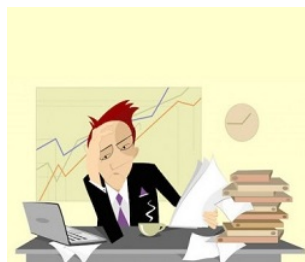


## Normativa e prassi

# Lo scomputo delle perdite alle prese con l'accertamento

28 Aprile 2017

Le pregresse sono scalabili dal maggior reddito solo su istanza del contribuente e se residuano maggiori imponibili dopo l'eventuale utilizzo di quelle di periodo, operato dal Fisco



La **circolare 15/E** del 28 aprile 2017, fornisce indicazioni sulle modalità di scomputo delle perdite in accertamento sia nell'ambito del procedimento ordinario (articolo 42, quarto comma, Dpr 600/1973) che con riferimento alla definizione in adesione (articolo 7, comma 1-ter, Dlgs 218/1997). Inoltre, vengono chiarite le attività di riduzione in dichiarazione delle perdite scomputate in accertamento, proprie dell'ufficio accertatore.

## Lo scomputo delle perdite di periodo

Le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di rettifica sono automaticamente computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati dall'ufficio competente all'emanazione dell'avviso di accertamento o dell'atto di adesione.

L'ufficio emana, quindi, l'avviso di accertamento o predisporre l'atto di adesione già al netto delle perdite di periodo.

Per effetto dell'automatico e prioritario scomputo della perdita di periodo, nell'atto di accertamento o di adesione potrebbe non emergere un maggior imponibile accertato e, quindi, una maggiore imposta. Anche nel caso in cui dalla rettifica consegua semplicemente una minore perdita, al contribuente sarà notificato un atto, ove dovrà essere motivata la rettifica in diminuzione della perdita, al fine di rendere edotto il contribuente e metterlo nelle condizioni di poter eventualmente impugnare nel merito la contestazione.

Allo scomputo automatico delle perdite di periodo consegue la riduzione delle stesse nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica, come previsto dall'articolo 36-bis, comma 3-bis, del Dpr 600/1973.

Qualora tali somme non siano state utilizzate dal contribuente nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica e riportate fino all'ultima dichiarazione presentata, le stesse saranno ridotte d'ufficio solo nell'ultima dichiarazione, per l'intero ammontare scomputato in accertamento.

Qualora, invece, le perdite di periodo siano state utilizzate in tutto o in parte dal contribuente nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi e per effetto della riduzione delle perdite emerga un maggiore imponibile nel periodo d'imposta in cui sono utilizzate, l'ufficio procede alla relativa rettifica, emanando un nuovo avviso di accertamento.

Tenuto conto che tali perdite confluiscono nelle dichiarazioni successive per lo più in maniera indistinta in *basket* in base alla natura delle stesse (utilizzabili in misura piena o limitata, limitatamente o illimitatamente riportabili), qualora quelle utilizzate in accertamento abbiano sufficiente capienza nelle eventuali perdite che residuano in ciascuna delle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi, non si procede all'emissione di un avviso di accertamento, ma solo alla riduzione nell'ultima dichiarazione presentata.

### **Lo scomputo delle perdite pregresse**

Le perdite pregresse possono essere scomputate dal maggior reddito accertato esclusivamente su istanza del contribuente mediante la presentazione del modello Ipea e solo qualora residuino maggiori imponibili dopo l'eventuale scomputo delle perdite di periodo posto in essere dall'ufficio. Possono essere richieste con l'Ipea le perdite pregresse non utilizzate alla data di presentazione dell'istanza, maturate anteriormente al periodo di imposta oggetto di rettifica e ancora utilizzabili alla data di chiusura dello stesso. Tale facoltà è riconosciuta anche in sede di accertamento con adesione.

Le perdite pregresse utilizzabili in accertamento conservano la medesima natura che hanno nella dichiarazione nella quale sono esposte. Pertanto, il contribuente, nell'indicarle nel modello Ipea, ricostruisce le proprie perdite disponibili nel rispetto della loro distinzione per natura tra:

- perdite utilizzabili in misura limitata, scomputabili nel limite dell'80% del maggior imponibile accertato, senza subire limiti temporali (articolo 84, comma 1, Tuir)
- perdite utilizzabili in misura piena e senza limiti temporali in quanto maturate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, a condizione che si riferiscano a una nuova

attività produttiva (articoli 84, comma 2, e 8, comma 3, del Tuir)

- perdite soggette a scadenza, distinte per periodo di realizzo, quali, ad esempio, le perdite, ormai residuali, dei soggetti Ires maturate negli anni d'imposta 2004 e 2005, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dalla partecipazione a società in nome collettivo e in accomandita semplice, le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

In assenza di un vincolo di priorità normativamente disciplinato, il contribuente in possesso di perdite utilizzabili sia in misura limitata sia in misura piena, può liberamente scegliere quali richiedere in diminuzione dai maggiori imponibili.

Nella circolare sono fornite indicazioni dettagliate in merito agli adempimenti richiesti al contribuente e quelli previsti per gli uffici che effettuano lo scomputo delle perdite nei vari procedimenti di accertamento e di adesione.

In particolare, il modello Ipea è presentato dal contribuente entro il termine per la proposizione del ricorso, nell'ipotesi di notifica dell'avviso di accertamento, anche qualora in relazione a tale atto sia presentata istanza di adesione, oppure nel corso del contraddittorio instaurato con l'ufficio, nell'ipotesi di accertamento con adesione anteriore alla notifica di un avviso di accertamento.

La presentazione dell'Ipea sospende il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento per un periodo di sessanta giorni e tale sospensione si aggiunge a quella di novanta giorni prevista qualora sia stata anche presentata un'istanza di accertamento con adesione a seguito della notifica di avviso di accertamento e indipendentemente se tale istanza sia precedente o successiva alla presentazione dell'Ipea.

L'ufficio riscontra l'utilizzabilità delle perdite richieste e le scomputa dall'imponibile accertato. Il computo in diminuzione delle perdite pregresse richieste dal contribuente implica la correlata rideterminazione delle sanzioni, in funzione della maggiore imposta calcolata sul reddito imponibile accertato al netto delle perdite riconosciute.

Qualora l'Ipea sia presentato all'interno di un procedimento di adesione, il ricalcolo della maggiore imposta dovuta ha quale termine naturale quello del procedimento di adesione e, pertanto, l'ufficio, a seguito del riscontro delle perdite richieste dal contribuente, predispone l'atto di accertamento con adesione, contenente la determinazione dei maggiori imponibili già al netto delle perdite utilizzabili.

## **Il rapporto tra Ipea e Ipec**

La circolare offre alcune precisazioni anche in relazione al computo in diminuzione delle perdite in accertamento per i soggetti aderenti al consolidato nazionale, evidenziando i diversi ambiti applicativi dei modelli Ipea e Ipec.

Con il secondo, la consolidante può chiedere il computo in diminuzione delle perdite del consolidato dai maggiori imponibili accertati con l'atto unico ovvero definiti nell'ambito dei relativi procedimenti di adesione.

In talune ipotesi, tuttavia, i soggetti aderenti al consolidato possono richiedere, mediante la presentazione dell'Ipea, il computo in diminuzione di perdite proprie.

Il medesimo ufficio che ha operato lo scomputo delle perdite pregresse richiesto con la presentazione dell'Ipea o delle perdite del consolidato richiesto con il modello Ipec, riduce anche l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata.

di

**Donatella Libranti**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/scomputo-delle-perdite-alle-prese-laccertamento>