

Analisi e commenti

Consolidato, accertamento e perdite: Ipea e Ipec per abbattere la pretesa

8 Maggio 2017

L'Agenzia delle Entrate spiega le differenze di utilizzo dei due modelli: in quali casi essi sono alternativi e in quali altri, invece, l'uno può essere presentato in aggiunta all'altro



Le indicazioni sulle modalità di scomputo delle perdite in accertamento, fornite con la **circolare 15/E** del 28 aprile 2017, aprono un *focus* sui contribuenti appartenenti alla *fiscal unit*, che vogliono utilizzare le perdite in diminuzione di maggiori imponibili accertati, evidenziando i diversi ambiti applicativi del modello Ipea e del modello Ipec.

Per tali soggetti, il procedimento di scomputo delle perdite, introdotto nell'ordinamento tributario con il Dlgs 158/2015, fa salva l'applicazione della disciplina specifica di cui all'articolo 40-*bis*, comma 3, Dpr 600/1973 e all'articolo 9-*bis*, comma 2, Dlgs 218/1997. Pertanto, per i soggetti consolidati o già aderenti alla tassazione di gruppo, alla richiesta di scomputo delle perdite del consolidato mediante la presentazione del modello Ipec, si affianca, in taluni casi, la possibilità di presentare il modello Ipea per utilizzare in accertamento le perdite proprie.

Perdite del consolidato e modello Ipec

Da un lato, infatti, la disciplina specifica del consolidato nazionale prevede la possibilità per la società o ente consolidante di chiedere, mediante la presentazione telematica del modello Ipec, 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, secondo le modalità e i termini disciplinati nei provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 ottobre 2010 e 20 ottobre 2014, e sulla base dei chiarimenti della circolare 27/2011.

Le perdite richieste mediante l'Ipec devono essersi formate anteriormente al periodo d'imposta

oggetto di rettifica, purché in corso di opzione, ed essere ancora disponibili al momento della presentazione dell'istanza.

Per le perdite che possono essere richieste con il modello Ipec, resta l'ulteriore distinzione tra perdite di periodo e perdite maturate nei periodi d'imposta precedenti a quello oggetto di rettifica, tutte nell'esclusiva disponibilità della consolidante; le prime sono scomutate in misura piena, senza subire il limite dell'80% del maggior imponibile accertato, limite applicabile, invece, alle perdite pregresse 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.

Possono essere richieste con il modello Ipec solo le perdite del consolidato, maturate in corso di opzione e computabili in diminuzione del maggior imponibile accertato mediante l'atto unico.

Il modello Ipea e lo scomputo delle perdite proprie

In alcuni casi, si può determinare, tuttavia, l'ipotesi in cui i soggetti aderenti al consolidato vogliano richiedere il computo in diminuzione di perdite proprie, in quanto non trasferibili al consolidato o riattribuite a seguito della sua interruzione.

Le perdite proprie, in linea generale, possono essere richieste mediante la presentazione dell'Ipea, ad esempio, in abbattimento delle rettifiche relative ai periodi d'imposta precedenti o successivi al regime del consolidato, purché ancora utilizzabili alla data di presentazione dell'istanza.

Tra le perdite che si configurano come proprie del soggetto che le ha generate, vi sono le perdite pregresse all'esercizio dell'opzione per il consolidato (articolo 118, comma 2, Tuir) e le perdite riattribuite in ipotesi di interruzione o di revoca dell'opzione della tassazione di gruppo.

Lo scomputo delle perdite pregresse all'esercizio dell'opzione

Le perdite pregresse all'esercizio dell'opzione non possono essere trasferite alla *fiscal unit*. Nel meccanismo di tassazione di gruppo, la consolidata utilizza tali somme in compensazione con l'eventuale imponibile positivo conseguito prima di trasferire il risultato di periodo alla *fiscal unit* e, se eccedenti, le riporta nella dichiarazione successiva.

La circolare 15/2017 chiarisce che tali perdite pregresse al consolidato possono essere richieste in diminuzione di maggiori imponibili contenuti anche in atti relativi a periodi d'imposta in cui è in corso l'opzione, mediante la presentazione dell'Ipea. In tali ipotesi, quindi, il modello Ipec può essere trasmesso dalla consolidante sia in luogo dell'Ipea presentato dalla consolidata sia in aggiunta a questo e fino a concorrenza dell'importo accertato, essendo possibile la contestuale presentazione di Ipec e Ipea o l'alternatività tra le due istanze.

Pertanto, qualora sia accertato per i periodi d'imposta in corso di opzione un maggior reddito mediante l'atto unico, notificato sia alla consolidata sia alla consolidante, da un lato la consolidata destinataria della rettifica può chiedere con l'Ipea il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione, purché ancora utilizzabili alla data di presentazione dell'istanza, dall'altro, considerato che le nuove disposizioni fanno salva l'applicazione dell'articolo 40-bis, comma 3, Dpr 600/1973, la consolidante può richiedere l'utilizzo delle perdite del consolidato mediante il modello Ipec, in alternativa all'Ipea o in aggiunta per l'eventuale imponibile che residui. Se sono presentati entrambi i modelli, chiarisce la circolare, il termine di impugnazione dell'atto unico è sospeso per sessanta giorni, trattandosi di un unico procedimento di accertamento posto in essere ai sensi dell'articolo 40-bis del Dpr 600/1973 e indipendentemente dalla modalità con cui le perdite sono richieste.

