

Scomputo delle perdite nell'ambito dell'attività di accertamento - Riduzione in dichiarazione delle perdite utilizzate

1. Premessa

L'articolo 25 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano per la prima volta il computo in diminuzione delle perdite nei procedimenti di accertamento e, segnatamente:

- il quarto comma nell'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (d'ora in poi d.P.R. n. 600 del 1973), che disciplina il computo in diminuzione delle perdite nell'ambito del procedimento di accertamento ordinario;
- il comma 1-ter nell'articolo 7 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 (d'ora in poi d.lgs. n. 218 del 1997), riguardante il computo in diminuzione delle perdite nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione;
- il comma 3-bis nell'articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, ove si prevede la riduzione in dichiarazione delle perdite scomutate in accertamento.

In particolare, l'articolo 42, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, fatte salve le disposizioni destinate ai soggetti aderenti al consolidato di cui all'articolo 40-bis dello stesso decreto, prevede:

- per le perdite di periodo, lo scomputo "automatico" da parte dell'ufficio competente all'emanazione dell'avviso di accertamento con il quale si rettifica la perdita di periodo;
- per le perdite pregresse, lo scomputo dal maggior reddito accertato solo su richiesta del contribuente, dopo l'eventuale scomputo delle perdite di periodo.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 aprile 2016 (nel seguito "Provvedimento dell'8 aprile 2016"), emanato in attuazione dell'articolo 25, comma 4, del d.lgs. n. 158 del 2015, ha approvato il modello IPEA e le relative istruzioni, prevedendone la

presentazione mediante trasmissione via PEC all'indirizzo di posta elettronica certificata dell'ufficio accertatore.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 ottobre 2016 (nel seguito "Provvedimento del 12 ottobre 2016" o anche solo "Provvedimento") ha approvato un nuovo Modello IPEA (nel seguito anche solo "Modello" o "IPEA"), attualmente in uso e da presentare all'Agenzia delle entrate esclusivamente in via telematica, sostituendo quello approvato con il Provvedimento dell'8 aprile 2016. Inoltre, come già nel precedente provvedimento, sono individuati l'ambito di applicazione, i contenuti, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite pregresse da parte del contribuente e sono indicati gli adempimenti che l'ufficio competente è tenuto a effettuare a seguito della presentazione dell'istanza.

Il medesimo articolo 25 ha introdotto altresì nell'articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 il comma 3-bis, ove si prevede la riduzione in dichiarazione delle perdite computate in diminuzione in accertamento sia in caso di scomputo automatico delle perdite di periodo sia nelle ipotesi di computo in diminuzione di quelle pregresse a seguito di presentazione del Modello IPEA o di trasmissione, con riferimento all'atto unico, del Modello IPEC da parte dei soggetti aderenti al consolidato nazionale.

Il nuovo procedimento di scomputo è applicabile con decorrenza dal 1° gennaio 2016 con riferimento ai periodi di imposta per i quali, alla predetta data, erano ancora pendenti i termini per l'accertamento.

2. Lo scomputo automatico delle perdite di periodo

Ai sensi del quarto comma dell'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 7, comma 1-ter, del d. lgs. n. 218 del 1997 le perdite di periodo sono scomputate in "automatico" e con priorità rispetto alle perdite pregresse, dall'ufficio competente all'emanazione dell'avviso di accertamento o in sede di adesione.

Tale previsione mira a ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta. In tale ipotesi, infatti, il maggior reddito accertato dall'amministrazione finanziaria, qualora fosse stato dichiarato ab origine, sarebbe confluito nell'imponibile e avrebbe trovato, quindi, prioritaria compensazione con l'eccedenza negativa di periodo realizzata e, solo per l'eventuale quota residua, con le perdite pregresse.

Lo scomputo automatico delle perdite di periodo si traduce, nella prassi operativa, in un disconoscimento della perdita. Infatti, tale modalità di scomputo attualmente è già operata mediante la rettifica del quantum dichiarato dal contribuente, che può consistere nell'accertamento sia di una minor perdita che di un maggior reddito. In entrambi i casi la

3.1. Le perdite oggetto dell'istanza

Il Provvedimento ha specificato, nel dettaglio, quali perdite possono essere richieste in diminuzione dai maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche operate.

In particolare, al punto 2.3. del Provvedimento è precisato che possono essere richieste in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le perdite pregresse ossia le perdite maturate anteriormente al periodo di imposta oggetto di rettifica e ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR.

Non rilevano, pertanto, le perdite eventualmente realizzate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica. Per quanto riguarda le perdite pregresse occorre far riferimento a quelle che hanno trovato esposizione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta oggetto di rettifica, in quanto ancora utilizzabili ai sensi dell'articolo 8 e 84 del TUIR.

Per quanto concerne le perdite soggette a scadenza, di cui all'articolo 8, comma 3, e all'articolo 101, comma 6, del TUIR, sono considerate utilizzabili anche quelle perdite per le quali il periodo d'imposta oggetto di rettifica rappresenti l'ultimo periodo di utilizzabilità delle stesse, non assumendo alcuna rilevanza il fatto che dette perdite risultino non più riportabili nei periodi successivi a quello oggetto di rettifica.

Ad esempio, in relazione agli avvisi di accertamento relativi al periodo d'imposta 2012, possono essere richieste con il Modello IPEA le perdite maturate nei periodi d'imposta antecedenti al 2012, fino a quelle per le quali il periodo d'imposta 2012 rappresenti l'ultimo periodo di utilizzabilità.

In tal senso si è già espressa la circolare 6 giugno 2011, n. 27 in relazione allo scomputo delle perdite richieste con il Modello IPEC per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, con riferimento alle perdite di cui all'articolo 84 del TUIR pro tempore vigente, che prevedeva che le stesse fossero ordinariamente soggette a scadenza.

Il richiamato punto 2.2. del Provvedimento stabilisce, altresì, che le perdite pregresse che possono essere chieste in diminuzione sono quelle non utilizzate alla data di presentazione del Modello. Pertanto, al fine di individuare l'esatto ammontare delle perdite scomputabili, occorre sottrarre dalle perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica, quelle utilizzate successivamente fino alla data di presentazione della predetta istanza.

