



## UTILIZZO DELLE PERDITE FISCALI IN IPOTESI DI ACCERTAMENTO

*Simone Carunchio*

## ABSTRACT

*Il legislatore, attraverso il Decreto Legislativo n. 158/2015, ha previsto un procedimento generalizzato di computo in diminuzione delle perdite in accertamento, il quale è stato congegnato sulla falsariga di quello già previsto nell'ambito dell'accertamento del consolidato fiscale. Attraverso questo intervento normativo si sono risolte alcune incertezze che attevano, in particolare, a tre ordini di questioni: sia sulla legittimità della procedura in generale; sia, se risolta la prima questione in senso affermativo, sul potere dell'Amministrazione di riconoscere le perdite d'ufficio; sia sull'ammontare della sanzione da presentazione di infedele dichiarazione (ossia se essa dovesse essere commisurata al reddito accertato inizialmente o a quello risultante successivamente al computo delle perdite). La nuova procedura, risolvendo le divergenze indicate, ne solleva di nuove, tra cui quella attinente al riconoscimento delle perdite a seguito di contenzioso e quella attinente alla nozione di "perdite pregresse non utilizzate". In ultimo la novella, manifestando una precisa scelta legislativa in merito all'alternativa tra facoltà o obbligo di riporto delle perdite, fornisce lo spunto per una riflessione più generale sul rapporto tra Amministrazione Finanziaria e Contribuente. In ogni modo la previsione della nuova procedura risulta pienamente positiva.*

**Sommario:** 1. Premessa. – 2. Utilizzabilità delle perdite in accertamento. – 3. Il ricalcolo delle sanzioni in sede di accertamento. – 4. Considerazioni finali.

### 1. Premessa

Nel Decreto Legislativo n. 158/2015, all'articolo 25, è stato previsto il "Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento".

Il Decreto appena menzionato, come noto, è stato emanato in attuazione della Legge n. 23/2014, art. 8, comma 1, e concerne la revisione del sistema sanzionatorio tributario. Nel prosieguo esso sarà chiamato 'Decreto Sanzioni'.

Con l'articolo 25 sono stati modificati in particolare: l'articolo 42 del Decreto Legislativo n. 600/1973, attinente all'avviso di accertamento, al quale è stato aggiunto un quarto comma; l'articolo 7 del Decreto Legislativo n. 218/1997, in ordine all'atto di accertamento con adesione, con l'aggiunta del comma 1-ter; ed in ultimo l'articolo 36-bis del Decreto n. 600 citato, il quale regola la cosiddetta liquidazione automatica, attraverso l'introduzione del nuovo comma 3-bis.

Di primo approccio può apparire quanto meno bizzarro che in un Decreto concernente le sanzioni siano state modificate delle norme procedurali attinenti all'accertamento delle imposte sui redditi; ma, a ben considerare, come è stato giustamente rilevato<sup>1</sup>, la novità

---

<sup>1</sup> Cfr. Assonime, Circolare n. 25/2015, *Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014)*, § 2.2, osservazione n. 4: "In definitiva, con le disposizioni in commento si vuole solo ribadire, come è giusto che sia, la correlazione tra la effettiva maggiore imposta accertata (quella appunto riferibile al reddito complessivo netto delle perdite pregresse non utilizzate) e le sanzioni".

principale introdotta dalla nuova norma, concerne invero la sanzione prevista in ipotesi di presentazione di una dichiarazione infedele.

Comunque sia, dal momento che mancavano delle norme di riferimento generali in ordine all'utilizzazione delle perdite (coeve o pregresse) in sede di accertamento, non si può che valutare positivamente questo intervento chiarificatore da parte del legislatore. Anche perché, da parte di alcuni interpreti dottrinari, veniva denunciata, a fronte di una posizione apparentemente univoca dell'Amministrazione, una posizione apparentemente contraddittoria da parte della Giurisprudenza di legittimità.

Ad ogni modo (più oltre si approfondirà la questione appena evocata), norme di tal fatta, occorre richiamarlo, sono presenti nell'ambito della normativa specifica sul consolidato nazionale: esse sono contenute nell'articolo 40-bis del Decreto Legislativo n. 600/1973, in ordine alla "rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale". Ed è proprio sulla base di queste norme (la lettera di quelle nuove, infatti, è sostanzialmente identica a quelle dell'ultimo articolo citato) che i recenti interventi sono stati introdotti.<sup>2</sup>

Le finalità che si sono volute perseguire attraverso l'introduzione della nuova normativa, come detto nella relazione illustrativa allo schema del decreto legislativo successivamente approvato (senza modifiche, almeno per quanto concerne l'articolo 25 in esame) sono 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 di "garantire il rispetto della capacità contributiva".

In breve è stato previsto che:

- Le perdite 'coeve' o 'di periodo' (intendendosi "le perdite relative al periodo d'imposta oggetto dell'accertamento" ex D. Lgs. n. 600/1973, articolo 42, comma 4) debbano essere computate d'ufficio dall'organo accertatore.
- Le perdite pregresse non utilizzate possono, invece, essere computate, in sede di accertamento, esclusivamente su istanza del contribuente<sup>3</sup>.

A seguito di presentazione dell'istanza, da presentarsi entro il termine di proposizione del ricorso, l'atto d'accertamento è sospeso per sessanta giorni. Entro quest'ultimo termine l'Ufficio deve procedere al ricalcolo dell'imposta dovuta e, soprattutto, al ricalcolo della sanzione (e degli interessi). La sanzione di cui trattasi è quella prevista nell'articolo 1 del Decreto legislativo n. 471/1997 per l'illecito di dichiarazione infedele.

---

<sup>2</sup> Cfr. la relazione illustrativa allo schema del Decreto Sanzioni: "le modalità di scomputo delle perdite si fondano, con precipue particolarità, sui principi sottesi alla disciplina del consolidato nazionale di cui all'art. 40-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prevista per i soggetti aderenti alla tassazione di gruppo e che resta vigente nei confronti di questi ultimi".

