La compensazione intragruppo dei crediti fiscali come legittimo riconoscimento giuridico del gruppo societario*, in *Rass. Trib.*, 2001, pp. 409 e ss.

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2004.

CASTALDI L., in AA.VV., *Art. 14, Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, pp. 168 e ss.

CERIANA E., *L'interpello nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2004, pp. 2184 e ss.

CIANI F., *Processo tributario: sospensive endoprocessuali effettive e auspiccate*, in *Boll. Trib.*, 2011, pp. 738 e ss.

COMASCHI E. – VANZ M.C., *Dal litisconsorzio necessario al perseguimento della giusta imposizione: una pronuncia a sorpresa delle sezioni unite*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, II, pp. 559 e ss.

CONSOLO C., *..e pur si muove! Il giusto riparto fra coobbligati solidali torna (per altra via) al centro del sistema*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 787 e ss.

COPPOLA P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*.

CORSO P., *Adesione all'accertamento: oneri probatori a carico del PM e poteri del giudice penale*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 886 e ss.

CUVA A., *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007.

D'ABRUZZO G., *Unitarietà dell'accertamento e responsabilità d'imposta nel consolidato fiscale*, in *Boll. Trib.*, 2010, pp. 1961 e ss.

D'ABRUZZO G., *La stabile organizzazione di società non residente nella disciplina del consolidato fiscale nazionale*, in *Boll. Trib.*, 2005, pp. 581 e ss.

D'AYALA VALVA F., *Sulla necessità di rimedi di sospensione cautelare processual-civilistici per un "giusto" processo tributario*, 2011, pp. 725 e ss.

DAMI F., *Anche se l'avviso di "primo livello" è definitivo la consolidante può ricorrere contro il "secondo livello"*, in *GT*, 2012, pp. 809 e ss.

DAMI F., *Razionalizzata la disciplina dell'accertamento consolidato*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2681 e ss.

DAMI F., *I rapporti di gruppo nel diritto tributario*, Milano, 2011.

DAMI F., *Gruppi di imprese (dir. trib.)*, in *Enc. Giur.*

DE FRANCO A., *Il diritto al riconoscimento delle perdite fiscali in sede amministrativa*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 3157 e ss.

DE VRIES R.J., *Netherlands*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 461 e ss.

DELLA VALLE E., *L'intervento ed il litisconsorzio*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Padova, 2008, pp. 306 e ss.

DENARO M., *L'incerta perseguibilità del reato tributario successivamente alla riduzione della pretesa tributaria derivante dall'accertamento con adesione*, in *Boll. Trib.*, 2012, pp. 477 e ss.

DI FELICE C. – SIMONELLI E.M., *La regolamentazione dei rapporti tra le società aderenti al consolidato nazionale: il contratto di consolidamento*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2004, pp. 1199 e ss.

DI PIETRO A., *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria in Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), Padova, 1994, II, pp. 619 e ss.

DI SIENA M., *I reati dichiarativi ed il consolidato fiscale. Problema sulla competenza per territorio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, II, pp. 302 e ss.

DI SIENA M., *Profili penal-tributari del consolidato fiscale nazionale alla luce dell'art. 40-bis DPR n. 600/1973*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, III, pp. 161 e ss.

DI SIENA M., *Il consolidato fiscale*, Milano, 2004.

DOLCE R., *Accertamenti da consolidato fiscale. Problematiche processuali emergenti*, in *Il Fisco*, 2010, pp. 1183 e ss.

DOLFIN, N., *La questione della tutela cautelare del contribuente in pendenza di giudizio di cassazione*, in *Boll. Trib.*, 2011, pp. 732 e ss.

DONEDDU G., *La possibile limitazione della responsabilità da direzione e coordinamento: i vantaggi compensativi*, in *Il nuovo diritto delle società*, 2010, pp. 28 e ss.

DUNCAN MACRAE C., *Singapore*, in *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 569 e ss.

FABRI A., *Il ruolo straordinario e l'obbligo di motivazione*, in *GT*, 2012, pp. 359 e ss.

FALSITTA G., *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, pp. 174 e ss.

FALSITTA G., *Post scriptum: i divergenti concetti di capacità contributiva nella giurisprudenza della Cassazione e della Consulta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, II, pp. 185 e ss.

FANTOZZI A., *Postilla*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 539-543.

FANTOZZI A., *La nuova disciplina IRES: i rapporti di gruppo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 489 e ss.