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

i. le perdite scomputate, ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, nelle dichiarazioni dei redditi presentate dal contribuente relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica;

ii. le perdite rettificcate o scomputate dagli uffici a seguito di precedenti atti impositivi.

3.2. La presentazione dell'IPEA

Il Modello è presentato esclusivamente per via telematica[1] direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline in relazione ai requisiti posseduti per la presentazione delle dichiarazioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell'articolo 3 del predetto decreto.

È fatto comunque obbligo, ai soggetti incaricati della trasmissione telematica, di rilasciare al soggetto interessato un esemplare del Modello predisposto in formato elettronico, nonché copia dell'attestazione dell'avvenuto ricevimento del Modello da parte dell'Agenzia delle entrate. Tale attestazione costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

Si considera validamente presentata l'istanza trasmessa all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'ufficio competente mediante il modello approvato con il Provvedimento dell'8 aprile 2016, fino al sessantesimo giorno successivo alla data di pubblicazione del Provvedimento del 12 ottobre 2016.

A regime, il Modello IPEA è validamente presentato esclusivamente se trasmesso per via telematica.

Per quanto riguarda i termini di presentazione dell'istanza de qua, gli stessi sono distintamente individuati nel Provvedimento e nelle istruzioni del Modello, a seconda dell'ipotesi per la quale si chiede l'utilizzo in diminuzione delle perdite. In particolare, il Modello IPEA è presentato dal contribuente nei seguenti termini:

- entro il termine per la proposizione del ricorso, nell'ipotesi di notifica dell'avviso di accertamento di cui all'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973. Si precisa che il contribuente può presentare il Modello anche successivamente alla presentazione dell'istanza di adesione presentata ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997 ma, comunque, non oltre il termine per la proposizione del ricorso, tenuto conto anche del periodo di sospensione previsto dal comma 3 del citato articolo 6;
- nel corso del contraddittorio instaurato con l'ufficio, nell'ipotesi di accertamento con adesione ai sensi degli articoli 5, comma 1, e 6, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997.

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

3.3. Il modello per l'istanza

Il Modello IPEA è composto dal frontespizio, in cui devono essere riportati gli estremi dell'atto contenente la pretesa fiscale (avviso di accertamento, invito a comparire o processo verbale di constatazione) e i dati identificativi del soggetto interessato, e dal quadro US per l'indicazione dei dati relativi alle perdite disponibili e di cui si chiede l'utilizzo a scapito del maggior imponibile accertato/definito.

In particolare, nel quadro US le perdite sono distinte per natura in:

- perdite utilizzabili in misura limitata, nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato, ma senza limiti temporali, ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR;
- perdite utilizzabili in misura piena e senza limiti temporali, perché realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva, ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR e dell'articolo 8, comma 3, ultimo periodo;
- perdite soggette a scadenza, distinte per periodo di realizzo, quali ad esempio le perdite di cui all'articolo 84 del TUIR vigente fino al 6 luglio 2011[2], le perdite di cui all'articolo 8, comma 3, primo e secondo periodo, del TUIR, le perdite di cui all'articolo 101, comma 6, del TUIR.

Non sussiste alcun vincolo di priorità nella scelta delle perdite da utilizzare in compensazione. Pertanto, qualora il contribuente possieda perdite utilizzabili sia in misura limitata sia in misura piena, lo stesso può liberamente individuare quali richiedere in diminuzione dai maggiori imponibili.

Inoltre, il contribuente deve "ricostruire" la situazione delle perdite pregresse, fornendo un'analitica esposizione nel quadro US:

- i. delle perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica (tenendo conto anche di eventuali rettifiche operate in sede di liquidazione della dichiarazione ex articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973);
- ii. della parte delle suddette perdite utilizzate fino alla data di presentazione del Modello IPEA, secondo le modalità elencate nel punto 2.4. del Provvedimento. Si tratta delle perdite scomutate, ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, nelle dichiarazioni dei redditi presentate dal contribuente relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica e delle perdite rettifiche o scomutate dagli uffici a seguito di precedenti atti impositivi;
- iii. delle perdite disponibili ai presenti fini (pari alla differenza tra l'ammontare delle perdite di cui al punto i. e quelle di cui al punto ii.);
- iv. dell'ammontare delle perdite richieste a scapito del maggiore imponibile.

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

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

Il Provvedimento al punto 5.1. prevede che gli adempimenti conseguenti alla presentazione dell'IPEA sono posti in essere dagli uffici competenti per l'accertamento[3].

Detto riscontro si articola in una serie di controlli consecutivi atti a verificare l'esistenza delle suddette perdite nonché i successivi utilizzi effettuati, sia dal contribuente nelle dichiarazioni dei redditi presentate relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, sia dagli uffici mediante la rettifica o lo scomputo a seguito di precedenti atti impositivi.

In via preliminare, l'ufficio verifica la corrispondenza tra le perdite maturate anteriormente al periodo di imposta oggetto di rettifica e ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso indicate nel Modello IPEA, con quelle riportate nella dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo d'imposta, tenendo conto anche di eventuali rettifiche rispetto a quanto originariamente dichiarato dal contribuente, sia se da questo effettuate (es. dichiarazione integrativa ai sensi dei commi 8 o 8-bis dell'articolo 2 del d.P.R. n. 322 del 1998) sia se operate dall'amministrazione finanziaria (es. liquidazione della dichiarazione ai sensi dell'articolo 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973) ovvero tramite precedenti atti impositivi.

In linea con le indicazioni della circolare n. 27 del 2011, tale controllo si limita ad un mero riscontro "cartolare" circa l'effettiva indicazione delle suddette perdite nella dichiarazione, senza peraltro entrare nel merito in ordine ad ogni valutazione riguardante l'effettiva spettanza, dal punto di vista sostanziale, delle perdite dichiarate.

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

In particolare, l'ufficio riscontra la correttezza dei dati esposti nel Modello IPEA, al fine di individuare l'ammontare delle perdite che non risultano più disponibili, a seguito degli utilizzi di cui al punto 2.4. del Provvedimento.

Si rammenta che il riscontro delle perdite dovrà tenere conto delle ordinarie regole di formazione della base imponibile in relazione alle deduzioni operabili in sede dichiarativa al netto delle perdite pregresse[4].