<sup>3</sup> Per quanto concerne l'istanza, il comma 4 dell'articolo 25 del Decreto Sanzioni, prevede che: "Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell'istanza di cui ai precedenti commi, nonché le conseguenti attività dell'ufficio competente.

Inoltre, è stato previsto che è cura dell'Ufficio rettificare le dichiarazioni dei redditi posteriori a quella oggetto dell'accertamento (ex articolo 36-bis, comma 3-bis, del D. Lgs. n. 600/1973), di maniera che dette perdite non restino nella disponibilità del contribuente. Questa previsione, più oltre lo si approfondirà, rende la nozione di perdite pregresse non utilizzate di difficile definizione, o, per meglio dire, è la qualifica "non utilizzate" che appare incongruente al sistema, poiché anche quelle già utilizzate possono essere computate in sede di accertamento; diversamente non avrebbe ragione di essere la previsione appena richiamata dell'articolo 36-bis.

- Tali procedure appena tratteggiate sono state previste, come annunciato, anche in ipotesi di procedimenti di adesione (ex articolo 7, comma 1-ter, D. Lgs. n. 218/1997).

Per poter apprezzare però nella sua ampiezza la portata della novella è necessario in primo luogo analizzare lo stato dell'arte su cui essa è andata ad incidere.

Si può affermare, in questo senso, che le questioni che vengono direttamente risolte, attraverso le suddette modifiche, e che, apparentemente, avevano bisogno di chiarificazioni, concernevano due aspetti: il primo attinente alla possibilità di usufruire in sede di accertamento delle perdite non utilizzate e, in caso di soluzione affermativa, quale dovesse essere la procedura in merito; il secondo attinente all'imposta ("teorica" o "reale", com'è stata chiamata<sup>4</sup>) sulla base della quale calcolare la sanzione per infedele dichiarazione.

Di seguito, nell'intento indicato, si presenterà, dunque, lo stato dell'arte prima dell'introduzione delle nuove previsioni. Successivamente si esporranno le problematiche indicate che la nuova normativa genera, nonché alcuni spunti di riflessione di cui è fonte, in particolare in merito al contraddittorio preventivo.

## **2. Utilizzabilità delle perdite in accertamento**

Per quanto attiene alla prima questione indicata - quella della possibilità di utilizzare le perdite (anche quelle pregresse) in sede di accertamento - si evidenzia che già in Dottrina l'interpretazione della Giurisprudenza non è omogenea: da una parte<sup>5</sup> vi è chi sostiene che in merito, soprattutto in Giurisprudenza, non vi è mai stata la contraddizione che altri ravvisano; dall'altra parte<sup>6</sup>, invece, vi è chi sottolinea proprio la doppia posizione assunta dalla Corte di

<sup>4</sup> Cfr. Assonime, *Circolare n. 25/2015, Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014)*, § 2.2, osservazione n. 4: "appare chiaro che il problema non atteneva alla determinazione dell'imponibile, bensì solamente alla quantificazione delle sanzioni, le quali sarebbero da commisurare, ad avviso della Corte [di cassazione], alla maggiore imposta «teorica» (ossia, all'imposta relativa all'ammontare complessivo dei maggiori proventi e/o dei minori costi accertati) e non a quella «reale» in tutto o in parte assorbita con l'abbattimento del maggior reddito accertato per effetto delle perdite pregresse".

<sup>5</sup> Cfr. Assonime, *Circolare n. 25/2015, Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014)*, § 2.2, osservazione n. 4: "A ben guardare, infatti, la Suprema Corte non ha messo in dubbio - neppure in alcune recenti sentenze che hanno contribuito ad alimentare alcuni profili di incertezza - che le perdite «pregresse» siano scomputabili dall'imponibile lordo accertato".

<sup>6</sup> Cfr. E. Mattesi, *Modalità di accertamento delle perdite fiscali*, in *il fisco* n. 20/2015: "Quanto all'utilizzo delle perdite pregresse in corso di accertamento tributario, si rileva preliminarmente che l'Amministrazione Finanziaria ha più volte affermato la ricorrenza di un tale obbligo ... Questa opinione è stata originariamente

cassazione. Per quanto concerne, invece, l'interpretazione dei documenti di Prassi, gli autori sono concordi nell'interpretazione sulla base della quale l'Amministrazione afferma che le perdite sono sempre utilizzabili in sede di accertamento.

Stante questa situazione di incertezza interpretativa, può risultare interessante leggere nuovamente i documenti che vengono citati il più delle volte, in quanto, effettivamente, non sono chiari, soprattutto in ordine all'utilizzo della locuzione "in sede di rettifica". Ci si chiede cioè se con tale locuzione si voglia fare riferimento all'attività del contribuente o all'attività dell'Amministrazione.

Tra i documenti di Prassi, uno tra i più indicativi è costituito dalla *C. M. n. 188/1998*<sup>7</sup>. In tale atto è espressamente previsto che la società può chiedere che le perdite pregresse ancora disponibili siano utilizzate in compensazione con il reddito di un periodo successivo al maturare della perdita, in particolare nel caso in cui a seguito di rettifica della dichiarazione (da parte di chi?) in cui è maturata la perdita (in seguito utilizzata in compensazione), essa non possa più coprire il reddito risultante dalla dichiarazione del periodo considerato e se dunque sia possibile coprire la parte di reddito rimanente a seguito di rettifica con delle perdite del periodo successivo a quello di maturazione delle perdite già utilizzate e rettificate. Tale operazione, a parere dell'Amministrazione è un'operazione legittima; è "sufficiente da parte della società una comunicazione in forma scritta da indirizzare ... all'Ufficio delle Entrate competente con la quale si manifesti l'intenzione di compensare la quota di reddito ... non più coperta dalla perdita ... con la perdita ancora disponibile".