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), Padova, 1994, II, spec. pp. 453 e ss.

FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.

FAZZINI E., *La tutela giurisdizionale contro le risposte negative agli interpelli*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2012, pp. 198 e ss.).

FEDELE A., *La nuova disciplina Ires: i rapporti fra soci e società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 465 e ss.

FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, pp. 896 e ss.

FERLAZZO NATOLI L., *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, pp. 224 e ss.

FICARI V., *Gruppo di imprese e consolidato fiscale all'indomani della riforma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2005, pp. 1587 e ss.

FICARI V., *Reddito di impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004.

FICARI V., *Liquidazione congiunta dell'IVA ex art. 73 del D.P.R. n. 633 e rilevanza tributaria del gruppo di società*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, pp. 151 e ss.

FORMENTIN M., *La responsabilità solidale tra coniugi in caso di dichiarazione congiunta non può estendersi all'imposta risultante da accertamento in rettifica, in quanto debito sopraggiunto, non conoscibile ex ante*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2011 pp. 970 e ss.

FRANSONI G. (a cura di), *Finanziaria 2008: saggi e commenti*, Milano, 2008.

FRANSONI G., *Osservazioni in tema di responsabilità e rivalsa nella disciplina del consolidato nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 515 e ss.

FRANSONI G., *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, pp. 119 e ss.

FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale ed accertamento con adesione*, in *Rass. Trib.*, 2000, pp. 1803 e ss.

FRASCA R., *Intorno al litisconsorzio necessario nel processo tributario (riflessioni a margine della sentenza delle Sezioni Unite n. 1052/2007 con riguardo alle controversie sulla imputazione al socio di società di persone del reddito della società)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, II, pp. 84 e ss.;

FURUSETH F., *Can procedural rules create obstacles to fundamental freedoms in European law?*, in *Intertax*, 2007, pp. 256 e ss.

GAFFURI G., *Il procedimento e gli atti di accertamento nel consolidato fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3068 e ss.

GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, in *Rass. Trib.*, 2004, pp. 488 e ss.

GAFFURI G., *Concordato tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Com.*, Torino, 1988, III.

GALLO F., *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rass. Trib.*, 1994, pp. 1205 e ss.;

GALLO F., *Ancora sul neo concordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. Trib.*, 1994, pp. 1484 e ss.;

GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, pp. 435 e ss.

GALLO F., *I gruppi d'impresa e il fisco*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1999, I, pp. 577 e ss.

GALLO F., *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, pp. 345 e ss.

GARBARINO C., *Rapporti dei perimetri di consolidamento fiscale con altri perimetri infragruppo*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 640 e ss.

GATTO C., *I Gruppi di imprese di fronte alla fiscalità*, in G. TREMONTI (a cura di), *La fiscalità industriale. Strategie fiscali e gruppi di società in Italia*, Bologna, 1988, pp. 77 e ss.

GHISELLI F., *L'interpello nella disciplina del consolidato mondiale: alcune riflessioni*, in *Boll. Trib.*, 2004, pp. 174 e ss.

GIANNI F., *L'invalidità delle deliberazioni del consiglio di amministrazione*, relazione al Convegno "Consiglio di Amministrazione e Comitati Interni" (Milano, 11-12 febbraio 2010).

GIANNINI A., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956.

GIOVANNINI A., *Riscossione straordinaria e misure cautelari*, in *Giur. it.*, 2012, pp. 979 e ss.

GIOVANNINI A., *Personalità dell'imposizione e consolidato nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, pp. 645 e ss.

GIOVANNINI A., *Gruppo di società e capacità contributiva*, in L. PERRONE – C. BERLIRI, *Diritto tributario e corte costituzionale*, Napoli, 2006, pp. 213 e ss.

GIOVANNINI A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.

GLENDI C., *Notifica degli atti "impoesattivi" e tutela cautelare ad essi correlata*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, I, pp. 481 e ss.

GLENDI C., *Sulla sospensione della riscossione dei tributi in pendenza di ricorso per cassazione*, in *GT*, 2011, pp. 75 e ss.

GLENDI C., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2401 e ss.

GLENDI C., *La nuova disciplina delle ipoteche e dei sequestri conservativi attivati dagli enti impositori*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 1337 e ss.

GLENDI C., *le SS.UU. della Suprema Corte s'immergono ancora nel gorgo del litisconsorzio necessario*, in *GT*, 2008, pp. 933 e ss.

