

Analisi e commenti

## L'accertamento sul consolidato. Il "nuovo" procedimento (5)

24 Agosto 2011

Il riconoscimento delle perdite in diminuzione dal maggior imponibile oggetto della pretesa fiscale non è più automatico. Per ottenerlo serve un modello ad hoc, l'Ipec



Una delle principali novità introdotte nel procedimento di accertamento nei confronti dei soggetti appartenenti al consolidato nazionale è la facoltà, riconosciuta alla società o ente consolidante, di chiedere, tramite apposita istanza denominata modello Ipec (Istanza di computo in diminuzione delle **P**erdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nel **C**onsolidato nazionale), che le perdite di periodo del consolidato non utilizzate siano sottratte dai maggiori imponibili accertati

tramite atto unico (emesso nei confronti delle singole società partecipanti alla *fiscal unit*), fino a concorrenza del loro importo.

Insieme all'introduzione della suddetta facoltà, è stato, pertanto, abrogato il secondo periodo del comma 2, dell'articolo 9, del Dm 9 giugno 2004, il quale prevedeva un riconoscimento "automatico" delle perdite del consolidato in diminuzione dal maggior reddito complessivo accertato in capo a ciascun soggetto partecipante allo stesso.

### **Le perdite oggetto dell'istanza**

Le perdite che possono essere utilizzate dalla consolidante a scomputo dei maggiori redditi accertati o definiti in capo alle singole consolidate (compresa la consolidante, con riferimento ai redditi propri) sono le perdite di periodo del consolidato non utilizzate alla data di presentazione dell'istanza.

Con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 ottobre 2010, è stato specificato che per "perdite di periodo del consolidato" devono intendersi sia le perdite relative al

periodo d'imposta oggetto di rettifica sia quelle pregresse maturate in costanza di opzione per la tassazione di gruppo ancora utilizzabili alla data di chiusura del periodo stesso, ai sensi dell'articolo 84 del Tuir.

Per individuare tali perdite, come evidenziato nella circolare 27/2011, occorre fare riferimento a quanto esposto nel quadro CS del modello CNM relativo al periodo d'imposta oggetto di rettifica.

CS1	Perdite del 1° periodo d'imposta precedente	Perdite del 4° periodo d'imposta precedente	Perdite del 7° periodo d'imposta precedente	Perdite del 10° periodo d'imposta precedente	Perdite del 13° periodo d'imposta precedente	Perdite del 16° periodo d'imposta precedente	Perdite del 19° periodo d'imposta precedente	Perdite del 22° periodo d'imposta precedente	Perdite del 25° periodo d'imposta precedente	Perdite del 28° periodo d'imposta precedente	Perdite del 31° periodo d'imposta precedente	Perdite del presente periodo d'imposta	Perdite riportabile senza limiti di tempo

Possono essere utilizzate anche le perdite per le quali il suddetto periodo d'imposta rappresenta l'ultimo periodo di utilizzabilità delle stesse (riportate nella colonna 3 del rigo CS1). Non rilevano, invece, le perdite eventualmente realizzate nei periodi d'imposta successivi. Diversamente, infatti, sarebbe stato introdotto, esclusivamente in tale ambito, il meccanismo del riporto all'indietro delle perdite fiscali (cosiddetto *loss carry-back*), non consentito dagli articoli 8 e 84 del Tuir.

Come precisato nel citato provvedimento, si scomputano prioritariamente le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica, sempre che non siano state ancora utilizzate alla data di presentazione dell'istanza. Al riguardo, la circolare 27/2011 motiva tale previsione affermando che la stessa *"...mira a ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta."*

Dal "monte" perdite disponibili, ai fini dell'utilizzo tramite modello Ipec, devono essere escluse quelle già utilizzate alla data di presentazione dello stesso. In particolare, secondo quanto disposto dal punto 2.4 del provvedimento, si tratta delle perdite:

1. scomputate, ai sensi dell'articolo 84 del Tuir, nelle dichiarazioni dei redditi del consolidato, relative ai periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica
2. attribuite alle società che le hanno prodotte, in caso di mancato rinnovo o interruzione della tassazione di gruppo, ai sensi degli articoli 124 e 125 del Tuir, comprese quelle rimaste in capo alla consolidante, nell'ipotesi di mancato rinnovo o interruzione totale del consolidato
3. già utilizzate mediante presentazione del modello Ipec
4. rettifiche o scomputate a seguito di precedenti atti impositivi diversi da quelli che danno luogo all'utilizzo di perdite mediante la presentazione del modello Ipec (trattasi, ad esempio,

di atti impositivi emanati secondo le regole previgenti, basate sul cosiddetto doppio livello di accertamento).