Se dunque già nel 1998 si ipotizzava, da parte dell'Amministrazione, la possibilità di presentare istanza per la compensazione delle perdite pregresse; tale procedura era prevista espressamente a seguito di rettifica. Ad ogni modo, dalla *Circolare* è possibile dedurre che le perdite possono essere utilizzate in qualsiasi modo e momento, ma che detto utilizzo non può essere disposto d'ufficio dall'Amministrazione finanziaria.

Anche per quanto concerne il secondo documento spesso richiamato dalla Dottrina esso, effettivamente, non concerne la compensazione in sede di rettifica; ma del trattamento di una perdita successiva all'attività amministrativa di controllo. Si tratta della *Risoluzione n. 87/E/2013*. In essa, infatti, è preso in argomento il tema del pericolo di doppie imposizioni in caso di riporto in avanti dei costi non correttamente imputati a periodo; la quale doppia imposizione può essere evitata dal contribuente o attraverso la presentazione di una dichiarazione in rettifica (soprattutto se la nuova imputabilità del costo manifesta una perdita, ma anche se genera un minor reddito tassabile) o, se scaduti i termini, attraverso la richiesta di rimborso (della maggiore imposta versata in quanto dal reddito non era stato dedotto un costo). Nello specifico il fenomeno considerato è il seguente: in sede di controllo viene

---

condivisa dalla giurisprudenza ... Sennonché, la Corte di Cassazione si è poi espressa in modo diametralmente opposto". Tale presunta posizione della Giurisprudenza è stata più volte criticata in dottrina: cfr. M. Beghin, *L'accertamento di un maggior reddito d'impresa in presenza di perdite fiscali pregresse inutilizzate, l'irrogazione delle sanzioni tributarie e l'imposta «double face»*, in *Rivista di diritto tributario*, 2/2012.

<sup>7</sup> In particolare: § ALTRI QUESITI, punto 6.

disconosciuta l'imputabilità a periodo di un costo e accertata una maggiore imposta o una minor perdita. Tale costo deve quindi essere imputato dal contribuente al corretto periodo già passato, ma successivo a quello di accertamento. Nel caso in esame detto periodo si era chiuso con una perdita successivamente riportata in avanti; ne consegue che l'imputazione corretta del costo genera un aumento della perdita e dunque una diminuzione dell'imposta versata nel periodo in cui la perdita è stata infine utilizzata. Di tale eccedenza già versata, se non è più possibile presentare una dichiarazione integrativa, può essere richiesto il rimborso.

In questo caso, se effettivamente viene riconosciuta una riportabilità delle perdite in generale in quanto espressione del principio costituzionale della capacità contributiva (e dunque se ne deve concludere che esse sono riportabili anche in sede di accertamento), occorre comunque evidenziare che la *Risoluzione* citata non contempla espressamente l'ipotesi in esame.

Ad ogni modo, considerata la poca chiarezza dei documenti citati, se ne può dedurre che, in onore della previsione dell'articolo 53 della Costituzione, non è dubitabile, in generale, l'utilizzo delle perdite in sede di accertamento e ne risulta altrettanto indubitabile che il loro utilizzo non può essere disposto d'ufficio dall'Amministrazione. Come detto, infatti, l'Amministrazione ha previsto che il contribuente debba presentare un'istanza per l'utilizzo delle perdite pregresse disponibili.

Per quanto attiene alla Giurisprudenza di legittimità, come già precedentemente rilevato, vi è una certa incostanza interpretativa da parte della Dottrina. Anche in questo caso sembra opportuno leggere direttamente le sentenze della Corte di cassazione. Ma, lo si anticipa, non pare che il sistema prospettato sia poi così dissimile da quello ricostruibile a partire dai documenti di Prassi precedentemente citati; benché ne siano specificati alcuni importanti effetti.

Una prima sentenza è la n. 7294 del 2012<sup>8</sup>. In essa i Giudici della Corte hanno statuito che, se le perdite pregresse possono essere utilizzate in compensazione per il ricalcolo del reddito e dell'imposta in sede di accertamento, tale riporto non può essere effettuato d'ufficio dall'Amministrazione in quanto il riporto delle perdite è una scelta lasciata alla facoltà del Contribuente: si tratta di una espressione di manifestazione di volontà negoziale. "In quest'ultima ipotesi [ossia di non utilizzo delle perdite] ove il contribuente intenda contestare l'atto impositivo notificatogli dalla Amministrazione finanziaria per far valere l'errore commesso, lo stesso è onerato ... a fornire prova della rilevanza dell'errore che cade sulla «qualità di perdita» dell'importo da portare in diminuzione".

Tale impostazione è confermata nella sentenza n. 16333 del 2012, nella quale è meglio delucidato il rapporto tra la facoltà del Contribuente e il potere di rettifica d'ufficio dell'Amministrazione: "come risulta dall'art. 102 (ora 84) del TUIR, al contribuente è

---

<sup>8</sup> Per alcuni commenti a questa sentenza cfr. A. Mastroberti, *Scomputo delle perdite pregresse in sede di accertamento e orientamenti della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 43/2012; Idem, *Cass. n. 7294 dell'11 maggio 2012 – Per la Cassazione decisiva la scelta originaria sulle perdite pregresse*, in *il fisco* n. 23/2012; G. Ferranti, *L'utilizzo in caso di accertamento delle perdite riportate dai periodi d'imposta precedenti*, in *Corriere Tributario* n. 31/2012, in cui si commenta anche la *Circolare n. 18/2012* di Assonime.

riservata una facoltà di scelta da esercitare mediante una chiara indicazione nella dichiarazione, pacificamente inesistente nella fattispecie ... facoltà nel cui esercizio, pertanto, l'Amministrazione non può sostituirsi al contribuente, nell'interesse stesso di quest'ultimo"<sup>9</sup>.

