

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

14

3 aprile 2017

Modello IPEA: più telematico e utile

Distinzione tra **spese di pubblicità e di rappresentanza**: una questione in via di soluzione?

Modifiche alla disciplina della **liquidazione IVA di gruppo**

Depositi IVA: gli operatori affidabili per il *reverse charge*

Cumulo giuridico delle sanzioni "anestetizzato" per la collaborazione volontaria

Nuovi rapporti tra normativa **antiriciclaggio** e fiscale

Impugnazione del ruolo dopo l'accesso alla rateazione: una strada difficile

Rimborso del **costo delle fidejussioni** rilasciate dal contribuente

Trasferimento della **partecipazione di controllo** dalla *branch* alla casa madre estera

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

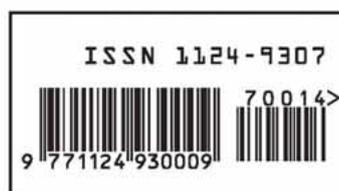


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218089
Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Nuovo Sistema il fisco Non c'è un sistema migliore per lavorare.



Affrontare la complessità del lavoro non è più un lavoro. Sistema il fisco è il partner che ti affianca con soluzioni innovative, complete e affidabili che semplificano il tuo lavoro, risolvono le sfide più impegnative e ti aiutano ad avere successo.



TUTTE LE RISPOSTE

La più ricca raccolta di normativa, prassi e giurisprudenza, unita ai più autorevoli commenti d'autore per fornire sempre la risposta corretta.



EFFICIENZA DIGITALE

L'unico sistema integrato con le soluzioni Leggi d'Italia per un approfondimento multidisciplinare.



COMPETENZA D'AUTORE

Oltre 40 anni di competenza e esperienza sul campo per offrirti ogni giorno un punto di vista **autorevole**, garantito dalle **migliori firme** del panorama fiscale.



Quotidiano, riviste, codici e banche dati da oggi ancora più integrati per avere solo risposte semplici e complete in ambito tributario, societario, d'impresa e lavoro.

Chiedi subito la tua prova gratuita su
www.sistemailfisco.it



Wolters Kluwer
When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

- Il Modello IPEA è ora più telematico e utile**
di Stefano Trettel 1307

Redditi di impresa

- Distinzione tra spese di pubblicità e di rappresentanza: una questione in via di soluzione?**
di Gianfranco Ferranti 1311

IVA

- Modifiche alla disciplina della liquidazione IVA di gruppo, aspettando il "gruppo IVA"**
di Bruno Ferroni 1321

- Depositi IVA: gli operatori affidabili per il reverse charge**
di Francesco Spaziante 1329

Sanzioni

- Un cumulo giuridico "anestetizzato" per la nuova collaborazione volontaria**
di Dario Deotto e Maurizio Nadalutti 1334

Antiriciclaggio

- I nuovi rapporti tra normativa antiriciclaggio e fiscale**
di Saverio Capolupo 1338

Riscossione

- Le difficili strade dell'impugnazione del ruolo dopo l'accesso alla rateazione**
di Antonino Russo 1347

- Il rimborso del costo delle fidejussioni rilasciate dal contribuente nell'ambito dei rapporti tributari**
di Andrea Taglioni e Paolo Speciale 1354

Fiscalità internazionale

- Il consolidato resiste al trasferimento della partecipazione di controllo dalla *branch* alla casa madre estera**
di Annalisa Raffaella Donesana e Paolo Angelillis 1358

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

- IVA - Aliquota ridotta - Fornitura di libri digitali su qualsiasi tipo di supporto fisico - Applicabilità - Fornitura di libri digitali per via elettronica - Esclusione - Violazione del principio di parità di trattamento - Insussistenza**
(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Grande Sezione, Pres. Lenaerts, Est. Malenovský - Sent. causa C-390/15 del 7 marzo 2017) con commento di Gabriele Liberatore 1363

Corte di Cassazione

Accertamento - Percentuali di ricarico - Partecipazione del contribuente alle operazioni di verifica - Natura confessionaria delle dichiarazioni - Sussistenza - Accettazione dei risultati - Configurabilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Tricomi - Sent. n. 5150 del 7 dicembre 2016, dep. il 28 febbraio 2017) con commento di Gianfranco Antico 1371

IVA - Operazioni non imponibili - Cessioni all'esportazione - Esportatore abituale - Lettera di intento - Revoca intervenuta tra la consegna del bene mobile e l'emissione della fattura differita - Addebito dell'IVA - Necessità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Tinarelli - Sent. n. 5174 del 17 gennaio 2017, dep. il 28 febbraio 2017) con commento di Marco Peirolo 1375

