

ADEMPIMENTI

Scomputo perdite in accertamento: i chiarimenti del fisco

di Raffaele Pellino

Nuove indicazioni operative per lo scomputo delle perdite nei procedimenti di accertamento sia ordinario che in adesione. Con la recente [circolare 15/E/2017](#) l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, fornito chiarimenti in materia, **affrontando nel dettaglio le differenze tra lo scomputo "automatico"** (operato d'ufficio) riguardante le perdite "di periodo" e **quello richiesto con il modello IPEA** per le perdite "pregresse".

In primo luogo, sono affrontati i diversi aspetti legati allo **scomputo "automatico" delle perdite di periodo**: si tratta delle perdite relative al **periodo d'imposta oggetto di rettifica**, automaticamente computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati **dall'ufficio competente** all'emanazione dell'avviso di accertamento o dell'atto di adesione. Sul piano operativo, lo scomputo automatico delle perdite "di periodo" si traduce in un **disconoscimento della perdita**. Pertanto, la rettifica del *quantum* dichiarato dal contribuente può consistere **nell'accertamento sia di una minor perdita che di un maggior reddito**.

In entrambi i casi **la perdita di periodo dichiarata risulta essere "neutra"** - in quanto disconosciuta - **ai fini della determinazione della maggiore imposta accertata**, calcolata per differenza tra l'imposta accertata e l'imposta dichiarata, ovvero tra il credito dichiarato e il minor credito accertato.

Pertanto, **l'ufficio notifica l'avviso di accertamento** (o predispone l'atto di adesione se non preceduto da avviso di accertamento) **"in tutti i casi di rettifica della perdita dichiarata e anche qualora non emerga una maggiore imposta accertata"**. Tuttavia, considerato che a seguito della notifica dell'avviso di accertamento o della definizione in adesione l'ufficio dovrà procedere alla successiva riduzione delle perdite, è necessario **che l'atto sia "adeguatamente motivato"** in relazione al disconoscimento totale o parziale della perdita dichiarata.

L'ufficio che ha scomputato in "automatico" le perdite di periodo, provvede altresì a ridurre l'importo nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica ([articolo 36-bis, comma 3-bis, D.P.R. 600/1973](#)).

Per quanto concerne, invece, lo **scomputo delle perdite richieste con il Modello IPEA**, l'Agenzia ribadisce che **il contribuente "può richiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate alla data di presentazione dell'istanza, fino a concorrenza del loro importo"**.

In particolare, il contribuente può presentare l'IPEA **solo qualora dalla rettifica emerga un**

maggior reddito, “quindi solo qualora residuino maggiori imponibili dopo l’eventuale disconoscimento delle perdite di periodo operata dall’ufficio accertatore”. Tale facoltà è riconosciuta anche in sede di accertamento con adesione.

Il Modello IPEA, si ricorda, può essere presentato nelle seguenti ipotesi:

- notifica di avviso di accertamento ([articolo 42, D.P.R. 600/1973](#));
- istanza di accertamento con adesione, dopo la notifica dell’accertamento;
- procedimento di accertamento con adesione avviato su richiesta del contribuente ovvero su invito dell’ufficio competente, prima della notifica dell’avviso di accertamento.

Nell’ambito dello stesso modello sono indicati i **dati relativi alle perdite disponibili** e di cui si chiede l’utilizzo a scomputo del maggior imponibile accertato/definito. In particolare, le perdite sono distinte per natura in:

- **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 realizzate nei primi 3 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 Snc e Sas, le perdite attribuite per trasparenza da Snc e Sas.

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

Riguardo i **termini di presentazione**, si rammenta che il Modello IPEA (approvato da ultimo con il [provvedimento 12/10/2016](#)) è presentato (in via telematica) dal contribuente:

- entro il **termine per la proposizione del ricorso**, nell’ipotesi di notifica dell’avviso di accertamento; il contribuente può presentare il modello anche dopo la presentazione dell’istanza di adesione ma, comunque, non oltre il termine per il ricorso, tenuto conto anche del periodo di sospensione;
- **nel corso del contraddittorio** instaurato con l’ufficio, nell’ipotesi di accertamento con adesione.

Con la presentazione dell’IPEA **si sospende il termine per l’impugnazione** dell’avviso di accertamento per un periodo di 60 giorni; tale sospensione si aggiunge a quella di 90 giorni prevista a seguito della presentazione **dell’istanza di adesione**, indipendentemente se tale istanza sia precedente o successiva all’IPEA. In entrambi i casi, il contribuente usufruisce di un

“periodo di sospensione” complessivo di 150 giorni.

In sintesi, i **termini di impugnazione** dell’avviso di accertamento, tenendo conto dei periodi di sospensione, possono schematizzarsi come segue:

Termine ordinario

Periodi di sospensione

Termine Totale



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)