Anche nella sentenza n. 6663 del 2014 risulta confermata la posizione espressa dalla Corte precedentemente. In questo caso, però, viene data ragione al contribuente in quanto le perdite pregresse erano state indicate nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'accertamento dell'imposta. E tale indicazione doveva essere rilevata dall'Ufficio: cosicché è stato confermato il principio per cui le perdite possono essere oggetto di riporto in sede di accertamento esclusivamente su iniziativa del contribuente.

La costante posizione della Giurisprudenza è confermata anche dalla sentenza n. 12460 del 2014, nella quale è ribadito che "al contribuente è riservata una facoltà di scelta, da esercitare mediante una chiara indicazione nella dichiarazione, in ordine al periodo d'imposta ... nel quale utilizzare in compensazione le perdite disponibili, facoltà nel cui esercizio, pertanto, l'Amministrazione non può sostituirsi al contribuente, nell'interesse stesso di quest'ultimo"; nonché dalla sentenza n. 6977 del 2015: "La mancata indicazione in dichiarazione del riporto delle perdite non può pertanto, stante questo orientamento, essere corretta di ufficio dall'Amministrazione finanziaria".

Insomma, ne risulta, nella prospettiva della Corte di cassazione - stante il principio per cui in sede di accertamento è possibile compensare il reddito accertato con delle perdite - che, se dalla dichiarazione del periodo d'imposta oggetto d'accertamento ne risultano (anche pregresse, se relative a periodi d'imposta precedenti), esse devono essere utilizzate dall'Amministrazione; se al contrario le perdite non sono indicate in dichiarazione esse devono essere fatte valere dal Contribuente<sup>10</sup>. In tal modo la Suprema Corte risulta allineata all'Amministrazione Finanziaria, la quale aveva, come detto, previsto già nel lontano 1998 che fosse il Contribuente a dover presentare istanza per il computo delle spese pregresse in accertamento.

---

<sup>9</sup> Su tale posizione della Giurisprudenza, in ordine alla "facoltà" del contribuente, cfr., in opposizione, G. Ferranti, *perdite per periodi d'imposta precedenti e accertamento: Corte di cassazione più «rigida» dell' Agenzia delle entrate*, in *Corriere Tributario* n. 44/2012, trattando della sentenza richiamata nel testo: "Tale motivazione non è condivisibile perché è normativamente stabilito che la perdita debba essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in detto reddito: l'utilizzo è, quindi, obbligatorio e non consegue ad una libera scelta del contribuente. In tal senso si è, peraltro, più volte espressa in passato l'Amministrazione finanziaria ... In tal modo [la Corte di cassazione] giunge a sostenere che il contribuente debba scegliere in sede di dichiarazione dei redditi di utilizzare le perdite dei periodi d'imposta precedenti in diminuzione dei maggiori redditi che potrebbero essere eventualmente accertati in futuro: affermazione paradossale e che non trova, giustamente, accoglimento nell'ambito della modulistica ... Si ritiene, pertanto, che la Suprema Corte debba rivedere l'orientamento espresso nell'ordinanza in esame, riconoscendo la rilevanza delle perdite pregresse anche in sede di accertamento e svincolando tale problematica da quella concernente l'applicabilità della sanzione per infedele dichiarazione".

<sup>10</sup> Cfr. A. Mastroberti, *perdite pregresse, accertamento e sanzioni: una questione ancora aperta*, in *il fisco* n. 23/2014.

In questo senso, come è stato sostenuto<sup>11</sup>, lo si è evidenziato precedentemente, la nuova previsione contenuta nell'articolo 42 del D. P. R. n. 600/1973 non pare affatto innovativa. Essa sembra più che altro confermare i principi già espressi a proposito del consolidato nazionale<sup>12</sup> e già rinvenibili nella Giurisprudenza e nella Prassi.

La novità, oltre quella concernente l'aspetto sanzionatorio, in confronto con la normativa sul consolidato, consisterebbe principalmente nell'automatismo previsto per il computo delle perdite dello stesso periodo d'imposta soggetto ad accertamento (dunque, apparentemente, ancorché non siano segnalate nel prospetto della dichiarazione dei redditi); mentre nell'ambito della tassazione di gruppo anche per l'utilizzo della detta tipologia di perdite il contribuente deve presentare istanza.

Criticità sorgono, piuttosto, come detto, in relazione alla nozione di perdite pregresse (non utilizzate). Se nel nuovo articolo 42, infatti, si tratta di "perdite pregresse non utilizzate" e nella *Circolare n. 188/1998* di "perdite pregresse disponibili", tali previsioni si raccordano difficilmente all'obbligo in capo all'Amministrazione di rettificare le dichiarazioni successive a quella oggetto di accertamento, ai sensi del nuovo articolo 36-bis del D. P. R. n. 600/1973. Come preannunciato, più oltre questo profilo sarà meglio approfondito.

### **3. Il ricalcolo delle sanzioni in sede di accertamento**

Per quanto attiene alla seconda problematica indicata, prima dell'introduzione della nuova norma che prevede il ricalcolo della sanzione in base al nuovo reddito accertato una volta computate le perdite, la questione ruotava principalmente attorno alle critiche che la Dottrina indirizzava alla Giurisprudenza di legittimità. Secondo interpretazione costante, difatti, i giudici della Corte di cassazione affermavano che in tali casi la sanzione per infedele dichiarazione dovesse essere commisurata al reddito accertato originariamente dall'Amministrazione, ossia quello precedente al computo delle perdite.

