



Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma, 21 marzo 2019

OGGETTO: Chiarimenti nell'ambito dell'attività di accertamento

Sommario

1. Premessa.....	3
2. Lo scomputo delle perdite pregresse nell'ambito dell'accertamento in ipotesi di utilizzo in sede dichiarativa in misura inferiore all'ottanta per cento per usufruire di crediti d'imposta, ritenute, acconti o eccedenze.....	3
2.1. Quadro giuridico di riferimento.....	3
2.2. Lo scomputo delle perdite pregresse in presenza di utilizzo di crediti d'imposta.....	5
2.3. Esempio	6
3. La detrazione del credito per le imposte pagate all'estero.....	7
3.1. Quadro giuridico di riferimento.....	7
3.2. La detrazione del credito per le imposte pagate all'estero dalla maggiore imposta definitiva.....	7

1. Premessa

Nell'ambito delle attività di controllo, sono emerse alcune problematiche operative in merito a due fattispecie per le quali si forniscono taluni chiarimenti.

La prima fattispecie attiene alla possibilità di scomputo delle perdite pregresse ad integrale abbattimento del maggior imponibile accertato, anziché nel limite dell'ottanta per cento ordinariamente previsto. In particolare, tale ipotesi attiene alla circostanza in cui, nell'ambito dichiarativo, il contribuente non abbia compensato tutte le perdite pregresse disponibili e utilizzabili nel limite dell'ottanta per cento del reddito imponibile di cui all'articolo 84, comma 1, del TUIR (Testo Unico Imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917), ma solo una parte di esse, in modo da usufruire di crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR, in detrazione dall'imposta dovuta ai sensi dell'ultimo periodo del primo comma dell'articolo 84 del TUIR.

La seconda ipotesi riguarda la possibilità di ricalcolo del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'articolo 165 del TUIR, ai fini della sua detrazione dalla maggiore imposta dovuta in sede di accertamento.

2. Lo scomputo delle perdite pregresse nell'ambito dell'accertamento in ipotesi di utilizzo in sede dichiarativa in misura inferiore all'ottanta per cento per usufruire di crediti d'imposta, ritenute, acconti o eccedenze

La tematica attiene alla possibilità di scomputo delle perdite pregresse ad integrale abbattimento del maggior imponibile accertato, in luogo dell'ottanta per cento ordinariamente previsto, nella particolare ipotesi in cui nell'ambito dichiarativo il contribuente non abbia compensato tutte le perdite pregresse disponibili e utilizzabili nel limite dell'ottanta per cento del reddito imponibile, ma solo una parte di esse, in modo da usufruire di crediti d'imposta, ritenute, acconti o eccedenze, in detrazione dall'imposta dovuta.

2.1. Quadro giuridico di riferimento

La disciplina del riporto a nuovo delle perdite di cui all'articolo 84 del TUIR¹ prevede che, in funzione della loro natura, le stesse siano riportabili e utilizzabili nei periodi d'imposta successivi:

- limitatamente all'ottanta per cento del reddito imponibile, ai sensi dell'articolo 84, comma 1, del TUIR;
- in misura piena, se realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla costituzione, a condizione che siano riferite ad una nuova attività produttiva, ai sensi dell'articolo 84, comma 2, del TUIR.

¹ Come modificato ad opera dell'articolo 23, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98.

In particolare, l'articolo 84 del TUIR al comma 1 stabilisce un regime di riporto illimitato nel tempo delle perdite fiscali, affiancato a un limite quantitativo al relativo impiego: in ciascun periodo d'imposta le perdite pregresse sono utilizzabili in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

L'ultimo periodo del comma 1 precisa che la perdita potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR.

Le disposizioni in commento si applicano anche alle perdite fiscali risultanti dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, modello CNM, a seguito della determinazione del reddito complessivo globale negli esercizi di validità dell'opzione.

In sede di accertamento, l'articolo 40-*bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e l'articolo 9-*bis*, comma 2, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, prevedono che nel procedimento di accertamento del consolidato sia concessa alla società o ente consolidante la facoltà di chiedere, mediante la presentazione telematica del modello IPEC, il computo in diminuzione dai maggiori imponibili accertati con l'atto unico, ovvero definiti nell'ambito dei relativi procedimenti di adesione, delle perdite del consolidato non utilizzate, di periodo e pregresse, fino a concorrenza del loro importo.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 ottobre 2014 e il modello IPEC distinguono le perdite tra utilizzabili in misura limitata (nel limite dell'ottanta per cento del maggior imponibile accertato ai sensi del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR), in misura piena (se realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva ai sensi del comma 2 dell'articolo 84 del TUIR), e soggette a scadenza (in quanto maturate nei periodi d'imposta anteriori al quinto periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 6 luglio 2011).

