
Accertamento con adesione e controlli formali: la gestione delle perdite fiscali in sede di accertamento

di [Roberto Pasquini](#)

Publicato il 23 Novembre 2015

dal prossimo 1° gennaio 2016, il procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento, per i periodi d'imposta soggetti a controllo e verifica subirà delle modificazioni importanti

L'art.25 del D.Lgs. n.158, del 24 settembre 2015, che da attuazione alla delega fiscale (Legge 11 marzo 2014, n. 23), modifica gli artt. 42 del D.P.R. n. 600/73 (accertamento), 7 del D.Lgs. n. 218/97 (accertamento con adesione), e 36-bis del D.P.R. n. 600/73 (liquidazione), per regolare, a partire dal prossimo 1 gennaio 2016, il procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento, per i periodi d'imposta per i quali, alla predetta data, sono ancora pendenti i termini di cui all'art.43, del D.P.R. n. 600/73.

L'intervento legislativo assicura, altresì, regole certe sul versante sanzionatorio.

Le modifiche introdotte

Come abbiamo anticipato il Legislatore delegato è intervenuto su tre aspetti essenziali: accertamento, adesione e liquidazione; ecco gli interventi in particolare.

- **All'art. 42, del D.P.R. n. 600/73**, dopo il terzo comma, è **aggiunto il quarto comma**, secondo cui fatte salve le previsioni di cui all'art. 40-bis del D.P.R. n. 600/73, sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al secondo comma le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, 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, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di 60 giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza. Ai fini del presente comma per perdite pregresse devono intendersi quelle che erano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di accertamento ai sensi dell'art. 8 e

dell'art. 84 del T.U. n. 917/86;

- **All'art. 7, del D.Lgs. n. 218/97**, dopo il comma 1-bis, **è aggiunto il comma 1-ter**, secondo cui fatte salve le previsioni di cui all'art. 9-bis del D.Lgs. n. 218/97, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di cui al comma 4 dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600/73, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo.
- **All'art. 36-bis, del D.P.R. n. 600/73**, dopo il comma 3, **è aggiunto il comma 3-bis**, secondo cui a seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del secondo periodo del comma 4 dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600/73, del comma 3 dell'articolo 40-bis del D.P.R. n. 600/73, del comma 1-ter dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 218/97, del comma 2 dell'articolo 9-bis del D.Lgs. n. 218/97, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi degli artt. 8 e 84 del T.U. n. 917/86, nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata. A seguito dello scomputo delle perdite dai maggiori imponibili effettuato ai sensi del primo periodo del comma 4 dell'articolo 42 sopra citato, l'amministrazione finanziaria provvede a ridurre l'importo delle perdite riportabili ai sensi degli artt. 8 e 84 del T.U. n. 917/86, nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggiore imponibile, procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600/73.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 158/2015, sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di cui ai precedenti commi, nonché le attività demandate all'ufficio.

Le perdite utilizzabili

L'aspetto centrale delle nuove regole risiede nella **differenziazione** fra perdite di periodo e perdite pregresse:

- per le perdite di periodo, relative all'anno oggetto di accertamento, l'Ufficio provvede "*in automatico*", mediante la rettifica in diminuzione di tali perdite dai maggiori imponibili;
- per le perdite pregresse non utilizzate le stesse potranno essere computate in diminuzione, su istanza del contribuente, solo qualora residui un maggior imponibile accertato dopo l'eventuale scomputo delle perdite di periodo. In questo caso, il contribuente, ricevuto l'avviso di accertamento, deve (se intende utilizzarle) presentare un'apposita istanza all'ufficio che ha emanato l'avviso di accertamento, entro i termini di impugnazione dell'atto. La presentazione di tale istanza determina la sospensione dei termini per ricorrere per un periodo di 60 giorni. Termini nei quali l'ufficio provvede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, comunicandone l'esito al contribuente.

L'intervento legislativo produce effetti anche sul **versante sanzionatorio**. Infatti, viene superata la tesi secondo cui la sanzione per infedele dichiarazione, prevista dall'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/97, vada applicata anche nell'ipotesi in cui non emerga una maggiore imposta, a seguito del riconoscimento di perdite pregresse, e la sanzione sarà determinata sull'imposta definitivamente dovuta, eventualmente ricalcolata.

La rettifica della liquidazione della dichiarazione

Il legislatore delegato, altresì, ha integrato l'art.36-bis, del D.P.R.n.600/73, aggiungendo il comma 3-bis, distinguendo le due ipotesi di perdite pregresse e perdite di periodo:

- perdite pregresse: operato il computo in diminuzione delle perdite pregresse, l'organo accertatore modifica in automatico la dichiarazione, riducendo l'importo delle perdite riportabili nell'ultima dichiarazione dei redditi presentata, così che le perdite pregresse richieste, non rimangono nella disponibilità del contribuente;
- perdite di periodo: l'ufficio provvede a ridurre l'importo nelle dichiarazioni dei redditi successive a quella oggetto di rettifica. Nel caso in cui siano state già utilizzate per i periodi d'imposta seguenti a quello accertato, qualora emerga un maggiore imponibile nel periodo d'imposta in cui la perdita era stata compensata in sede di dichiarazione, l'Ufficio procede alla rettifica ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 42 del D.P.R. n. 600/1973.

23 novembre 2015

Roberto Pasquini

1Cfr. Sent. n. 6663 del 21 marzo 2014 (ud. 26 novembre 2013), secondo cui la sanzione *“essendo ragguagliata alla maggiore imposta liquidata, ossia alla differenza fra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni, è pienamente rispondente alla funzione dissuasiva tipica della sanzione, volta a prevenire e non già a correggere le irregolarità, riuscendo per conseguenza proporzionata all'obiettivo perseguito”*.