In particolare nell'ordinanza n. 13014 del 2011 i giudici hanno statuito che "la disciplina dettata dal D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 1 ... è intesa a prevenire la presentazione da parte dei contribuenti di dichiarazioni infedeli; conseguentemente le corrispondenti sanzioni, di natura amministrativa, sono da riconnettersi al solo dato obiettivo della dichiarazione di un reddito inferiore: è tale infedele dichiarazione che legittima e rende necessario il conseguente accertamento il quale a sua volta determina l'irrogazione della sanzione".

---

<sup>11</sup> Assonime, *Circolare n. 25/2015, Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014)*, § 2.2, osservazione n. 4.

<sup>12</sup> Cfr. S. M. Galardo, *Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo «stand alone»*, in *Corriere Tributario* n. 32/2015; D. Librandi, D. Sansonetti, *regole chiare per lo scomputo delle perdite in accertamento e in adesione*, in *il fisco* n. 34/2015; S. Trettel, *Scomputo delle perdite nell'accertamento «individuale»: l'IPEC fa da modello*, in *il fisco* n. 46/2015.

Tale motivazione è stata poi confermata nelle ordinanze nn. 16333 del 2012<sup>13</sup>, 2486 del 2013 e nelle sentenze nn. 6663 del 2014 e 12460 del 2014. In quest'ultima, nello specifico, è in tal modo statuito: “Tale infedeltà non può ritenersi eliminata per il fatto che il maggior reddito accertato possa risultare abbattuto dalla esistenza di perdite relative a periodi d'imposta precedenti e però, pur se disponibili, non utilizzate in compensazione nella dichiarazione dei redditi oggetto di verifica, ai sensi dell'art. 102 (ora 84) del TUIR. La eventuale possibilità di computare in diminuzione, ex post, le perdite pregresse e così ridurre o azzerare il maggior reddito accertato attiene, infatti, al profilo dell'entità della pretesa fiscale, ma è inidonea a cancellare gli effetti sanzionatori che, come detto, derivano dalla infedeltà della dichiarazione, che non viene certo meno nel caso del verificarsi di tale eventualità”.

Su tale posizione della Giurisprudenza molto è stato scritto in Dottrina.

Oltre all'evidenziare<sup>14</sup> che la fattispecie è stata assimilata per simmetria, dalla Suprema Corte, a quella della indicazione in dichiarazione di un credito superiore a quello effettivamente spettante (fattispecie per cui è prevista una sanzione commisurata alla differenza di credito); in particolare si è detto<sup>15</sup> che il tenore letterale dell'articolo 1 del Decreto Legislativo 471/1997 non permette la conclusione a cui è giunta la Corte di cassazione in quanto è<sup>16</sup> previsto che, in caso di dichiarazione infedele “si applica la sanzione amministrativa dal cento al duecento per cento della maggior imposta ... per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni”.

Inoltre, è stato affermato<sup>17</sup> che se la base per la commisurazione della sanzione non fosse parametrata all'imposta effettiva da versare, non verrebbero rispettati i criteri basilari su cui poggiano le regole per la determinazione del reddito d'impresa.

È stato altresì evidenziato<sup>18</sup> che, considerata la normativa sul consolidato che prevede il ricalcolo della sanzione, applicando l'indirizzo della Giurisprudenza precedentemente citata si creano situazioni di disparità e disuguaglianza fra i contribuenti.

A parte tutte le considerazioni che si potrebbero apportare in merito alle indicate posizioni della dottrina<sup>19</sup> (tra i quali: che dalla lettera della norma si può concludere in entrambi i sensi,

---

<sup>13</sup> Per alcuni commenti a questa sentenza cfr. A. Mastroberti, *Scomputo delle perdite pregresse in sede di accertamento e orientamenti della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 43/2012 e A. Borgoglio, *Sanzione da infedele dichiarazione e compensazione del maggior reddito con perdite pregresse*, in *il fisco* n. 27/2012.

<sup>14</sup> Cfr. G. Ferranti, *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare*, in *Corriere Tributario* n. 1/2016.

<sup>15</sup> E. Mattesi, *Modalità di accertamento delle perdite fiscali*, in *il fisco* n. 20/2015.

<sup>16</sup> Attualmente, a partire dal 1° gennaio 2016, sempre ad opera del Decreto Sanzioni (art. 15), le percentuali previste per l'illecito da presentazione di dichiarazione infedele sono state modificate in diminuzione: la sanzione è dal 90 al 180%.

<sup>17</sup> Cfr. Assonime, *Circolare n. 25/2015, Analisi degli schemi di decreti legislativi del 26 giugno 2015 attuativi della delega fiscale (legge n. 23 del 2014)*, § 2.2, osservazione n. 4.

<sup>18</sup> Cfr. S. M. Galardo, *Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo «stand alone»*, in *Corriere Tributario* n. 32/2015

soprattutto perché sono poco chiari i ‘confini’ della procedura d'accertamento e della sue varie fasi; che il calcolo delle sanzioni niente ha a che vedere con la determinazione del reddito; che le norme sul consolidato e queste della novella rispondono a ratio diverse), occorre invece rimarcare che la nuova previsione taglia, come si suol dire, la testa al toro: è ora espressamente previsto, come nel caso di accertamento del consolidato, che la sanzione per infedele dichiarazione deve essere commisurata all'imposta effettiva, da calcolarsi sulla base del reddito infine accertato al netto delle perdite.

#### **4. Considerazioni finali**

Con l'articolo 25 del Decreto Sanzioni, dunque, regolando la procedura per il riconoscimento delle perdite in sede di accertamento, il legislatore ha preso posizione, principalmente, contrastando la inamovibile e risalente posizione della Giurisprudenza di legittimità sul punto, nonostante le forti critiche della Dottrina, sulle modalità di irrogazione della sanzione prevista in ipotesi di presentazione di dichiarazione infedele, in ipotesi di utilizzo di perdite in sede di accertamento. Mentre, per quanto concerne l'astratta possibilità di utilizzo delle perdite pregresse in sede di accertamento, la nuova normativa non pare apportare significative innovazioni, avallando nello stesso tempo il principio per cui è necessario, per lo scomputo delle perdite, un impulso da parte del contribuente.