GLENDI C., *Le SS.UU. della Suprema Corte officiano i "funerali" della solidarietà tributaria*, in *GT*, 2007, pp. 189 e ss.

GRANDINETTI M., *L'Iva di gruppo tra esigenze di armonizzazione europea e profili di diritto interno*, in *Rass. Trib.*, 2012, pp. 858 e ss.

GRIZIOTTI B., *Natura ed effetti dell'accertamento e del concordato. Impugnabilità e termini*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1938, II, pp. 283-292.

GUICCIARDI E., *Le transazioni degli enti pubblici*, in *Arch. Dir. Pubbl.*, 1936, pag. 73.

GUIDARA A., *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *Giur. Trib.*, 2012, pp. 657 e ss.

HAUGE B., *Norway*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 511 e ss.

IAVAGNILIO M., *La natura bilaterale sostanziale e procedimentale del consolidato nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, I, pp. 45 e ss.

IAVAGNILIO M., *Consolidato fiscale "domestico" e liquidazione dell'IVA di gruppo*, in *Corr. Trib.*, 2003, pp. 2031 e ss.

IZZO B. – MIELE L., *il nuovo regime delle perdite nel consolidato, nella trasparenza e nelle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2819 e ss.

KOMAMIYA F., *Japan*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 393 e ss.

LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze e interferenze*, in *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*, pp. 153 e ss.

G. LENZI – D. STEVANATO – R. LUPI, *Le perdite di consociate estere nell'IRES: il consolidato mondiale e il principio "all in, all out"*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 71 e ss.

LEO M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 2011.

LOVISOLO A., *Gli accertamenti "impo-esattivi", la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il 1° grado di giudizio*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, pp. 85 e ss.

LOVISOLO A., *Gruppo di imprese e imposizione tributaria*, Padova, 1985.

LUPI R. – TOMASSINI A. – STEVANATO D., *I complicati riflessi accertativi del "consolidato fiscale"*, in *Dial. Trib.*, 2010, pp. 45 e ss.

LUPI R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008.

LUPI R., *Le linee strutturali della riforma nel contesto della tassazione delle imprese*, in ID. (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale. Linee strutturali e riflessi applicativi*, Milano, 2004, pp. 1 e ss.

LUPI R. – TOMASSINI A. – TOSI L., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 489 e ss.

R. LUPI – D. STEVANATO – G. LENZI, *Le perdite di consociate estere nell'IRES: il consolidato mondiale e il principio "all in, all out"*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 71 e ss.

LUPI R., *Interrogativi in tema di responsabilità solidale, destinatario dei controlli e trasferimenti in neutralità*, in ID (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale. Linee strutturali e riflessi applicativi*, Milano, 2004, pp. 46 e ss.

LUPI R., *Prime considerazioni sul nuovo regime del concordato fiscale*, in *Rass. Trib.*, 1997, pp. 793 e ss.

MAFFEZZONI M., *Difetto di motivazione dell'accertamento di valore e preclusione della decisione sostitutiva della commissione tributaria*, in *Boll. Trib.*, 1983, pag. 1289.

MAGNANI C., *Attività istruttoria e accertamento nel consolidato nazionale*, in *Tributimpresa*, 2004.

MAGNANI C., *Dichiarazione tributaria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, IV.

MANERA M., *Le partecipazioni e il consolidato fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2003, I, spec. pp. 267 e ss.

MAISTO G., *Profili internazionalistici dell'imposizione delle imprese nella delega per la riforma tributaria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, I, pp. 703 e ss.

MARCHESELLI A., *Plurisoggettività tributaria, procedimento e processo*, in *GT*, 2007, pp. 1063 e ss.;

MARCHESELLI A., *Legittima la notifica dell'accertamento in rettifica nei confronti del solo marito*, in *Corr. Trib.*, 2003, pp. 1650 e ss.

MARELLO E., *Dichiarazione congiunta dei redditi dei coniugi: disagi interpretativi*, in *Famiglia e diritto*, 2003, pp. 140 e ss.

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

MENCHINI S., *Art. 47*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, pp. 469 e ss.

MARINO G., *Contributo allo studio dei rapporti di gruppo attraverso le relazioni di controllo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 545 e ss.

MARONGIU G., *La responsabilità per i tributi nel consolidato fiscale nazionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, pp. 501 e ss.

MARONGIU G., *La responsabilità per i tributi e per le sanzioni nel consolidato fiscale nazionale*, in *Tributimpresa*, 2004, pp. 31 e ss.