Riscontrato che le suddette perdite non siano state utilizzate nei periodi d'imposta successivi e fino alla data di presentazione dell'IPEA, l'ufficio scomputa dal maggior reddito accertato/definito le perdite pregresse nel limite del minore tra l'ammontare richiesto con il Modello IPEA e quello delle perdite effettivamente utilizzabili risultante dai controlli sopra descritti.

Qualora sia stato già notificato l'avviso di accertamento, l'ufficio ricalcola l'eventuale maggiore imposta dovuta, i relativi interessi e le sanzioni correlate, commisurate all'imposta ricalcolata a seguito dello scomputo delle perdite.

Come chiarito nella relazione illustrativa, il computo in diminuzione delle perdite pregresse richieste dal contribuente, pertanto, implica la correlata rideterminazione delle sanzioni, in funzione della maggiore imposta calcolata sul reddito imponibile accertato al netto delle perdite riconosciute.

Il punto 2.5. del Provvedimento chiarisce che le perdite richieste in diminuzione mediante la presentazione dell'istanza in argomento, non sono più nella disponibilità del contribuente per la parte effettivamente computata in diminuzione.

Ne consegue che le suddette perdite non potranno più essere usate ad alcun fine dal contribuente; in particolare, le stesse non potranno essere portate in diminuzione del reddito dichiarato, né essere ulteriormente richieste mediante presentazione dell'IPEA.

L'indisponibilità delle perdite richieste con il Modello IPEA è limitata alle perdite di fatto scomputate dai maggiori imponibili accertati/definiti, qualora queste risultino di ammontare inferiore rispetto a quelle richieste tramite l'istanza de qua.

L'indisponibilità per il contribuente delle perdite richieste con l'IPEA sussiste anche nell'ipotesi in cui venga proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento.

4. La presentazione del Modello IPEA e gli adempimenti degli uffici

Come già evidenziato al paragrafo precedente, la struttura deputata alla lavorazione dell'istanza di computo in diminuzione delle perdite IPEA è lo stesso ufficio che emette l'avviso di accertamento (punto 5.1. del Provvedimento).

All'atto della presentazione dell'istanza, esclusivamente per via telematica, l'ufficio verifica, dapprima, l'utilizzabilità delle perdite richieste, con le modalità evidenziate al precedente paragrafo 3.4., e, successivamente, scomputa le stesse dai maggiori imponibili.

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

- 1) notifica dell'avviso di accertamento (sub 4.1.);
- 2) procedimento di accertamento con adesione a seguito di notifica dell'avviso di accertamento (sub 4.2.);
- 3) procedimento di adesione anteriore alla notifica dell'avviso di accertamento (sub 4.3.).

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

- ◆ comunicazione dell'esito del ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, entro sessanta giorni dalla trasmissione telematica del Modello IPEA, se questo è presentato a seguito di notifica di avviso di accertamento (articolo 6 del Provvedimento);
- ◆ predisposizione dell'atto di accertamento con adesione, contenente la determinazione dei maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, se il Modello IPEA è presentato nel corso del contraddittorio instaurato ai sensi dell'articolo 5, comma 1, o dell'articolo 6, comma 1, del d.lgs. n. 218 del 1997, ovvero se lo stesso è presentato, a seguito di notifica di avviso di accertamento, nell'ipotesi di istanza di accertamento con adesione di cui all'articolo 6, comma 2, del medesimo decreto legislativo (articoli 7 e 8 del Provvedimento).

4.1. Il procedimento a seguito di notifica dell'avviso di accertamento

In ipotesi di avvenuta notifica dell'avviso di accertamento di cui all'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, il contribuente può esercitare la facoltà di chiedere il computo in diminuzione delle perdite pregresse dall'imponibile accertato nell'atto stesso.

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

La presentazione del Modello IPEA sospende il predetto termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento per un periodo di sessanta giorni.

L'ufficio competente riscontra l'utilizzabilità delle perdite richieste in diminuzione dal maggior imponibile accertato, con le modalità descritte nel paragrafo 3.4.

In esito al suddetto riscontro, l'ufficio scompota le perdite dall'imponibile accertato e ricalcola l'eventuale maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni correlate. L'ufficio, quindi, comunica l'esito del ricalcolo al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione del Modello IPEA.

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

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

In ogni caso, la presentazione del Modello IPEA a seguito della notifica dell'avviso di accertamento non preclude la possibilità di presentare istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997 (punto 6.6. del Provvedimento). Tale fattispecie è descritta nel sotto-paragrafo successivo.

4.2. Il procedimento di adesione a seguito della notifica dell'avviso di accertamento

A seguito di notifica dell'avviso di accertamento, non preceduto dall'invito a comparire di cui all'articolo 5 del d.lgs. n. 218 del 1997, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione entro i termini previsti per l'impugnazione dell'atto medesimo, ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218 del 1997.

Il procedimento di accertamento con adesione, attivato a seguito della notifica dell'avviso di accertamento, può dar luogo a due distinte ipotesi con riferimento alla presentazione del Modello IPEA:

ipotesi 1 il contribuente presenta il Modello IPEA e, successivamente, presenta istanza di accertamento con adesione;

ipotesi 2 il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione e, nel corso del contraddittorio, presenta il Modello IPEA.

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

Nell'ipotesi 1, il contribuente presenta il Modello IPEA entro il termine di proposizione del ricorso, cioè entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. La presentazione del Modello IPEA sospende per un periodo di sessanta giorni il termine per l'impugnazione dell'atto, ai sensi del quarto comma dell'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973. Entro il suddetto termine, ovvero in questa ipotesi entro centoventi giorni dalla notifica dell'atto, il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione ai sensi del comma 2 dell'articolo 6 del d.lgs. n. 218 del 1997. La presentazione dell'istanza di adesione sospende il termine dell'impugnazione dell'atto per ulteriori novanta giorni, come previsto dal successivo comma 3 dello stesso articolo 6.

Il punto 6.6. del Provvedimento prevede che, in caso di presentazione del Modello IPEA anteriormente all'istanza di accertamento con adesione (ipotesi 1), si applicano le disposizioni di cui al punto 7.4 e seguenti e che, pertanto, non si applica l'ulteriore periodo di sospensione di sessanta giorni di cui al punto 7.3.