E' importante sottolineare che, qualora le perdite del consolidato siano ridotte a seguito di atti di accertamento diversi dall'atto unico, emanati a rettifica della dichiarazione di gruppo ai sensi del comma 4 dell'articolo 40-*bis*, dette perdite risultano inutilizzabili tramite il modello Ipec, a prescindere dal fatto che i suddetti atti siano o meno definitivi.

### **Termini e modalità di presentazione dell'istanza**

La consolidante è tenuta a presentare il modello esclusivamente per via telematica,.

Una volta effettuato l'invio, deve comunicare alla consolidata l'avvenuta presentazione dell'istanza, ciò, evidentemente, al fine di rendere edotta quest'ultima dell'intervenuta richiesta di scomputo delle perdite del consolidato dal maggior imponibile accertato/definito in capo alla stessa.

Per quanto riguarda, invece, i termini di presentazione dell'istanza questi variano a seconda della "situazione". In particolare, il modello Ipec deve essere presentato:

- entro il termine per la proposizione del ricorso, nell'ipotesi di notifica di atto unico, di cui al comma 2 dell'articolo 40-*bis*, del Dpr 600/1973
- entro il 15° giorno antecedente la data fissata per il contraddittorio, nel caso di adesione ai contenuti dell'invito a comparire, ai sensi dell'articolo 5, comma 1-*bis*, del Dlgs 218/1997
- entro il 30° giorno successivo alla data della consegna del pvc, nell'ipotesi di adesione al verbale stesso, ai sensi dell'articolo 5-*bis*, del Dlgs 218/1997
- nel corso del contraddittorio instaurato con l'ufficio, in caso di accertamento con adesione, ai sensi degli articoli 5, comma 1, o 6, comma 1, del Dlgs 218/1997.

### **Struttura del modello Ipec**

Con il provvedimento del 29 ottobre 2010, oltre a essere stabilite le attività dell'ufficio competente conseguenti alla presentazione dell'istanza, sono stati approvati il modello e le relative istruzioni per la compilazione.

Il modello è composto:

- dal frontespizio, in cui devono essere riportati gli estremi dell'atto contenente la pretesa fiscale (atto unico, processo verbale, eccetera), i dati relativi alla consolidante istante, nonché i dati del rappresentante firmatario dell'istanza, e l'impegno alla presentazione telematica

The image shows the front page of a tax form. It is divided into two main sections: 'DATI DELL'ATTO UNICO DEL RINVIO AL CONTRADDITTORIO O DEL PROCESSO VERBALE DI COSTITUZIONE' and 'DATI DEL SOGGETTO ISTANTE (Consolidante)'. The first section includes fields for 'N. atto unico/verbo o comparso', 'Data consegna verbale', and 'Tipo atto'. The second section includes fields for 'Codice fiscale', 'Denominazione', 'Codice Stato estero', 'Tabella', 'Fin.', and 'Indirizzo di posta elettronica'.

- dal quadro US, dove occorre evidenziare la situazione delle perdite del consolidato, quelle disponibili e quelle richieste

- dal quadro UP, ove dettagliare l'ammontare delle perdite (di cui ai righe US4 e US5) che sono state attribuite alle società che le hanno prodotte nei casi di mancato rinnovo o interruzione della tassazione di gruppo e/o utilizzate mediante presentazione di precedenti istanze, distintamente in funzione dell'anno di attribuzione/utilizzo e del soggetto a cui sono state attribuite o per il quale sono state utilizzate.

Con particolare riferimento al quadro US, si evidenziano:

- nella sezione II, le 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 Dpr 600/1973)

The image shows a table titled 'SEZIONE II Situazione perdite del consolidato'. It has four columns representing different periods: 'Perdite del 1° periodo d'imposta precedente', 'Perdite del 2° periodo d'imposta precedente', 'Perdite del 3° periodo d'imposta precedente', and 'Perdite del 4° periodo d'imposta precedente'. The rows include 'US2' and 'Perdite utilizzabili al termine del periodo d'imposta oggetto di rettifica (di cui ai righe US4 e US5)'. The table contains numerical values in the cells.