Nelle considerazioni finali in ordine all'introduzione delle nuove norme non è possibile escludere, in prima istanza, un confronto con quelle sul consolidato nazionale, in quanto, come detto in premessa, la nuova normativa ricalca quasi perfettamente quella prevista per quest'ultima ipotesi. Anzi, occorre evidenziare che è proprio da ciò che derivano alcune difficoltà interpretative, di cui più oltre, in merito alla nozione di perdite pregresse computabili in sede di accertamento.

In questa maniera, tra l'altro, potrebbe risultare possibile comprendere la disparità instauratasi in ordine alle modalità di calcolo della sanzione prima della novella in esame e anche individuare la ratio del riconoscimento automatico delle perdite ‘coeve’ in sede di accertamento, automatismo non rinvenibile nella normativa sulla rettifica delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale. In seguito si riporteranno alcune considerazioni sull'introduzione della norma e sul suo avvenire prospettabile.

In primo luogo occorre evidenziare che le due procedure di accertamento, quella per il consolidato nazionale e quella che attualmente si potrebbe definire ‘ordinaria’, si trovino tra loro in un rapporto di genere a specie per cui ai contribuenti in generale deve essere applicata la normativa ‘ordinaria’ (articolo 42 del D. P. R. n. 600/1973); mentre ai contribuenti che aderiscono a un consolidato nazionale deve essere applicata la normativa che specialmente li

---

<sup>19</sup> Cfr. A. Mastroberti, *Scomputo delle perdite pregresse in sede di accertamento e orientamenti della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 43 del 2012, in cui, invece, si avalla la posizione della Giurisprudenza di legittimità.

concerne (art. 40-bis del D. P. R. n. 600/1973). Tale rapporto di specialità è esplicitato dall'art. 42 citato<sup>20</sup>.

In secondo luogo si richiama (lo si è già precedentemente evidenziato) che le perdite 'coeve' al periodo assoggettato ad accertamento 'ordinario' devono essere computate d'ufficio automaticamente; mentre nel consolidato nazionale anche tali perdite, oltre quelle pregresse, possono essere utilizzate esclusivamente a seguito d'istanza da parte del contribuente. Come da alcuni affermato<sup>21</sup>, questo sfasamento conferma in ogni caso un principio comune di base: quello che nello scomputo si devono prendere in considerazione prioritariamente le spese 'coeve'.

Per quanto attiene allo sfasamento, esso parrebbe invece dettato dal differente ambito soggettivo di applicazione dei due regimi. Occorre infatti considerare che nel consolidato il contribuente assoggettato ad accertamento potrebbe non essere lo stesso titolare delle perdite, mentre lo è certamente in quello 'ordinario'<sup>22</sup>.

È in questo medesimo senso che sembrerebbe intellegibile la scelta legislativa, speciale rispetto alle conclusioni della Giurisprudenza in ordine all'accertamento 'ordinario' precedentemente illustrato, per cui nell'ambito del regime del consolidato la sanzione deve essere commisurata all'imposta "reale" e non a quella "teorica". Tale soluzione, infatti, rappresenta una soluzione obbligata considerando la struttura del consolidato fiscale e le conseguenti responsabilità solidali previste dall'articolo 127 del TUIR<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Il comma 4, del nuovo art. 42 del D. P. R. n. 600/1973, in tal modo principia: "Fatte salve le previsioni di cui all'art. 40-bis del presente decreto". Cfr. A. Mastroberti, *Più certezza sullo scomputo delle perdite in accertamento*, in *il fisco* n. 43/2015.

<sup>21</sup> S. M. Galardo, *Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo «stand alone»*, in *Corriere Tributario* n. 32/2015. In A. Mastroberti, *cit.*, si insiste sulla difficoltà di "comprendere in quale anno le suddette perdite sono maturate e quindi [di] calibrare la verifica cronologica rispetto all'anno oggetto di controllo ... A seconda dell'impostazione assunta ne deriverebbe la possibilità o meno di scomputare le perdite, e quindi in ogni caso v'è bisogno di chiare indicazioni per gli operatori del settore".

<sup>22</sup> Cfr. S. Trettel, *Scomputo delle perdite nell'accertamento «individuale»: l'IPEC fa da modello*, in *il fisco* n. 46/2015; G. Ferranti, *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare*, in *Corriere Tributario* n. 1/2016.

<sup>23</sup> secondo l'art. 127 del TUIR, infatti, la società controllante è responsabile per: le maggiori imposte riferite al reddito globale, gli obblighi sulla determinazione del reddito complessivo, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato e dell'attività di liquidazione automatica. Le società controllate sono coobbligate in solido con la controllante per: le maggiori imposte accertate e interessi riferibili al reddito complessivo determinato a seguito del consolidato, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, per la maggiori imposte, riferite alla propria dichiarazione, emerse a seguito di liquidazione automatica e controllo formale. "La società controllante è coobbligata in solido con le società controllate per una somma pari alla sanzione irrogata alla controllata che ha commesso la violazione ... È palese che la solidarietà concerne la consolidante e la controllata sottoposta a controllo; e non la consolidante e tutte le consolidate". cfr. A. Iorio (a cura di), *Accertamento e riscossione*, Milano 2014, p. 1397 e ss.

In questa direzione interpretativa è dunque anche perfettamente comprensibile la differenza che si era venuta a instaurare tra il regime ‘ordinario’ dell’accertamento e quello concernente il consolidato fiscale<sup>24</sup>.

Tale disallineamento, lo si è già delucidato, è stato eliminato dal legislatore.

Detto ciò, di seguito alcune considerazioni generali sull’introduzione della nuova previsione.