Infatti, in tale ipotesi la sospensione di sessanta giorni conseguente alla presentazione del Modello IPEA è stata già applicata per effetto delle previsioni di cui al punto 6.3. del Provvedimento, mentre il periodo di sospensione di cui al 7.3. è previsto a seguito della

presentazione del Modello IPEA successivamente all'istanza di accertamento con adesione ed è attinente quindi a una diversa ipotesi procedimentale (ipotesi 2, nel seguito delineata).

Nell'ipotesi 2, il contribuente presenta istanza di accertamento con adesione, ai sensi del citato comma 2 dell'articolo 6, entro sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento. In tal caso, il termine dell'impugnazione dell'atto si sospende per novanta giorni (ai sensi del successivo comma 3). Entro il suddetto termine, ovvero in questa ipotesi entro centocinquanta giorni dalla notifica dell'atto, il contribuente può presentare il Modello IPEA.

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

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

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

Termini di impugnazione dell'avviso di accertamento

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

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

In entrambe le ipotesi, il Provvedimento, al punto 7.4. (cui fa rinvio anche il punto 6.6.), prevede che l'ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, predispona l'atto di accertamento con adesione, contenente i maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili, senza tenere conto del termine di sessanta giorni per la comunicazione dell'esito del ricalcolo di cui al penultimo periodo del quarto comma dell'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973. La ratio della previsione sopra descritta è ravvisabile nella circostanza che, una volta presentata istanza di adesione, il ricalcolo della maggiore imposta dovuta ha quale termine naturale quello del procedimento di adesione.

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

L'ufficio, quindi, comunica al contribuente l'esito del ricalcolo: come già chiarito, detta comunicazione non costituisce atto autonomo rispetto all'avviso di accertamento notificato.

4.3. Il procedimento di adesione anteriore alla notifica dell'avviso di accertamento

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

Anche nelle ipotesi di accertamento con adesione antecedente alla notifica dell'avviso di accertamento, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.

Il Provvedimento al punto 8 prevede che il Modello IPEA sia presentato in via telematica nel corso del contraddittorio, avendo quale termine naturale la conclusione dello stesso.

Secondo le modalità dettagliate nel paragrafo 3.4. della presente circolare, l'ufficio riscontra l'utilizzabilità delle perdite richieste a scomputo del maggiore imponibile oggetto di definizione e predispose l'atto di adesione contenente i maggiori imponibili definiti, al netto delle eventuali perdite utilizzabili.

Ai sensi del punto 8.5. del Provvedimento, in caso di mancato perfezionamento della definizione, l'ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite, emette l'avviso di accertamento tenendo comunque conto delle perdite richieste con il Modello IPEA presentato.

5. Lo scomputo delle perdite richieste dai soggetti aderenti al consolidato

Resta ferma, per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, l'applicazione dell'articolo 40-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'articolo 9-bis, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997, nei quali si prevede che sia concessa alla consolidante la facoltà di chiedere, mediante la presentazione telematica del Modello IPEC, il computo in diminuzione dai maggiori imponibili accertati con l'atto unico, ovvero definiti nell'ambito dei relativi procedimenti di adesione, delle perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo (sub. 5.1.).

Tuttavia, i soggetti aderenti al consolidato hanno la possibilità di presentare il Modello IPEA in determinate ipotesi nel seguito dettagliate (sub 5.2.).

5.1. Le perdite richieste con il Modello IPEC

Mediante la presentazione del Modello IPEC, la consolidante può richiedere in diminuzione dei maggiori imponibili accertati con l'atto unico sia le perdite di periodo sia le perdite pregresse del consolidato che, in costanza di regime, sono nell'esclusiva disponibilità della consolidante. La consolidata, infatti, avendo trasferito il proprio reddito sia negativo che positivo alla fiscal unit, si presenta, al momento dell'emissione dell'atto unico per la rettifica dei redditi propri, con un imponibile pari a zero.

La richiesta di scomputo avviene, con le modalità e i termini stabiliti nei Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010 e del 20 ottobre 2014 e nella circolare n. 27 del 2011, cui si fa rinvio.

Si rammenta che le perdite che possono essere richieste con il Modello IPEC sono distinte per natura in:

- utilizzabili in misura limitata, nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato (comma 1 dell'articolo 84 del TUIR);
- utilizzabili in misura piena, perché realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva (comma 2 dell'articolo 84 del TUIR);
- soggette a scadenza, in quanto maturate nei periodi d'imposta anteriori al quinto periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 6 luglio 2011.

Nel Modello IPEC resta ferma l'ulteriore distinzione tra perdite di periodo e non, con la separata indicazione, nell'ambito di ciascuna tipologia di perdite, di quelle riferite al periodo d'imposta oggetto di rettifica.

Inoltre, le istruzioni del modello IPEC chiariscono che le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, oltre che prioritariamente, sono scomputate in misura intera.

In merito la circolare n. 53 del 2011 chiarisce che il nuovo regime del riporto delle perdite, non produce effetti "in ordine alle perdite di periodo realizzate dalle società consolidate nell'ambito del gruppo, le quali vengono trasferite in misura integrale alla fiscal unit". Parimenti, nell'ambito del procedimento di accertamento, nell'ottica del ripristino della situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile in misura corretta, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, richieste con il Modello IPEC, sono scomputate in misura piena, senza subire, pertanto, il limite dell'utilizzo nella misura dell'80 per cento del maggior imponibile accertato.

Tale limite si applica, invece, all'utilizzo delle perdite diverse da quelle relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, salvo che si tratti di quelle formate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione della società che le ha prodotte, anch'esse scomputabili in misura piena a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Fatto salvo l'utilizzo delle perdite di periodo, che devono essere prioritariamente e interamente scomputate, non sussiste alcun vincolo di priorità nella scelta delle perdite da utilizzare in compensazione. Pertanto, qualora la consolidante possieda perdite utilizzabili sia in misura limitata sia in misura piena, la stessa può liberamente individuare quali richiedere in diminuzione dai maggiori imponibili.

Le perdite possono essere richieste con il Modello IPEC solo se non utilizzate alla data di presentazione dell'istanza de qua[5], ai sensi del punto 2.3. e 2.4 del Provvedimento del 29 ottobre 2010.

