

ACCERTAMENTO

Il riconoscimento delle perdite pregresse in sede di accertamento

di Leonardo Pietrobon

Con l'**articolo 25 D.Lgs. 158/2015** il Legislatore nazionale ha introdotto due specifici riferimenti normativi, precisando le **modalità e i termini** per il **computo**, in sede di accertamento ordinario o di accertamento con adesione, **delle perdite fiscali pregresse**. In particolare, la citata disposizione ha modificato l'articolo 42 D.P.R. 600/1973 e l'articolo 7 D.Lgs. 218/1997 introducendo rispettivamente il comma 4 e il comma 1-ter.

Dal punto di vista sostanziale è previsto che **le perdite pregresse** possano essere **scomputate dal maggior imponibile accertato** solo a seguito di **apposita istanza** presentata dal contribuente. In particolare il **comma 4 dell'articolo 42 D.P.R. 600/1973** prevede proprio che *"il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al secondo comma, entro il termine di proposizione del ricorso"*.

Con il **provvedimento dell'8.4.2016** l'Agenzia delle entrate, oltre ad aver **approvato il relativo modello**, ha individuato l'ambito applicativo delle citate disposizioni normative, nonché i **contenuti, le modalità e i termini di presentazione** dell'istanza per il riconoscimento delle perdite pregresse.

Sotto il profilo pratico, il modello, denominato IPEA, può essere presentato dal contribuente che:

1. **intenda avvalersi dell'utilizzo delle perdite pregresse;**
2. **non abbia già provveduto all'utilizzo in compensazione** delle stesse.

Naturalmente, come stabilito dall'articolo 42 D.P.R. 600/1973 e dall'articolo 25 D.Lgs. 218/1997, la richiesta di utilizzo in compensazione delle perdite pregresse **è ammessa** a condizione che a seguito dello scomputo della perdita del periodo d'imposta oggetto di accertamento **residui un maggiore imponibile**. A titolo esemplificativo, ipotizzando che una società abbia dichiarato per l'anno d'imposta 2013 una perdita fiscale pari a 100 Euro e a seguito di accertamento vengano rilevati **maggiori ricavi** non dichiarati pari a 130 Euro, l'imponibile oggetto di possibile compensazione con le perdite pregresse, sussistenti e non già utilizzate, ammonta a 30 Euro (130 di maggiori ricavi - 100 di perdita di periodo dichiarata).

A tal proposito pare utile ricordare che:

- per **perdite pregresse** devono intendersi le **perdite maturate anteriormente al periodo di imposta oggetto di rettifica e ancora utilizzabili** alla data di chiusura dello stesso (articoli 8 e 84 Tuir);
- per **perdite pregresse utilizzate** sono da intendersi **le perdite scomputate ex 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 le perdite rettificate o scomputate dagli uffici a seguito di precedenti atti impositivi.

Il **modello è trasmesso**, unitamente alla copia di un **documento di identità** del firmatario dell'istanza, all'indirizzo **PEC** dell'Ufficio competente all'accertamento nei confronti del contribuente.

Con riferimento al dato temporale e all'eventuale notifica di un avviso di **accertamento** in cui non sono state scomputate le perdite pregresse, si ricorda che lo stesso modello deve essere presentato **entro il termine per la proposizione del ricorso**, ossia entro 60 giorni dalla data di notifica. Si precisa inoltre che la presentazione del modello sospende il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento per un periodo di 60 giorni.

Successivamente, l'ufficio, previo riscontro **dell'utilizzabilità delle perdite**, procede al ricalcolo dell'eventuale **maggior imposta dovuta**, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, **entro 60 giorni dalla presentazione del modello**.

Nel caso di **accertamento con adesione** è invece necessario, dal punto di vista temporale, prevedere due distinte ipotesi:

- la **presentazione dell'istanza di accertamento** con adesione **dopo la notifica dell'avviso di accertamento**;
- la **presentazione dell'istanza di accertamento** con adesione **antecedente all'avviso di accertamento**.

Nel primo caso – istanza di accertamento con adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento – il modello deve essere presentato ancora **entro il termine per la proposizione del ricorso**, tenuto conto del periodo di sospensione. Anche in tal caso la presentazione del modello sospende il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento per un periodo di 60 giorni.

A seguito della presentazione dell'istanza di accertamento con adesione, **l'ufficio formula l'invito a comparire**. Nel caso di mancato perfezionamento della definizione, l'ufficio che ha emesso l'avviso di accertamento procede comunque al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate e comunica l'esito al contribuente.

Nell'ipotesi in cui invece **l'istanza di accertamento con adesione sia presentata in epoca**

antecedente all'avviso di accertamento, il modello deve essere presentato dal contribuente nel corso del contraddittorio. L'ufficio formula quindi al contribuente la proposta di accertamento.

In entrambi i casi **l'ufficio, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite**, predispone l'atto di accertamento con adesione contenente i **maggiori imponibili al netto delle perdite utilizzabili**.

Per approfondire le problematiche relative ai principali strumenti di accertamento vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