In primo luogo non si può non segnalare il pregio della norma: quello di aver introdotto un quadro giuridico di riferimento per l’utilizzo delle perdite in fase di accertamento; ma, in secondo luogo, non si può non considerare, come è stato giustamente rilevato, il rovescio della medaglia, ossia “l’imposizione di un nuovo adempimento, per lo più veicolato tramite «istanza» e sottoposto ad un termine perentorio di presentazione (l’ennesimo), per vedersi riconosciuto un diritto da tutti considerato acquisito”. Tale impostazione, inoltre, parrebbe una presa di posizione in merito all’alternativa tra facoltà o obbligo del Contribuente di riportare le perdite in questione: il legislatore sembra che abbia optato per la prima via, contraddicendo il parere della maggioranza della Dottrina<sup>25</sup> e confermando l’impostazione della Prassi e della Giurisprudenza precedentemente analizzati.

In terzo luogo però, come più volte ripetuto, non si può non evidenziare che il merito della norma attiene più che altro all’aver stabilito che la sanzione vada commisurata all’imposta “reale”.

Per quanto attiene l’avvenire prospettabile è possibile individuare miglie e carenze da colmare.

Oltre a dover rimarcare che, attualmente, rimane un limite (ma di rapida e sicura rimozione) all’operatività della norma, in quanto nell’articolo 25 del Decreto Sanzioni, al comma 4, è previsto che “Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono stabiliti i contenuti e le modalità di presentazione dell’istanza di cui ai precedenti commi, nonché le conseguenti attività dell’ufficio competente”<sup>26</sup>; non si può sottacere il suggerimento, che è stato

---

<sup>24</sup> Cfr. S. M. Galardo, *Utilizzo delle perdite in accertamento: dal consolidato allo «stand alone»*, in *Corriere Tributario* n. 32/2015; D. Librandi, D. Sansonetti, *regole chiare per lo scampo delle perdite in accertamento e in adesione*, in *il fisco* n. 34/2015.

<sup>25</sup> Cfr. nota 9, in cui è riportato G. Ferranti, *perdite per periodi d’imposta precedenti e accertamento: Corte di cassazione più «rigida» dell’Agenzia delle entrate*, in *Corriere Tributario* n. 44/2012. Cfr., inoltre, M. Leo, *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano 2014, Tomo II, p. 1297. Contra: G. Zizzo, *Considerazioni sistematiche in tema di utilizzo delle perdite fiscali*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2008. Non si può sottacere che la lettera dell’art. 84 del TUIR, come modificata nel 2011, ad opera del D. L. n. 98, appaia pendere più per la facoltà che per l’obbligo. Comma 1: “la perdita di un periodo d’imposta ... può essere computata in diminuzione del reddito”. Comma 2 (Concernente le imprese di nuova costituzione: “Le perdite realizzate nei primi tre periodi d’imposta dalla data di costituzione possono ... essere computate in diminuzione del reddito complessivo”). Non si può però nemmeno sottacere che questa possibilità sembra più un refuso dovuto a una tecnica legislativa fallace che altro.

<sup>26</sup> Si rimarca che, essendo il provvedimento entrato in vigore il 22 ottobre 2015, il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate lo si sarebbe dovuto emanare il 22 gennaio 2016.

proposto<sup>27</sup>, trattando dell'aspetto sanzionatorio, sull'opportunità di introdurre, per la fattispecie in esame, una sanzione in misura fissa, in quanto, effettivamente, non si verifica alcun danno per l'erario.

Inoltre è stato evidenziato<sup>28</sup> che manca “una presa di posizione definitiva riguardo all'eventualità che le perdite offerte in compensazione vengano riconosciute in tutto o anche solo in parte «inutilmente sacrificate», una volta concluso - con esito definitivo *pro* contribuente – il contenzioso da questi attivato”. In tali evenienze, infatti, il contribuente dovrebbe “ripresentare tutte le dichiarazioni nel frattempo inoltrate, così da tenere conto delle perdite che sarebbero state utilizzabili in compensazione in quella sede ove non poste a servizio dell'avviso di accertamento ricevuto e risultato poi infondato”. Si è dunque prospettato che tali attività debbano essere quantificate e incluse “tra le spese alla cui rifusione il contribuente abbia diritto”.

In proposito è stata ritenuta<sup>29</sup> auspicabile “la previsione, in via interpretativa o normativa, di un meccanismo semplificato di «ricostruzione» delle vicende pregresse da applicare in collaborazione tra il contribuente e l'Agenzia delle entrate”.

Un'ulteriore questione è poi necessario considerare, a cui si è più volte accennato: come conciliare la qualificazione delle perdite pregresse come “non utilizzate” con le modifiche apportate all'articolo 36-bis del D. P. R. n. 600/1973? Vale a dire: che senso ha prevedere che l'Ufficio debba rettificare le dichiarazioni successive a quella oggetto di accertamento, se le perdite computate in tale sede non dovevano essere per principio state utilizzate? La problematica pare derivare da una tecnica legislativa piuttosto approssimativa, ossia dall'aver riprodotto, semplicemente e fedelmente, almeno in parte, nell'articolo 42 del D. P. R. n. 600/1973, la previsione stabilita per il consolidato fiscale ex articolo 40-bis del medesimo decreto. Se infatti nella *Circolare n. 27/E/2011*, in merito all'accertamento del consolidato fiscale, tale requisito (che le perdite pregresse non dovessero essere state già utilizzate) è espressamente contemplato, non pare che per analogia tali conclusioni possano essere traslate, sic et simpliciter, nell'ambito dell'accertamento ‘ordinario’. L'unica conclusione possibile, com'è stato rilevato<sup>30</sup>, è che la nozione di ‘perdite utilizzabili’, da dover ricostruire a

---

<sup>27</sup> Cfr. G. Ferranti, *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare*, in *Corriere Tributario* n. 1/2016.