In particolare, tra le perdite che si considerano utilizzate alla data di presentazione del Modello IPEC, vi sono quelle attribuite alle società che le hanno prodotte, in ipotesi di revoca[6] o interruzione parziale dell'opzione per il consolidato, ovvero attribuite alle società che le hanno prodotte o rimaste in capo alla consolidante, in caso di revoca o interruzione totale della tassazione di gruppo, ai sensi degli articoli 124 e 125 del TUIR.

In merito a quest'ultima ipotesi, la circolare n. 27 del 2011 chiarisce che in caso di interruzione o revoca dell'opzione riguardante l'intero perimetro di consolidamento, la procedura di scomputo delle perdite mediante modello IPEC non potrà trovare applicazione, in quanto in tale eventualità tutte le perdite prodotte in costanza di consolidato sono attribuite alle società che le hanno prodotte ovvero permangono nella esclusiva disponibilità della ex consolidante, secondo gli accordi di consolidamento all'uopo pattuiti.

Pertanto, in caso di revoca o interruzione totale della tassazione di gruppo, essendosi verificata una causa interruttiva del consolidato nel suo complesso, di fatto non è più possibile la presentazione del Modello IPEC. Le perdite (ri)attribuite alle società che le hanno prodotte e le perdite attribuite alla ex-consolidante non sono più nella disponibilità del consolidato, ma sono da considerarsi perdite proprie del soggetto destinatario delle stesse.

Per quanto riguarda tali perdite, si evidenzia che le stesse continuano ad essere relative al periodo d'imposta di propria formazione e mantengono l'originaria natura (utilizzabili senza limiti o all'80 per cento), anche se non risultano evidenziate nella corrispondente dichiarazione dei redditi della singola società, allora partecipante al consolidato.

5.2. Le perdite richieste con il Modello IPEA

In determinate ipotesi, i soggetti aderenti al consolidato possono richiedere con il Modello IPEA il computo in diminuzione delle perdite:

a) anteriori al regime di tassazione di gruppo (sub. 5.2.1.);

b) riattribuite a seguito di interruzione o revoca dell'opzione per il consolidato (sub. 5.2.2.);

c) del consolidato in relazione alla rettifica del Modello CNM (sub. 5.2.3.).

5.2.1. Le perdite anteriori al regime di tassazione di gruppo

Ai fini della determinazione del reddito complessivo globale i soggetti aderenti al consolidato trasferiscono il proprio reddito o la propria perdita di periodo alla fiscal unit.

Il trasferimento del reddito di periodo alla fiscal unit avviene previa eventuale compensazione, da parte di ogni soggetto aderente al consolidato, sia in qualità di consolidata che di consolidante, del proprio imponibile positivo conseguito in uno degli esercizi in cui è valida l'opzione, con le proprie perdite pregresse all'esercizio dell'opzione. Nel caso in cui le perdite pregresse all'esercizio dell'opzione risultino eccedenti rispetto all'imponibile positivo di periodo, sarà riportata nella dichiarazione successiva la perdita pregressa residua senza possibilità di trasferirla al consolidato (articolo 118, comma 2, del TUIR).

Tanto premesso, qualora vi sia un maggior reddito proprio accertato mediante l'atto unico per i periodi d'imposta in corso di opzione, la consolidata (oppure consolidante per i redditi propri) destinataria della rettifica può richiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione, purché ancora utilizzabili alla data di presentazione dell'IPEA. Infatti, se il soggetto destinatario della rettifica avesse correttamente dichiarato il proprio reddito, questo avrebbe trovato compensazione con le perdite pregresse all'esercizio dell'opzione, prima del trasferimento del risultato d'esercizio alla fiscal unit.

Si evidenzia che, trattandosi di atto unico notificato sia alla consolidata destinataria della rettifica che alla consolidante, resta ferma la possibilità per la consolidante di presentare il Modello IPEC per richiedere l'utilizzo delle perdite del consolidato, fino a concorrenza dell'importo accertato, anche in alternativa al Modello IPEA della consolidata.

In tale ipotesi, in cui a fronte del medesimo atto unico siano presentati sia il Modello IPEC che il Modello IPEA, trattandosi di un unico procedimento di accertamento posto in essere ai sensi dell'articolo 40-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, il termine di impugnazione dell'atto unico è sospeso per sessanta giorni. Infatti, la ratio della sospensione del termine di impugnazione è di consentire, da un lato, al contribuente di richiedere il computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili accertati nell'atto e, dall'altro, all'ufficio di operare conseguentemente lo scomputo di tutte le perdite a tal fine ritenute utilizzabili, indipendentemente dalla modalità (IPEC o IPEA) con la quale sono richieste.

Le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione possono essere richieste con l'IPEA anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta precedenti o successivi alla tassazione di gruppo, purché ancora utilizzabili alla data di presentazione dell'istanza.

5.2.2. Le perdite riattribuite a seguito di interruzione o revoca dell'opzione per il consolidato

Come già evidenziato al paragrafo 5.1., in caso di revoca o interruzione totale della tassazione di gruppo ai sensi degli articoli 124 e 125 del TUIR, le perdite riattribuite alle società che le hanno prodotte o rimaste in capo alla consolidante, sulla base della scelta operata in sede di opzione per il consolidato, non possono essere richieste mediante la presentazione del Modello IPEC di cui all'articolo 40-bis, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973, in quanto in tale eventualità le perdite divengono perdite proprie delle società cui sono riattribuite.

Tali perdite, riportabili secondo i criteri e i limiti previsti dall'articolo 84 del TUIR dal soggetto cui sono state riattribuite, sono relative al periodo d'imposta di relativa formazione, anche se non risultano evidenziate nella dichiarazione dei redditi della singola società allora partecipante al consolidato.

Le suddette perdite, configurandosi come perdite proprie, e non più come perdite del consolidato sono utilizzabili, su richiesta del contribuente, mediante la presentazione del Modello IPEA. In particolare:

a) in ipotesi di accertamento per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso di opzione per il consolidato, possono essere computate in diminuzione dal maggior imponibile accertato le perdite riattribuite e non utilizzate al momento di presentazione dell'IPEA;

b) in ipotesi di accertamento per i periodi d'imposta in corso di opzione, qualora sia rettificato il reddito complessivo globale del consolidato mediante la notifica dell'atto unico di cui all'articolo 40-bis, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973, la ex consolidante, solidalmente responsabile con la ex consolidata in relazione alla pretesa tributaria ivi contenuta, può presentare il Modello IPEA nel limite delle perdite alla stessa attribuite. Parimenti, la ex consolidata può chiedere con l'IPEA, per il medesimo atto unico, il computo in diminuzione delle perdite alla medesima riattribuite, fino a concorrenza dell'importo accertato, anche in alternativa alla ex consolidante. In entrambi i casi, le perdite riattribuite dovranno essere relative al medesimo o a precedenti periodi d'imposta rispetto a quello oggetto di accertamento. Tali perdite non possono, invece, essere richieste dalla ex consolidante con il Modello IPEC.

