

ISTITUTI DEFLATTIVI

Accertamento e perdite, occhio alla sospensione dei termini

di Maurizio Tozzi

L'articolo 25 del D.Lgs. n. 158/2015 reca un intervento molto interessante in materia di accertamenti fiscali, apportando una modifica all'articolo 42 del Dpr 600/73 con cui si stabilisce la possibilità di **scomputare dagli importi contestati dal fisco le perdite pregresse** e di periodo. Come si legge nella relazione accompagnatoria al decreto “*l'intervento normativo ha la finalità, da una parte, di fornire certezza agli uffici e ai contribuenti in merito all'utilizzabilità delle perdite in accertamento mediante l'introduzione di uno specifico iter procedurale e, dall'altra, di garantire il rispetto della capacità contributiva*”. Di fatto il legislatore si è preoccupato di dare uniformità ai comportamenti degli uffici periferici, stabilendo che in ogni caso, laddove siano presenti delle perdite utilizzabili per il contribuente, l'ente accertatore ne debba tener conto ai fini della determinazione dei maggiori imponibili accertati.

Le perdite in questione hanno una **diversa** modalità di gestione, a seconda che siano prodotte nel periodo d'imposta oggetto di accertamento, ovvero siano afferenti dichiarazioni presentate per le annualità precedenti.

- Relativamente alle **perdite di periodo** è l'organo accertatore a doverle scomputare **immediatamente** dalla base imponibile accertata. Di fatto, nel caso di emersione di maggiori imponibili, anzitutto saranno rettificate le perdite dichiarate dal contribuente, ovviamente fino a capienza di queste ultime. Ne deriva che non è assodato che dal controllo fiscale possano residuare dei maggiori imponibili da tassare (tranne per le conseguenze ai fini IVA), così come non saranno “cristallizzate” le perdite per gli utilizzi successivi, tanto che proprio l'avvenuta compensazione renderà necessario anche osservare gli eventi delle perdite negli anni successivi;
- Circa le **perdite maturate in periodi d'imposta antecedenti** a quello oggetto di accertamento è invece il contribuente a doverne chiedere, **mediante apposita istanza**, lo scomputo. Le modalità con cui dovranno essere prodotte dette istanze saranno fissate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto. Tale opzione riguarda le perdite che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento (non quelle maturate successivamente allo stesso periodo d'imposta) e che ovviamente al momento di presentazione dell'istanza per lo scomputo in sede di accertamento, non risultano già state utilizzate in diminuzione dei redditi imponibili dichiarati dal contribuente per le annualità successive.

Lo scomputo che richiede maggiore attenzione da parte del contribuente è ovviamente quello riferito alle perdite pregresse. Il soggetto interessato, infatti, deve valutare puntualmente che sorte abbiano avute posto che il relativo utilizzo è possibile **solo se le stesse risultano ancora disponibili**; in altre parole, la norma richiede non solo che le perdite siano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di rettifica (e in tale ottica, non rilevano le perdite maturate in periodi d'imposta successivi a quello accertato), ma anche che esse non siano state già portate in riduzione di redditi dichiarati o accertati nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di accertamento.

Sotto il profilo procedurale, è espressamente previsto che la presentazione dell'istanza comporta la **sospensione dei termini** di impugnazione per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio, in tale arco temporale, procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente.

La sospensione dei termini di proposizione del ricorso sembra essere “svincolata” da altre circostanze che conducono agli stessi effetti, salvo che il futuro provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate con cui dovranno essere delineate le modalità di presentazione dell'istanza non voglia disporre diversamente.

Ciò vale a dire, in termini sostanziali, che si potrebbe validamente verificare la seguente fattispecie:

- sospensione dei termini in seguito all'istanza di scomputo delle perdite pregresse (i giorni complessivi al fine dell'impugnazione dell'atto si incrementano a 120);
- una ulteriore sospensione dei termini a seguito di presentazione dell'istanza di accertamento con adesione (dunque 90 giorni da aggiungere al computo precedente);
- eventuale sospensione dei termini feriali.

Inutile dire che nel caso di incrocio delle diverse sospensioni sarà necessario prestare la massima attenzione, soprattutto alla luce della tanto discussa **Ordinanza della Corte di Cassazione n. 11632 del 5 giugno 2015**, che ha improvvisamente e inaspettatamente negato il cumulo della sospensione feriale a quella derivante dall'istanza di adesione, circostanza che però è stata smentita **dall'interrogazione parlamentare 5-06008 del 9 luglio 2015**, che ha definito detta sentenza errata, unica e sicuramente non applicabile. La cautela è comunque estremamente consigliabile. Infine, sarà necessario combinare tale termine con quello eventualmente previsto per la procedura di mediazione, che come è noto dilata ancor di più la costituzione in giudizio a seguito del ricorso.

La sospensione dei termini, ad ogni buon conto, appare **fissa nella misura di 60 giorni** e pertanto l'eventuale comunicazione da parte dell'Ufficio competente, primo dello scoccare del sessantesimo giorno, dell'esito del ricalcolo dell'accertamento a seguito dello scomputo delle perdite, non pare idonea ad interrompere il decorso temporale. Di fatto, se viene presentata istanza per lo scomputo delle perdite, i termini di impugnativa diventano almeno di 120 giorni dalla notifica dell'atto originario.

Questo comunque implica la massima attenzione nel calcolo dei giorni di impugnazione e costituzione in giudizio per evitare errori gravi che possono determinare l'**inammissibilità** del ricorso: forse un meccanismo più semplice sarebbe stato preferibile visto il già esistente caos sul corretto calcolo dei giorni di sospensione complessivi.