MARONGIU P., *Il consolidato fiscale nazionale tra norme di attuazione, prassi e decreto attuativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, pp. 585 e ss.

MAROGIU P., *L'istituto del consolidato fiscale nell'esperienza tedesca dell'Organschaft*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, IV, pp. 193 e ss.

MASUI Y., *General Report*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 21 e ss.

MAYR S., *Il nuovo limite di deducibilità degli interessi passivi nell'ambito del consolidato fiscale (nazionale e mondiale)*, in *Boll. Trib.*, 2008, pp. 298 e ss.

MAYR S., *La disciplina del credito d'imposta per i redditi esteri – parte III*, in *Boll. Trib.*, 2007, pp. 1253 e ss.

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

MEREU A., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: rilevanza penale o mera mancanza di una explicatio terminorum?*, in *Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012*, pp. 161 e ss.

MICCINESI M., *La fiscalità del gruppo di imprese multinazionale dopo la riforma dell'IRES: alcune riflessioni*, in *Giur. Imp.*, 2005, fasc. 5.

MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999.

MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XIV.

MICHELI G.A., *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1977, I, pp. 419 e ss.

MICHELSEN A., *General Report*, in IFA, *Tax treatment of corporate losses, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 83.a, L'Aja, 1998, pp. 21 e ss.

MICHELUTTI R. – PRAMPOLINI A., *Il requisito del controllo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, pp. 889 e ss.

MIELE L. – IZZO B., *il nuovo regime delle perdite nel consolidato, nella trasparenza e nelle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2819 e ss.

MOLINARO G. - BETUNIO A., *L'iter accertativo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 3902 e ss.

MONTALENTI P., *Operazioni intragruppo e vantaggi compensativi: l'evoluzione giurisprudenziale*, in *Giur. Comm.*, 1999, 2318 e ss.

MONTALENTI P. , *Conflitto di interesse nei gruppi di società e teoria dei vantaggi compensativi*, in *Giur. Comm.*, 1995.

MORATTI S., *Il consolidato fiscale: profili problematici in tema di accertamento e processo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2011, II, pp. 17 e ss.

MORATTI S., *Il consolidato nazionale: profili di diritto comparato*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2008, I, pp. 278 e ss.

MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

MOSCATELLI M.T., *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, pp. 258 e ss.

NARDELLI M., *Le interferenze tra l'accertamento penale e quello tributario*, in *GT*, 2012, pp. 287 e ss.

NARDELLI M., *La Corte di Cassazione ammette la sospensione della sentenza d'appello nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2012, pp. 1483 e ss.

NUSSI M., *A proposito di accertamento unitario del reddito delle società di persone e litisconsorzio necessario (verso un processo tributario sulle questioni?)*, in *GT*, 2008, 758 e ss.

O'DONNELL P. – SPENCE K., *Australia*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 121 e ss.

ONIDA P., *Economia d'Azienda*, Torino, 1986.

PACITTO P., *I patti di consolidamento*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pp. 673 e ss.

PADOVANI F., *Consolidato fiscale nazionale: riflessioni in tema di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, pp. 1208 e ss.

PAGLIARO A. – ALLORIO E., *Concordato Tributario*, in *Nss. Dig. It.*, Torino, 1959, III.

PARLATO A., *Il responsabile ed il sostituto di imposta*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), Padova, 1994, II, pp. 393 e ss.

PAPARELLA F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008.

PEDROTTI F., *Trattamento ai fini dell'imposta di registro delle somme trasferite in contropartita di vantaggi fiscali ricevuti nell'ambito del consolidato fiscale domestico*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, pp. 561 e ss.

PISANI MASSORMILE A., *Invalidità delle delibere consiliari*, in *Il nuovo diritto delle società* (diretto da P. ABBADESSA e G.B. PORTALE), Torino, 2006, II, pp. 515 e ss.

PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007.

PISTOLESI F., *Le parti nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, I, pp. 268 e ss.

PISTOLESI F., *Art. 22 D.l.vo. 472/1997*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 2004, pp. 498 e ss.

PODDIGHE A., *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010.

PRAMPOLINI A. – MICHELUTTI R., *Il requisito del controllo nel consolidato fiscale nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, III, pp. 889 e ss.

PUGLIESE A., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.

PUOTI G. – SELICATO P., *Concordato Tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2001, VII.