Qualora le perdite riattribuite di cui si chiede il computo in diminuzione siano relative al medesimo periodo d'imposta oggetto di accertamento, le stesse non subiscono il limite di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR in ragione del peculiare meccanismo del consolidato e possono essere indicate nel campo "perdite utilizzabili in misura piena" del Modello (anche se non realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione). Esse devono essere scomutate prioritariamente rispetto a eventuali perdite pregresse all'anno oggetto di rettifica e riattribuite al medesimo soggetto (perdite pregresse che, invece, subiscono il limite dell'80 per cento). Infatti, nell'ottica del ripristino della situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile in misura corretta, le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, richieste mediante il Modello IPEA in quanto perdite proprie riattribuite in ragione dell'interruzione del consolidato, sono scomutate in misura piena;

c) in ipotesi di accertamento in relazione ai periodi d'imposta in corso di opzione, qualora siano notificati atti diversi dall'atto unico per le rettifiche che richiedano di procedere distintamente all'accertamento nei confronti della (ex) consolidata o della (ex) consolidante, la (ex) consolidante può chiedere in diminuzione le perdite alla stessa attribuite, mediante la presentazione dell'IPEA.

5.2.3. Le perdite in relazione alla rettifica del Modello CNM

In vigore del regime di tassazione di gruppo, nelle ipotesi in cui occorre procedere distintamente all'accertamento nei confronti della consolidata (o della stessa consolidante), che ha trasferito al consolidato i dati e gli elementi oggetto di contestazione, e conseguentemente anche all'accertamento nei confronti della consolidante per rettificare il modello CNM[7], ovvero si proceda a rettificare il solo Modello CNM[8], la consolidante può chiedere il computo in diminuzione delle perdite del consolidato, mediante la presentazione dell'IPEA.

6. La riduzione delle perdite

Una volta operato il computo in diminuzione delle perdite in accertamento o in adesione, l'ufficio deve ridurre in dichiarazione l'importo delle perdite riportabili ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, come previsto dall'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973, al fine di garantire che le perdite scomutate, sia di periodo che pregresse, non restino nella disponibilità del contribuente e non siano quindi nuovamente utilizzate. Tali disposizioni, come sopra rammentato, si applicano anche nei confronti dei soggetti aderenti al consolidato nazionale in ipotesi di presentazione del Modello IPEC.

L'importo delle perdite oggetto di riduzione è pari all'importo delle perdite effettivamente computate in diminuzione in accertamento o in adesione.

Gli adempimenti dell'ufficio in relazione alla riduzione in dichiarazione delle perdite scomutate sono differenti a seconda che lo scomputo attenga alle perdite di periodo (scomutate d'ufficio in "automatico" in quanto disconosciute) ovvero consegua alla presentazione del Modello IPEA o del Modello IPEC (su richiesta del contribuente).

6.1. Riduzione delle perdite di periodo conseguente allo scomputo "automatico"

Il medesimo ufficio che ha scomputato in "automatico" le perdite di periodo, nell'avviso di accertamento ovvero nell'atto di adesione, provvede altresì a ridurne l'importo nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica, ai sensi del secondo periodo dell'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973[9].

In tale ambito, l'ufficio riscontra se le perdite di periodo disconosciute in accertamento o in adesione siano state o meno utilizzate dal contribuente nella dichiarazione di un periodo d'imposta successivo.

6.1.1. Perdite scomutate in "automatico" già utilizzate dal contribuente

Nell'ipotesi in cui le perdite di periodo disconosciute siano già state utilizzate nella dichiarazione di un periodo d'imposta successivo l'ufficio riscontra se il contribuente abbia, in tale dichiarazione, un basket di perdite capienti della stessa natura di quelle che ha già utilizzato[10].

In presenza di un basket di perdite capienti della stessa natura, non emergerà un maggiore imponibile per effetto della riduzione operata dall'ufficio che sarà limitata alla sola rettifica del quadro RS nell'ultima dichiarazione presentata, ai sensi dell'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Qualora, invece, siano state utilizzate perdite nella dichiarazione di un periodo d'imposta successivo e per effetto della riduzione delle perdite operata dall'ufficio non residui un basket di perdite capienti della stessa natura di quelle utilizzate, emergerà un maggiore imponibile. In tali circostanze, l'ufficio procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 oppure, qualora sia mutata la competenza sul contribuente rispetto al periodo d'imposta oggetto dello scomputo in automatico (ad esempio per variazione del domicilio fiscale o perché divenuto "grande contribuente"), effettua una segnalazione al nuovo ufficio competente affinché operi la suddetta rettifica.

Tenuto conto che tale atto impositivo contenente la rettifica "da riduzione" consegue all'avviso di accertamento o di adesione nel quale le perdite sono state disconosciute, è opportuno che i due atti siano il più possibile contestuali.

6.1.2. Perdite scomutate in "automatico" non utilizzate dal contribuente

Nell'ipotesi in cui, invece, le perdite di periodo disconosciute siano riportate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica e non siano state utilizzate dal contribuente, la riduzione delle perdite è operata, nell'ultima dichiarazione presentata, dall'ufficio che ha effettuato lo scomputo delle perdite, ai sensi dell'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973.

6.2. Riduzione delle perdite conseguente allo scomputo da Modello IPEA e da Modello IPEC

Il medesimo ufficio che ha operato lo scomputo delle perdite pregresse richiesto con la presentazione del Modello IPEA, riduce altresì l'importo delle perdite riportabili ai sensi degli articoli 8 e 84 del TUIR, nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata, sulla base di quanto previsto dal primo periodo dell'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973[11].

Per esplicita previsione normativa la disposizione di cui all'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973 è applicabile anche ai soggetti aderenti al consolidato nazionale.