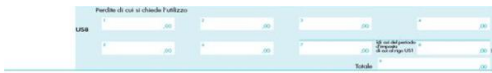
- nella sezione III, l'ammontare delle perdite utilizzate fino alla data di presentazione del modello Ipec e, quindi, non disponibili

The image shows a table titled 'SEZIONE III Perdite non disponibili'. It has four columns representing different periods: 'Perdite del 1° periodo d'imposta precedente', 'Perdite del 2° periodo d'imposta precedente', 'Perdite del 3° periodo d'imposta precedente', and 'Perdite del 4° periodo d'imposta precedente'. The rows include 'US3', 'Perdite attribuite in caso di interruzione/mancato rinnovo', 'Perdite utilizzate ai sensi dell'art. 40 bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/73 o dell'art. 9 bis, comma 2, del D.Lgs. n. 218/99', and 'Perdite rettifiche'. The table contains numerical values in the cells.

- nella sezione IV, le perdite disponibili

The image shows a table titled 'SEZIONE IV Perdite disponibili di cui si chiede l'utilizzo in diminuzione dei maggiori imponibili'. It has four columns representing different periods: 'Perdite del 1° periodo d'imposta precedente', 'Perdite del 2° periodo d'imposta precedente', 'Perdite del 3° periodo d'imposta precedente', and 'Perdite del 4° periodo d'imposta precedente'. The row includes 'US7'. The table contains numerical values in the cells.

e le perdite richieste a scomputo del maggiore imponibile.



## **Attività dell'ufficio conseguenti alla presentazione del modello**

Una volta presentata l'istanza, sia a seguito di atto unico sia nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione o di definizione ai sensi degli articoli 5, comma 1-*bis*, e 5-*bis* del Dlgs 218/1997, l'ufficio competente è tenuto in prima istanza a riscontrare l'utilizzabilità delle perdite richieste.

Sul punto, la circolare 27/E chiarisce che tale controllo deve limitarsi a un mero riscontro "cartolare" circa l'effettiva indicazione delle suddette perdite nella dichiarazione annuale di gruppo, senza che, in tale fase, l'Amministrazione debba entrare nel merito in ordine a ogni valutazione riguardante l'effettiva spettanza, dal punto di vista sostanziale, delle perdite dichiarate.

Terminato il riscontro, l'ufficio scomputa dal maggior imponibile accertato/definito le perdite del consolidato, nel limite del minore tra l'ammontare richiesto con l'istanza e quello risultante dai controlli effettuati.

Ovviamente, le perdite richieste in diminuzione non sono più nella disponibilità della consolidante (in quanto utilizzate) e, pertanto, le stesse non potranno più essere usate ad alcun fine dalla stessa consolidante.

Al riguardo, la circolare 27/E precisa che tale indisponibilità sussiste anche nell'ipotesi in cui venga proposto ricorso avverso l'atto unico. Tuttavia, qualora le perdite di fatto scomputate dai maggiori imponibili accertati/definiti risultino di ammontare inferiore rispetto a quelle richieste tramite l'istanza, la quota di dette perdite non utilizzata resta nella disponibilità della consolidante.

Tale situazione potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso in cui a seguito della notifica di atto unico venga dapprima presentato il modello Ipec e, successivamente, istanza di accertamento con adesione. In tale ipotesi, le perdite richieste in diminuzione potrebbero rivelarsi eccedenti rispetto al maggiore imponibile definito in adesione, pertanto, tale quota di perdite, di fatto non utilizzata rispetto a quanto richiesto, permane nella disponibilità della consolidante.

Per quel che riguarda, invece, le perdite richieste in diminuzione ma non più nella disponibilità della consolidante, queste devono essere indicate nell'apposito rigo del quadro CS della prima dichiarazione del consolidato (modello CNM), presentata successivamente alla suddetta istanza.

Perdite istanza comma 3 art. 40 bis D.P.R. 600 del 1973		CS7	CS7	CS7	CS7	CS7	CS7
CS7	CS7	CS7	CS7	CS7	CS7	CS7	CS7
Perdite del 1° periodo d'imposta precedente	Perdite del 1° periodo d'imposta precedente	Perdite del 2° periodo d'imposta precedente	Perdite del 2° periodo d'imposta precedente	Perdite del 3° periodo d'imposta precedente	Perdite del 3° periodo d'imposta precedente	Perdite del 4° periodo d'imposta precedente	Perdite del 4° periodo d'imposta precedente
200	200	200	200	200	200	200	200
Perdite Illimitate							200

di  
**Gianluca Martani**

**Giulio Parisi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/laccertamento-sul-consolidato-nuovo-procedimento-5>