

ACCERTAMENTO

Consolidato fiscale: accertamento e scomputo delle perdite

di Federica Furlani

Nel caso di **accertamento** che coinvolga società che hanno aderito al regime di **consolidato fiscale** di cui agli [articoli da 117 a 129 Tuir](#), la possibilità di utilizzare le **perdite fiscali** disponibili in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, passa attraverso la presentazione del **Modello IPEC** e, in alcuni casi, anche del **Modello IPEA**.

Ai sensi dell'[articolo 40-bis D.P.R. 600/1973](#), le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato nazionale sono effettuate con un **unico atto**, notificato sia alla consolidata che alla consolidante, che sono **litisconsorti necessari**; atto unico con il quale viene definita la maggiore imposta accertata relativa al reddito complessivo globale e sono irrogate le relative sanzioni.

Notificato l'atto unico, la consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati le perdite del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo; le **perdite** devono essere **maturate in corso di opzione** del consolidato, ed essere ancora **disponibili**.

Per farlo, la stessa deve presentare, esclusivamente in via telematica, il **Modello IPEC**, all'ufficio competente ad emettere l'atto unico, **entro il termine di proposizione del ricorso**; conseguentemente, il **termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso**, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di **sessanta giorni**. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza.

Nel caso in cui sia stata presentata istanza di **accertamento con adesione**, la consolidante può presentare l'istanza di utilizzo delle perdite anche successivamente alla presentazione dell'istanza di adesione ma, in ogni caso, non oltre il termine per la proposizione del ricorso.

Se una delle società aderenti al consolidato il cui reddito è stato rettificato con l'atto unico, possiede **perdite proprie utilizzabili, non trasferibili al consolidato in quanto pregresse all'esercizio dell'opzione per il consolidato** ([articolo 118, comma 2, Tuir](#)), può chiedere che siano portate in riduzione del maggior imponibile accertato, con la presentazione del **Modello IPEA**.

Di conseguenza, con riferimento ad un **maggior reddito accertato nel consolidato fiscale**, possono essere presentati **tanto il Modello IPEA**, a cura della consolidata, per l'utilizzo delle

perdite proprie anteriori all'opzione, che il **Modello IPEC**, a cura della consolidante, per l'utilizzo delle perdite da consolidato per il maggior imponibile residuo e fino a concorrenza dell'importo accertato.

I due modelli possono essere pertanto **alternativi** (quando singolarmente sufficienti a coprire le rettifiche fiscali) o essere utilizzati **entrambi** fino a concorrenza del maggior reddito imponibile.

A tal proposito la [**circolare 15/E/2017**](#) ha precisato che, se sono presentati entrambi i modelli a fronte del medesimo atto unico, trattandosi di un unico procedimento di accertamento posto in essere ai sensi dell'[**articolo 40-bis D.P.R. 600/1973**](#), il **termine di impugnazione dell'atto unico è sospeso per 60 giorni**.

“Infatti, la ratio della sospensione del termine di impugnazione è di consentire, da un lato, al contribuente di richiedere il computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili accertati nell'atto e, dall'altro, all'ufficio di operare conseguentemente lo scomputo di tutte le perdite a tal fine ritenute utilizzabili, indipendentemente dalla modalità (IPEC o IPEA) con la quale sono richieste”.

Ipotizziamo un gruppo di società che hanno optato per il consolidato fiscale, tra cui la società Alfa Srl, in qualità di consolidata, e la società Beta Spa, come consolidante, a cui è accertato, mediante atto unico notificato ad entrambe le società, un **maggior reddito imponibile** per il periodo di imposta 2014 pari a 150.000 euro.

La consolidata Alfa Srl, il cui reddito è stato oggetto di rettifica, presenta **perdite pregresse** all'esercizio dell'opzione per 12.000 euro non ancora utilizzate.

La dichiarazione del consolidato (**Modello CNM**) relativa al 2014 presenta **perdite di periodo** per 24.000 euro e, nel modello successivo relativo al 2015, per 18.000 euro, riportate poi fino all'ultimo Modello CNM presentato.

In tal caso, la consolidata può presentare il **Modello IPEA** per chiedere di portare le **perdite proprie, pregresse** al regime di consolidato, a riduzione del maggior reddito accertato: pur essendo perdite utilizzabili in misura limitata, saranno integralmente scomputate in quanto rientranti nel limite dell'80% del maggior imponibile accertato.

La consolidante può ulteriormente presentare il **Modello IPEC** al fine di computare in diminuzione del maggior reddito accertato residuo, pari a 138.000 euro (150.000 – 12.000), le perdite residue utilizzabili da Modello CNM, pari a 18.000 euro, scomputabili in **misura piena**, e non nel limite dell'80% del reddito imponibile, in quanto maturate nel 2014, che è il periodo di imposta oggetto di rettifica.

Tale limite si applica, invece, all'utilizzo delle perdite **diverse** da quelle relative 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 che le ha prodotte, anch'esse scomputabili in misura piena a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

La circolare citata ha precisato che *“Fatto salvo l'utilizzo delle perdite di periodo, che devono essere prioritariamente e interamente scomputate, non sussiste alcun vincolo di priorità nella scelta delle perdite da utilizzare in compensazione. Pertanto, qualora la consolidante possieda perdite utilizzabili sia in misura limitata sia in misura piena, la stessa può liberamente individuare quali richiedere in diminuzione dai maggiori imponibili”*.

Sul maggior imponibile che residua dopo le scomputo delle perdite sopra descritto, pari a 120.000 euro, l'Ufficio ricalcolerà la **maggior imposta**, gli interessi e le relative sanzioni.

Seminario di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO IN BASE AL D.LGS 139/2015 E AL NUOVO OIC 17

[Scopri le sedi in programmazione >](#)