Esempio

Un consolidato 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 200 e nel modello Cnm, per il 2014, perdite pregresse per 30, riportate poi fino all'ultima dichiarazione presentata con Cnm. Inoltre, la consolidata, costituita nel 2000, dichiara nel periodo d'imposta 2013 perdite pregresse all'esercizio dell'opzione (di cui all'articolo 118, comma 2, Tuir) per 50, riportate anche nell'ultima dichiarazione presentata con Unico Sc.

L'ufficio, mentre il consolidato è ancora in corso di opzione, accerta mediante l'atto unico un maggior imponibile di 120 per il periodo d'imposta 2013, notificato alla consolidata e alla consolidante.

La consolidata decide di chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie, pregresse all'esercizio dell'opzione, per 50, così da abbattere l'imponibile di 120, indicandole nel modello Ipea in corrispondenza del campo delle perdite utilizzabili in misura limitata.

Le stesse saranno integralmente scomutate in quanto rientranti nel limite dell'80% del maggior imponibile accertato: $120 \times 80\% = 96$. Il maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite è pari a 70, in abbattimento del quale la consolidante può chiedere lo scomputo delle perdite del consolidato mediante l'Ipec.

Nella dichiarazione Cnm sono espone, per il periodo d'imposta 2013 perdite di periodo per 200, che sono state, tuttavia, in parte utilizzate, in quanto nell'ultima dichiarazione Cnm sono indicate perdite per 30. La consolidante, quindi, presenta il modello Ipec, chiedendo il computo in diminuzione delle perdite di periodo nel limite dell'importo di 30.

Tali importi sono scomputati in misura piena, in quanto maturati nel periodo d'imposta oggetto di rettifica e, sul maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite, pari a 40, l'ufficio (ri)calcola la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni correlate.

Lo scomputo delle perdite riattribuite dopo l'interruzione o la revoca dell'opzione del consolidato

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 si configurano come perdite proprie delle società cui sono riattribuite e, pertanto, non possono essere richieste mediante la presentazione del modello Ipec.

Queste perdite, quindi, sono utilizzabili su richiesta del contribuente mediante la presentazione dell'Ipea, sia per accertamenti relativi a periodi d'imposta successivi a quelli in corso di opzione per il consolidato sia per i periodi d'imposta in corso di opzione, qualora sia rettificato il reddito complessivo globale del consolidato mediante la notifica dell'atto unico.

Nella seconda ipotesi, per il medesimo atto unico, sia la ex consolidante sia la ex consolidata possono presentare il modello Ipea nel limite delle perdite a ciascuna riattribuite, fino a concorrenza dell'importo accertato, anche in alternativa l'una all'altra.

La circolare chiarisce che 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, Tuir e, pertanto, sono scomputabili in misura piena e prioritariamente rispetto a eventuali perdite (riattribuite) pregresse all'anno oggetto di rettifica.

Esempio

In una *fiscal unit* avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la consolidata trasferisce al consolidato la propria perdita dell'esercizio 2013 per 100; la consolidante trasferisce al consolidato la propria perdita dell'esercizio 2014 per 50. In presenza di altre perdite nel consolidato, tali perdite non sono state utilizzate in compensazione dei redditi di altre consolidate.

Nel corso del 2015, la compagine si interrompe e, sulla base del criterio determinato e comunicato in sede di esercizio dell'opzione, alla consolidata sono riattribuite perdite per 100 e alla consolidante per 50, che si configurano come perdite proprie di ciascuna società cui le stesse sono riattribuite. Tali somme sono riportate nelle dichiarazioni Unico Sc successive e sono esposte anche nell'ultima dichiarazione presentata.

L'ufficio, nel 2016, rileva un maggior imponibile di 120 euro nei confronti della ex consolidata per il periodo d'imposta 2014, accertabile mediante l'atto unico, notificato alla ex consolidata e alla ex

consolidante.

La seconda chiede prioritariamente il computo in diminuzione delle perdite di periodo per 50, mediante la presentazione del modello Ipea; tali importi sono scomputati dall'ufficio in misura intera, residuando un maggior imponibile di 70. La ex-consolidata ha perdite pregresse al periodo oggetto di rettifica per 100 e ne chiede il computo in diminuzione mediante la presentazione di Ipea nel limite dell'80% del maggior imponibile che residua: $70 \times 80\% = 56$. Sul maggior imponibile che residua dopo lo scomputo delle perdite, pari a 14, l'ufficio (ri)calcola la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni correlate.

di

Donatella Libranti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/consolidato-accertamento-e-perdite-ipea-e-ipec-abbattere>