Pertanto, il medesimo ufficio che ha operato il computo in diminuzione in accertamento o in adesione delle perdite, sia di periodo che pregresse, richieste dalla consolidante mediante la presentazione del Modello IPEC, riduce altresì l'importo delle perdite riportabili ai sensi dell'articolo 84 del TUIR, nell'ultima dichiarazione di gruppo presentata (Modello CNM), ai sensi del primo periodo dell'articolo 36-bis, comma 3-bis, del d.P.R. n. 600 del 1973[12].

7. Esempi sullo scomputo delle perdite

Esempio 1

Alfa S.r.l., costituita nel 2000, dichiara, nel periodo d'imposta 2012, una perdita d'esercizio di 20.000 euro. Tale perdita non è stata utilizzata nei periodi d'imposta successivi ed è stata riportata nelle relative dichiarazioni dei redditi.

L'Ufficio competente, nel 2016, contesta un maggior imponibile di 30.000 euro per il periodo d'imposta 2012.

L'Ufficio emette, nel 2016, un avviso di accertamento in cui procede al disconoscimento della perdita di periodo per 20.000 euro e alla contestazione di un maggior imponibile pari a 10.000 euro e della relativa imposta, sulla quale sono determinati gli interessi e le sanzioni correlate.

Tenuto conto che la perdita di 20.000 euro dell'esercizio 2012 non è stata utilizzata dal contribuente nei periodi d'imposta successivi (nei quali quindi deve riscontarsi se sussiste tale capienza), né a scomputo di precedenti atti impositivi, le perdite sono ridotte d'ufficio nell'ultima dichiarazione presentata.

Esempio 2

Beta S.r.l., costituita nel 2002, dichiara, per il periodo d'imposta 2012, una perdita di esercizio di 50.000 euro.

Tale perdita non è stata utilizzata nei periodi d'imposta successivi ed è stata riportata nelle relative dichiarazioni dei redditi.

L'ufficio nel 2016 contesta un maggior imponibile di 30.000 euro per il periodo d'imposta 2012.

L'ufficio nel 2016 disconosce la perdita di periodo per l'ammontare di 30.000 euro e notifica alla società un avviso di accertamento da cui non emerge un maggior imponibile e contenente le motivazioni della contestazione.

Tenuto conto che la perdita di 30.000 euro non è stata utilizzata dal contribuente nei periodi d'imposta successivi (nei quali quindi deve riscontarsi la sussistenza di tale capienza), né a scomputo di precedenti atti impositivi, viene operata la riduzione d'ufficio nell'ultima dichiarazione presentata.

Esempio 3

Gamma S.r.l., costituita nel 2003, dichiara, nel quadro RS della dichiarazione del periodo d'imposta:

- 2012 perdite pregresse per 100.000 euro;
- 2013 perdite pregresse per 20.000 euro;
- 2014 perdite pregresse per 20.000 euro e perdite di periodo per 50.000 euro;
- 2015 (ultima dichiarazione presentata) perdite pregresse per 60.000 euro.

L'ufficio nel 2016 contesta un maggior imponibile di 30.000 euro per il periodo d'imposta 2013. La società non ha altri atti impositivi.

La società potrà richiedere con il Modello IPEA le perdite pregresse, presenti nel periodo d'imposta oggetto di rettifica e non utilizzate alla data di presentazione dell'IPEA.

Le perdite pregresse potranno essere scomputate nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato: $30.000 \times 80\% = 24.000$ euro. Il contribuente potrà utilizzare, però, solo 20.000 euro, indicandole in IPEA nel campo delle perdite utilizzabili in misura limitata. Le perdite presenti nell'ultima dichiarazione eccedenti i 20.000 euro, infatti, si sono formate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica e non possono essere richieste (nel 2013 le perdite riportabili erano di 20.000 euro). Sul maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite, pari a 10.000 euro, è (ri)calcolata la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni correlate.

A seguito della riduzione delle perdite nell'ultima dichiarazione presentata, anno d'imposta 2015, residua una perdita riportabile pari a 40.000 euro.

Esempio 4

Delta S.r.l., costituita nel 2004, dichiara, nel quadro RS della dichiarazione del periodo d'imposta:

- 2012 perdite di periodo per 10.000 euro e perdite pregresse per 100.000 euro;
- 2013 perdite pregresse per 20.000 euro;
- 2014 perdite pregresse per 20.000 euro e perdite di periodo per 50.000 euro;
- 2015 (ultima dichiarazione presentata) perdite pregresse per 60.000 euro.

L'ufficio nel 2016 rileva un maggior imponibile di 50.000 euro per il periodo d'imposta 2012. La società non ha altri atti impositivi.

L'ufficio disconosce la perdita di periodo di 10.000 euro dichiarata nel 2012, scomputandola in automatico dal maggior imponibile e notifica al contribuente un avviso di accertamento con un maggior imponibile di 40.000 euro, sul quale sono calcolati imposta, interessi e sanzioni correlate.

La perdita di periodo di 10.000 euro dichiarata nel 2012 si considera non utilizzata dal contribuente nei periodi d'imposta successivi (nei quali c'è sempre tale capienza). Non essendo la stessa utilizzata neanche a scomputo di precedenti atti impositivi, viene ridotta d'ufficio nell'ultima dichiarazione presentata, anno d'imposta 2015, in cui l'ammontare delle perdite riportabili si riduce a 50.000 euro.

La società può chiedere il computo in diminuzione delle perdite pregresse per abbattere l'imponibile residuo accertato nel 2012 di 40.000 euro, mediante presentazione dell'IPEA. Le perdite pregresse potranno essere scomputate nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato: $40.000 \times 80\% = 32.000$ euro. Il contribuente potrà utilizzare solo 10.000 euro di perdite. Nel periodo d'imposta 2013, infatti, riportava in dichiarazione esclusivamente 20.000 euro di perdite e l'ammontare di 10.000 euro è stato già scomputato come perdita di periodo.

Le ulteriori perdite presenti nell'ultima dichiarazione si sono formate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica e non possono essere richieste. Sul maggior imponibile pari a 30.000 euro, è (ri)calcolata la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni correlate.

A seguito della riduzione delle perdite nell'ultima dichiarazione presentata, anno d'imposta 2015, residua una perdita riportabile pari a 40.000 euro.