Le disposizioni di cui all'articolo 40-*bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 9-*bis*, comma 2, del d.lgs. n. 218 del 1997 restano applicabili, quale disciplina speciale del consolidato, anche in vigore delle disposizioni relative al computo in diminuzione delle perdite in accertamento, di cui all'articolo 42, quarto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 7, comma 1-*ter* del d.lgs. n. 218 del 1997, introdotte nell'ordinamento tributario dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158 e applicabile a tutti i soggetti per i quali le perdite concorrono a determinare il reddito complessivo.

La disciplina generale dispone, per i soggetti che non aderiscono al regime di tassazione di gruppo, lo scomputo "automatico" delle perdite di periodo da parte dell'ufficio competente all'emanazione dell'avviso di accertamento mediante la rettifica di tali perdite, mentre per le perdite pregresse è previsto lo

scomputo dal maggior reddito accertato, nei limiti di cui all'articolo 84 del TUIR, solo su richiesta del contribuente mediante la presentazione del modello IPEA, dopo l'eventuale scomputo automatico delle perdite di periodo. In materia si richiamano le indicazioni della circolare 28 aprile 2017, n. 15.

2.2. Lo scomputo delle perdite pregresse in presenza di utilizzo di crediti d'imposta

Preliminarmente, si osserva che l'utilizzo parziale delle perdite in sede dichiarativa è legittimato dal disposto dell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, laddove prevede che le perdite pregresse possano essere computate in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR.

In via generale, si osserva che nell'ipotesi ordinaria in cui il contribuente utilizzi in sede dichiarativa le perdite pregresse disponibili in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare, le perdite pregresse chieste in diminuzione dai maggiori imponibili accertati con il modello IPEC o con il modello IPEA, sono scomputabili nel limite dell'ottanta per cento di tale maggior imponibile accertato.

Tuttavia, nella particolare ipotesi, qui in commento, in cui le perdite pregresse, pur disponibili, siano state solo parzialmente utilizzate in sede dichiarativa ai sensi del richiamato ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 84 del TUIR, si ritiene possibile valorizzare l'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe realizzata se il contribuente avesse dichiarato *ab origine* il proprio imponibile nella misura corretta, principio già utilizzato nella circolare 6 giugno 2011, n. 27 e nella circolare n. 15 del 2017 per motivare l'utilizzo prioritario e in misura intera delle perdite di periodo del consolidato².

Nel caso di specie, quindi, se il contribuente avesse dichiarato sin dall'origine il maggior imponibile accertato dall'Ufficio, avrebbe utilizzato, a compensazione di tale imponibile, perdite pregresse in misura maggiore, fermo restando il tetto massimo di utilizzo dell'ottanta per cento dell'imponibile

² In relazione all'utilizzo prioritario delle perdite generate nel periodo d'imposta oggetto di rettifica, disposto dal punto 2.3. del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2010, la circolare 6 giugno 2011, n. 27 chiarisce che *"tale previsione mira a ripristinare la situazione che si sarebbe realizzata qualora la società partecipante al consolidato avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta. In tale ipotesi, infatti, il maggior reddito accertato dall'amministrazione finanziaria, qualora fosse stato dichiarato ab origine, sarebbe confluito nella sommatoria dei redditi e delle perdite trasferiti alla fiscal unit e avrebbe trovato, quindi, prioritaria compensazione con l'eccedenza negativa di periodo realizzata a livello di consolidato e, solo per l'eventuale quota residua, con le perdite pregresse realizzate dal gruppo stesso"*. Tale principio viene ribadito anche nella circolare 28 aprile 2017, n. 15.

dichiarato e fermo restando altresì il residuo imponibile la cui corrispondente imposta è stata compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80 del TUIR.

Pertanto, muovendo dalla suddetta ottica di ripristino, le perdite pregresse richieste con il modello IPEC o con il modello IPEA, possono essere utilizzate anche ad integrale abbattimento del maggior imponibile accertato, pur nel limite dell'ottanta per cento dell'imponibile che il contribuente avrebbe dovuto complessivamente dichiarare.

A tal fine sono indicate le perdite pregresse di cui si chiede lo scomputo nel campo 1 del rigo US 8 del modello IPEC e nel campo 1 del rigo US 6 del modello IPEA (perdite utilizzabili in misura limitata), in tal modo indicando la natura delle perdite di cui si chiede l'utilizzo.

Resta ferma la possibilità di chiedere l'utilizzo delle perdite utilizzabili in misura piena ai sensi del comma 2 dell'articolo 84 del TUIR, perché maturate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione della società, se disponibili.

Resta altresì fermo che, qualora siano disponibili perdite di periodo esposte nella dichiarazione CNM del consolidato e non ancora utilizzate, la consolidante ha l'obbligo di richiederle prioritariamente mediante il modello IPEC ai sensi dell'articolo 40-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Per i soggetti aderenti al consolidato, infatti, non è applicabile lo scomputo in automatico d'ufficio delle perdite di periodo previsto per i soggetti *stand alone* ai sensi del quarto comma dell'articolo 42 del d.P.R. n. 600 del 1973.