PUOTI G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1969, I, pp. 317 e ss.

QUARTA O., *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1917.

RAGUCCI G., *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. it.*, 2010, pp. 2447 e ss.

RAGUCCI G., *Il litisconsorzio necessario nelle impugnazioni degli accertamenti dei redditi prodotti in forma associata*, in *Giur. it.*, 2008, pp. 2353 e ss.

RAGUCCI G., *Il rapporto della stabile organizzazione con le partecipazioni in società controllate quale requisito del consolidato nazionale*, in *Tributimpresa*, 2005, pp. 5 e ss.

RANDAZZO F., *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, in *GT*, 2010, pp. 848 e ss.

RANDAZZO F., *Litisconsorzio necessario fra condebitori d'imposta sugli atti di divisione*, in *Corr. Trib.*, 2007, pp. 1002 e ss.

RANTA-LASSILA H., *Finland*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 257 e ss.

RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012.

RASI F., *Litisconsorzio necessario e "trasparenze" fiscali: soluzioni attuali e prospettive future*, in *Gius. Trib.*, 2009, pp. 15 e ss.

RICCI C., *La tassazione consolidata dei gruppi di società*, Bari, 2010.

RINALDI R., *Art. 36-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, II.

RINALDI R., *Art. 36-ter*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, II.

ROMANO C., *Il ruling internazionale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pp. 991 e ss.

RUPAL Y., *United Kingdom*, in IFA, in *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 685 e ss.

RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, 595 e ss.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario: il processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, Milano, 2005, spec. pp. 59 e ss.

RUSSO P., *I soggetti passivi dell'IRES e la determinazione dell'imponibile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 313 e ss.

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1965.

SALVINI L., *A margine della sentenza Dolce&Gabbana: la costituzione di parte civile dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012*, pp. 219 e ss.

SALVINI L., *Atto di accertamento "unico" per la notifica dei redditi dei soggetti aderenti al consolidato*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2824 e ss.

SALVINI L., *Accertamento, adesione e altre forme di definizione nel consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3073 e ss.

SALVINI L., *La tassazione per trasparenza*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 1552. e ss.

SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, pp. 13 e ss.

SALVINI L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv. - Sez. Comm.*, XV, Torino, 1998, pp. 30 e ss.

SAMMARTINO S., *La dichiarazione d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. AMATUCCI), Padova, 2004, III, pag. 3 e ss.

SANO' C. – CARINCI A., *La cassazione conferma l'estensione della responsabilità solidale tra coniugi all'imposta dovuta a seguito di accertamento (ed anche se relativa a proventi di fonte illecita)*, in *Famiglia e diritto*, 2009, pp. 557 e ss.

SBISA' G., *Responsabilità della capogruppo e vantaggi compensativi*, in *Contratto e impresa*, 2003, pp. 591 e ss.

SCANU G., *Accertamento con adesione e computo della soglia di punibilità*, in *Riv. Dir. Trib.*, II, 2012, pp. 532 e ss.

SELICATO P. – PUOTI G., *Concordato Tributario*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2001, VII.

SEPIO G., *Effetti dell'introduzione dell'atto unico nell'accertamento del consolidato nazionale*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 1088 e ss.

SEPIO G. – BERNARDO M., *Accertamento del consolidato tra unicità dell'atto e pluralità di soggetti*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2187 e ss.

SEPIO G., *Solidarietà tributaria e pluralità di parti nel processo tributario tra litisconsorzio necessario e riunione dei ricorsi*, in *GT*, 2007, pp. 1059 e ss.

SPENCE K. – O' DONNEL P., *Australia*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 121 e ss.

SIMONELLI E.M. – DI FELICE C., *La regolamentazione dei rapporti tra le società aderenti al consolidato nazionale: il contratto di consolidamento*, in *Riv. Dott. Comm.*, 2004, p. 1199 E ss.

SPARAGNA G.T., *United States*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 711 e ss.

STANCATI G. – STEVANATO D., *I presunti requisiti "aggiuntivi" richiesti alla stabile organizzazione di società estera per svolgere il ruolo di controllante nel consolidato nazionale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1085 e ss.

STANCATI G., *Il consolidato mondiale*, in F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007, pp. 879 e ss.

STEVANATO D. – TOMASSINI A. – LUPI R., *I complicati riflessi accertativi del "consolidato fiscale"*, in *Dial. Trib.*, 2010, pp. 45 e ss.