Esempio 5

Una persona fisica nell'esercizio di impresa commerciale in regime di contabilità ordinaria dichiara per il periodo d'imposta 2012:

- perdite del quinto periodo d'imposta precedente per 10.000 euro,
- perdite del quarto periodo d'imposta precedente per 5.000 euro, riportate nella dichiarazione del periodo d'imposta 2013,
- perdite di periodo per 8.000 euro, riportate negli anni successivi e esposte nella dichiarazione del periodo d'imposta 2015.

L'ufficio nel 2016 contesta un maggior imponibile di 20.000 euro per il periodo d'imposta 2012.

L'ufficio disconosce la perdita di periodo per 8.000 euro scomputandola in automatico dal maggior imponibile e notifica al contribuente un avviso di accertamento con un maggior imponibile di 12.000 euro, sul quale sono calcolati interessi e sanzioni correlate.

La perdita di 8.000 euro viene quindi ridotta nell'ultima dichiarazione presentata, anno d'imposta 2015.

Il contribuente decide di computare in diminuzione le perdite pregresse per abbattere l'imponibile accertato di 12.000 euro, mediante presentazione dell'IPEA con la quale chiede le perdite, esposte nella dichiarazione periodo d'imposta 2012, del quinto periodo d'imposta precedente per 10.000 euro, e del quarto periodo d'imposta precedente per 2.000 euro. Viene quindi comunicato al contribuente l'esito del ricalcolo nel quale non emerge maggior imponibile né, di conseguenza, maggior imposta, interessi e sanzioni.

Esempio 6

Una fiscal unit avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dichiara nel quadro CS del Modello CNM per il periodo d'imposta:

- 2013 perdite di periodo per 100.000 euro,
- 2014 perdite di periodo per 100.000 euro e perdite pregresse per 100.000 euro,
- 2015 perdite pregresse per 100.000 euro.

L'ufficio nel 2016 (il consolidato è ancora in corso di opzione) contesta alla consolidata ALFA un maggior imponibile di 100.000 euro per il periodo d'imposta 2013, accertabili mediante l'atto unico.

A seguito della notifica dell'atto unico alla consolidata ALFA e alla consolidante BETA, quest'ultima presenta il modello IPEC, chiedendo il computo in diminuzione delle perdite di periodo di 100.000 euro.

L'ufficio computa in diminuzione in misura piena tali perdite di periodo, che si considerano riportate nell'ultima dichiarazione presentata e quindi non utilizzate.

A seguito della riduzione d'ufficio della perdita scomputata, nell'ultima dichiarazione CNM presentata da Beta, anno d'imposta 2015, non residua alcuna perdita riportabile.

Esempio 7

In una fiscal unit avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la consolidata Alfa S.p.A. trasferisce al consolidato il proprio risultato d'esercizio in perdita per 100.000 euro riferito al periodo d'imposta 2012.

Nel corso del 2013 il consolidato si interrompe e alla Alfa S.p.A., sulla base del criterio determinato e comunicato in sede di esercizio dell'opzione per il consolidato, sono riattribuite perdite per 100.000 euro, che divengono perdite proprie della società. Le perdite sono riportate nelle dichiarazioni successive e sono esposte nell'ultima dichiarazione presentata. Alfa S.p.A. non ha altre perdite riportabili oltre a quelle riattribuite.

L'ufficio nel 2016 rileva un maggior imponibile di 100.000 euro per il periodo d'imposta 2012 accertabile mediante l'atto unico, notificato alla ex consolidata e alla ex consolidante.

La Alfa S.p.A. chiede il computo in diminuzione delle perdite di periodo di 100.000 euro mediante la presentazione del modello IPEA; tali perdite sono scomputate dall'ufficio in misura intera.

A seguito della riduzione d'ufficio della perdita scomputata, nell'ultima dichiarazione presentata da Alfa S.p.A., anno d'imposta 2015, non residua alcuna perdita riportabile.

Esempio 8

Una fiscal unit avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare dichiara nel quadro CS del Modello CNM per il periodo d'imposta:

- 2013 perdite di periodo per 100.000 euro,
- 2014 perdite di periodo per 100.000 euro e perdite pregresse per 100.000 euro,
- 2015 perdite pregresse per 20.000 euro.

La consolidata Alfa S.p.A., costituita nel 2003, ha perdite pregresse all'esercizio dell'opzione (di cui all'articolo 118, comma 2, del TUIR) per 50.000 euro maturate nel 2012 e riportate nell'ultima dichiarazione presentata Unico SC.

L'ufficio nel 2016 (il consolidato è ancora in corso di opzione) rileva un maggior imponibile di 100.000 euro per il periodo d'imposta 2013 accertabile mediante l'atto unico, notificato alla consolidata e alla consolidante.

La consolidata Alfa S.p.A. decide di chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie, pregresse all'esercizio dell'opzione, per 50.000 euro per abbattere l'imponibile di 100.000 euro, indicandole nel modello IPEA nel campo delle perdite utilizzabili in misura limitata. Le stesse saranno integralmente scomputate in quanto rientranti nel limite dell'80 per cento del maggior imponibile accertato: $100.000 \times 80\% = 80.000$ euro. Il maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite è pari a 50.000 euro.

Nella dichiarazione CNM sono esposte, per il periodo d'imposta 2013, perdite di periodo per 100.000 euro, che sono state, tuttavia, in parte utilizzate in quanto nell'ultima dichiarazione CNM presentata sono esposte perdite per soli 20.000 euro. La consolidante Beta S.p.A. presenta il modello IPEC, chiedendo il computo in diminuzione delle perdite di periodo nel limite dell'importo di 20.000 euro.

L'ufficio computa in diminuzione in misura piena le perdite di periodo e, sul maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite, pari a 30.000 euro, (ri)calcola la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni correlate.

A seguito della riduzione d'ufficio della perdita scomputata, nell'ultima dichiarazione CNM presentata dalla consolidante Beta S.p.A., anno d'imposta 2015, non residua alcuna perdita del consolidato riportabile.

Nell'ultima dichiarazione Unico SC presentata dalla consolidata Alfa S.p.A., anno d'imposta 2015, non residuano perdite pregresse all'esercizio dell'opzione riportabili.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