2.3. Esempio

Nel periodo d'imposta x il contribuente ha presentato i seguenti dati dichiarativi:
Perdite pregresse 1200
Reddito di periodo 1000
Perdite pregresse utilizzate 200, al di sotto dell'80% del reddito imponibile.
L'imposta sull'imponibile residuo di 800 (1000-200) è stata compensata in sede dichiarativa con crediti, ritenute, ecc.
Il residuo di perdite pregresse di 1000 è ancora disponibile.
L'ufficio contesta per il periodo d'imposta x un maggior imponibile di 700.

Se il contribuente avesse dichiarato correttamente il proprio reddito nel periodo d'imposta x, avrebbe avuto un reddito di periodo pari a 1700 (1000 dichiarato + 700 accertato)

Tenuto conto che l'80% di 1700 (reddito che avrebbe dovuto dichiarare) è pari a 1360, con riferimento al maggiore imponibile accertato di 700 il contribuente può chiedere la compensazione integrale con le perdite pregresse. In tal modo avrà compensato perdite pregresse per un totale di 900 (200 in sede dichiarativa e 700 in sede accertativa) che è ancora inferiore all'80% del reddito imponibile (1360).

3. La detrazione del credito per le imposte pagate all'estero

La seconda fattispecie attiene alla possibilità di rideterminare il credito per le imposte pagate all'estero da utilizzare in detrazione dalla maggiore imposta accertata. Si tratta dell'ipotesi in cui, ai sensi del comma 6 dell'articolo 165 del TUIR, l'imposta estera pagata a titolo definitivo su redditi prodotti nello stesso Stato estero sia eccedente la quota di imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, non sia stata utilizzata in relazione allo stesso reddito estero negli esercizi precedenti fino all'ottavo e sia stata riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo.

In particolare, si pone il dubbio se la rettifica dell'imponibile in Italia, incidendo sul calcolo della quota d'imposta italiana, che costituisce il limite che opera per utilizzare la detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero, renda possibile il ricalcolo della suddetta detrazione ed eventualmente con quali modalità.

3.1. Quadro giuridico di riferimento

L'articolo 165, comma 1, del TUIR disciplina le condizioni di applicabilità del credito, prevedendo che *“se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta”*.

Il medesimo comma 1 prevede la regola generale per il calcolo del *foreign tax credit*, stabilendo che le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Il comma 7 dell'articolo 165 del TUIR disciplina l'ipotesi in cui si debba procedere a una nuova liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile, a seguito dell'accertamento - nel Paese della fonte - di un maggior reddito estero. In merito, la circolare 5 marzo 2015, n. 9 chiarisce che qualora la rettifica del reddito estero assuma valenza anche in Italia, e nell'ipotesi in cui non siano scaduti i termini per l'accertamento, la dichiarazione del maggior reddito estero comporta anche una nuova liquidazione della detrazione spettante a titolo di *foreign tax credit*, che tiene conto delle maggiori imposte estere sostenute a seguito della rettifica operata nello Stato della fonte.

3.2. La detrazione del credito per le imposte pagate all'estero dalla maggiore imposta definita

Preliminarmente si osserva che la disposizione normativa di cui al comma 7 dell'articolo 165 del TUIR disciplina l'ipotesi dell'accertamento di un maggior reddito prodotto all'estero, mentre nulla è previsto per il caso inverso di

accertamento di un maggior reddito italiano, fattispecie che, pertanto, non trova uno specifico riscontro normativo né di prassi.

La citata circolare n. 9 del 2015, al paragrafo 6, in relazione al caso normativamente disciplinato di accertamento di un maggior reddito estero chiarisce che *“potrà essere calcolata la maggiore detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero, dietro presentazione di adeguata documentazione”*. Il ricalcolo presuppone quindi un'attività da parte del contribuente volta a provare il diritto alla detrazione.

In tale ambito, il contraddittorio istaurato nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, di cui al d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, appare la sede idonea per poter valutare la possibilità di ricalcolo della detrazione del credito dell'imposta pagata all'estero anche nella situazione inversa in cui il reddito oggetto di rettifica sia quello italiano, nell'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta, in conformità alla *ratio* sottesa alla disciplina dello scomputo delle perdite in accertamento. In tale ipotesi, infatti, il credito per le imposte pagate all'estero sarebbe stato detratto dall'imposta italiana nella misura conseguente al corretto imponibile dichiarato.

Pertanto, si ritiene che la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ai sensi del comma 6 dell'articolo 165 del TUIR, se ancora disponibile, possa essere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta definitiva, su richiesta del contribuente in sede di contraddittorio nell'ambito del procedimento di adesione.

In tale ambito sarà necessario valutare la documentazione a tal fine presentata dal contribuente, in considerazione della necessità di operare il riscontro dell'utilizzabilità di tale credito, anche con riferimento alla spettanza sostanziale dello stesso e alla sua disponibilità in relazione all'eventuale utilizzo dell'eccedenza riportata negli anni successivi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE
DELL'AGENZIA
Antonino Maggiore
(firmato digitalmente)