<sup>28</sup> Cfr. S. Trettel, *Scomputo delle perdite nell'accertamento «individuale»: l'IPEC fa da modello*, in *il fisco* n. 46/2015.

<sup>29</sup> Cfr. G. Ferranti, *Scomputo delle perdite in sede di accertamento: una disciplina da completare*, in *Corriere Tributario* n. 1/2016.

<sup>30</sup> Cfr. S. Trettel, *Scomputo delle perdite nell'accertamento “individuale”: l'IPEC fa da modello*, in *il fisco* n. 46/2015: “non può sfuggire come il concetto di «perdite utilizzabili» assuma accezioni diverse” a seconda che si consideri l'ambito dell'accertamento del consolidato fiscale o meno: “è infatti improbabile che le «perdite pregresse» di cui all'istanza dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973 siano da assumere al netto degli utilizzi nel frattempo verificatisi; se così non fosse, infatti, non si comprenderebbe per quale motivo il legislatore si sia premurato – tramite il comma 3 dell'art. 25 qui commentato – di integrare l'articolo intitolato alle «liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni» [art. 36-bis, D. P. R. n. 600/1973] anche con l'ultimo periodo del nuovo comma 3-bis, secondo il quale «a seguito dello scomputo delle perdite riportabili ai sensi ... dell'articolo 84 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.

contrario, nei due ambiti, nonostante la lettera della norma, sia differente: nell'ambito dell'accertamento del consolidato le perdite pregresse non possono essere computate se già utilizzate in periodi d'imposta successivi a quello di accertamento, mentre in quello 'ordinario' esse possono essere computate anche se sono già state utilizzate; sarà poi compito dell'Ufficio rettificare le dichiarazioni successive a quella oggetto di accertamento.

Tale impostazione pare rinvenibile, seppur difficilmente, anche nel testo della nuova norma. Il legislatore, infatti, si è premurato, attraverso l'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 42 del D. P. R. n. 600/1973, di definire le "perdite pregresse": "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'articolo 8 e dell'articolo 84 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.". Tale definizione, non rinvenibile nella norma sul consolidato fiscale nazionale (non essendo in effetti necessaria), confermando l'impostazione indicata, sarebbe potuta risultare più intellegibile facendo direttamente riferimento alle "perdite pregresse non utilizzate" e non, viceversa, alle sole "perdite pregresse".

In chiusura, ma comunque ritenendo che, nonostante queste carenze e migliorie prospettabili e auspicabili, le nuove attuali previsioni sulla possibilità e le modalità di scomputare predite (anche pregresse) in sede di accertamento, non possono essere accolte che con favore, una riflessione si impone, di ampiezza più sistematica e generale in merito al rapporto tra contribuente e Amministrazione, tenendo in considerazione il dibattito attuale, generato anche dalle ultime vicende giurisprudenziali<sup>31</sup>, sul contraddittorio preventivo. Dall'analisi della nuova procedura, infatti, non si può non riscontrare che l'utilizzo delle perdite pregresse da parte del contribuente, attraverso istanza, può avvenire solo a seguito di emissione dell'avviso di accertamento. Riservandosi di trattare della problematica in un successivo intervento, è però adesso possibile chiedersi: non sarebbe stato più coerente con i principi della delega fiscale del 2014 (e con quanto già previsto nello Statuto del Contribuente), prevedere un contraddittorio nel quale inserire la procedura in esame, piuttosto che a seguito dell'emissione dell'avviso? Che tale sia la procedura stabilita dal legislatore è confermato dalla lettera dell'articolo 42, comma 4, più volte citato: difatti l'istanza, come detto, deve essere presentata entro il termine per, eventualmente, ricorrere e, pertanto, evidentemente a seguito dell'emissione dell'avviso.

---

917, nelle dichiarazioni dei redditi successive a quelle oggetto di rettifica e, qualora emerga un maggior imponibile, procede alla rettifica ai sensi del primo e secondo comma dell'articolo 42 del presente Decreto».

<sup>31</sup> Si tratta in particolare della sentenza della Corte di cassazione a Sezioni Unite n. 24823 del 2015, in cui è stato espresso il principio per cui, salvo che per le imposte armonizzate, il contraddittorio, nell'ordinamento interno, deve essere previsto da norme specifiche (tra le quali, attualmente, per esempio, in caso di accessi nei locali del Contribuente, nell'ambito dell'accertamento sintetico, nell'ambito degli studi di settore, dei controlli formali, dell'abuso del diritto), non potendo affermarsi che vi sia una clausola di garanzia generale a favore del Contribuente da attuarsi obbligatoriamente. Contra cfr., tra le altre, recentemente, sentenza della Corte di cassazione n. 19667 del 2014, in cui è manifestata la posizione per cui nell'ordinamento tributario italiano sussiste un generale obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di attivare sempre il contraddittorio preventivo.

Tale diversa procedura preventiva indicata si baserebbe, esattamente come quella introdotta dal legislatore, sulla possibilità lasciata al Contribuente di utilizzare o meno le perdite pregresse.

Per contro, come detto, in Dottrina<sup>32</sup> è stato affermato che il riporto delle perdite è un obbligo e non una facoltà. Se si volesse aderire a questa impostazione, in alternativa alla complessa procedura analizzata (e in alternativa al contraddittorio), si sarebbe potuto prevedere un obbligo in capo all'Ufficio di computare in automatico nella rideterminazione del reddito anche le perdite pregresse oltre a quelle del periodo oggetto di accertamento (come attualmente previsto).

Comunque sia, lo si ripete, la previsione della nuova procedura è più che apprezzabile, soprattutto nell'ottica della certezza del rapporto fiscale e nell'ottica sanzionatoria.

---

<sup>32</sup> Vd. le note 9 e 25.