STEVANATO D. – STANCATI G., *I presunti requisiti "aggiuntivi" richiesti alla stabile organizzazione di società estera per svolgere il ruolo di controllante nel consolidato nazionale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1085 e ss.

D. STEVANATO – G. LENZI – R. LUPI, *Le perdite di consociate estere nell'IRES: il consolidato mondiale e il principio "all in, all out"*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 71 e ss.

STEVANATO D. , *Il consolidato fiscale nazionale*, in LUPI R. (a cura di), *La tassazione delle società nella riforma fiscale*, cit., Milano, 2004, pp. 11 e ss.

STEVANATO D., *Il consolidato fiscale nella delega per la riforma tributaria: profili problematici e prospettive di attuazione*, *Rass. Trib.*, 2002, pp. 1187 e ss.

STIPO M., *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico*, in *Rass. Trib.*, 1998, pp. 1262 e ss.

STIZZA P., *L'obbligo del contraddittorio in caso di contestazione di operazioni abusive*, in *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*, Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012, pp. 235 e ss.

TABELLINI P. M., *Gruppi di società nel diritto tributario*, in *Dig. Sez. Comm.*, VI, Torino, 1991.

TABELLINI P.M., *I gruppi quali nuovi soggetti passivi dell'Irpeg*, in *AA.VV., Il reddito di impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, pp. 677 e ss.

TESAURO F., *L'abuso nel diritto tributario italiano*, in *L'abuso del diritto: tra "diritto" e "abuso"*, Atti del Convegno di Macerata 29-30 giugno 2012, pp. 247 e ss.

TINELLI G., *Il "bilancio" consolidato fiscale nazionale nella disciplina dell'IRES*, in PAPARELLA F. (a cura di), *La riforma del regime fiscale delle imprese: lo stato di attuazione e le prime esperienze concrete: atti del convegno di Lecce del 25 giugno 2004*, Milano, 2006, pp. 113 e ss.

TOMASSINI A. – STEVANATO D. – LUPI R., *I complicati riflessi accertativi del "consolidato fiscale"*, in *Dial. Trib.*, 2010, pp. 45 e ss.

TOMASSINI A., *La responsabilità per imposte e sanzioni nel consolidato nazionale nella dinamica del procedimento di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2008, pp. 375 e ss.

TOMASSINI A. – R. LUPI – TOSI L., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 489 e ss.

TOSI L. – TOMASSINI A. – LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2004, pp. 489 e ss.

TOSI L., *Profili soggettivi della disciplina delle sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, pp. 1328 e ss.

TREMONTE G., *Gruppi di società: i vincoli e le architetture fiscali*, in ID. (a cura di), *La fiscalità industriale*, Bologna, 1988, pp. 17 e ss.

TREMONTI G., *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, pp. 278 e ss.

TRETTEL S., *Lo scomputo delle perdite in ipotesi di accertamento a carico della "fiscal unit"*, in *Corr. Trib.*, 2011, pp. 2829 e ss.

TRETTEL S., *I possibili scenari della compensazione delle perdite nel consolidato*, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 3819 e ss.

UCKMAR V., *"Gruppi" e disciplina fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, pp. 3 e ss.;

VANZ M.C. – COMASCHI E., *Dal litisconsorzio necessario al perseguimento della giusta imposizione: una pronuncia a sorpresa delle sezioni unite*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, II, pp. 559 e ss.

VERSIGLIONI M., *Art. 9-bis*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, III, pp. 467-468.

VERSIGLIONI M., *Art. 127*, in G. TINELLI (a cura di), *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, II pp. 1172 e ss.

VERSIGLIONI M., *Indeterminazione e determinabilità della soggettività passiva del "consolidato nazionale"*, *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pp. 389 e ss.

WIMAN B., *Sweden*, in IFA, *Group taxation, Cahiers de droit fiscal international*, Vol. 89.b, L'Aja, 2004, pp. 633 e ss.

ZANETTI F., *L'unicità dell'accertamento e del reddito (e del rapporto tributario sostanziale) nelle società di persone*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, II, pp. 25 e ss.

ZIZZO G., *Imposta sul reddito delle società*, in *Dig. Sez. Comm.*, Agg. III, pp. 418 e ss.

ZIZZO G., *Osservazioni in tema di consolidato nazionale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, pp. 929 e ss.

ZOPPINI A. – BARBONE L., *Accordi di consolidamento tra diritto civile e diritto tributario*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2004, pp. 1335 e ss.