Accertamento - Accertamento sintetico - Spese per incrementi patrimoniali - Acquisto di immobili - Pagamento tramite rinuncia al credito vantato nei confronti della società alienante per finanziamenti pregressi - Elemento di capacità contributiva - Insussistenza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Locatelli - Sent. n. 5951 del 21 dicembre 2016, dep. l'8 marzo 2017) con commento di Alessandro Borgoglio 1379

Reati tributari - Dichiarazione infedele - Reiterazione del reato per più anni - Non punibilità per particolare tenuità del fatto - Inapplicabilità

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Rosi, Est. Di Stasi - Sent. n. 11045 del 17 novembre 2016, dep. l'8 marzo 2017) con commento di Ciro Santoriello 1382

Commissioni tributarie

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti negativi di reddito - Spese di sponsorizzazione - Deducibilità - Contestazione parziale da parte del Fisco - Illegittimità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. XIV, Pres. Marini, Est. Palma - Sent. n. 171 del 18 gennaio 2017, dep. il 26 gennaio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio 1388

Processo tributario - Ricorso - Termini - Scadenza in giorno festivo - Proroga al primo giorno seguente non festivo - Applicabilità - Scadenza dell'ultimo giorno utile al sabato - Proroga al primo giorno seguente non festivo - Inapplicabilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Roma, Sez. X, Pres. ed Est. Tafuro - Sent. n. 284 del 5 dicembre 2016, dep. il 31 gennaio 2017) con commento di Massimo Cancedda 1391

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio 1395

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

C-390/15 del 7.3.2017 (Grande Sezione) 1363

Corte di Cassazione

n. 5150 del 7.12.2016, dep. il 28.02.2017 (Sez. trib.) 1371

n. 5174 del 17.01.2017, dep. il 28.02.2017 (Sez. trib.) 1375

n. 5951 del 21.12.2016, dep. l'8.03.2017 (Sez. trib.) 1379

n. 11045 del 17.11.2016, dep. l'8.03.2017 (Sez. III pen.) 1382

Commissioni tributarie

Milano, n. 171 del 18.01.2017, dep. il 26.01.2017 (Sez. XIV) 1388

Roma, n. 284 del 5.12.2016, dep. il 31.01.2017 (Sez. X) 1391

Il Modello IPEA è ora più telematico e utile

di Stefano Trettel (*)

Il Modello per il computo in diminuzione delle perdite pregresse dai maggiori imponibili emersi in sede di accertamento torna di attualità: oltre ad essere stato aggiornato nei suoi contenuti, così da permetterne la trasmissione telematica tramite Entratel o Fisconline in luogo dell'invio alla casella di posta elettronica certificata del competente Ufficio, una risposta di recente fornita dai vertici dell'Amministrazione finanziaria ne magnifica l'utilità, accordando sempre e comunque il maggior termine per l'impugnazione dell'atto in seguito alla sua presentazione. Ancor oggi, però, sfugge la *ratio* sottostante all'imposizione di un siffatto adempimento: facendo apparire come una facoltà ciò che da sempre è stato considerato come un automatismo (espressione del principio di capacità contributiva), minaccia di spalancare le porte a suggestive interpretazioni in danno del contribuente. Sarebbe quindi opportuno che l'Agenzia fugasse ogni dubbio al riguardo.

1. Premessa

A meno di un anno dalla sua prima apparizione, il Mod. IPEA, volto a consentire lo **scomputo delle perdite pregresse in esito ad accertamento** o nel contesto della procedura di adesione, torna di attualità per due ordini di motivi:

- il suo **parziale restyling**, così da dare attuazione a quanto previsto sin dalla data della sua introduzione, ad opera dell'art. 25, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158;

- una risposta (1) fornita in occasione dell'incontro dei vertici dell'Agenzia delle entrate con la stampa specializzata del 2 febbraio 2017, volta ad appurare se il **diritto alla sospensione** per sessanta giorni del termine per l'impugnazione dell'atto non operi al verificarsi di talune circostanze, riconducibili ad un possibile comportamento *unfair* del contribuente.

Un vero peccato che né l'una né l'altra occasione sia stata colta al fine di dare risposta univoca ad un interrogativo di interesse più diffuso, ov-

verosia il carattere obbligatorio o meno della compensazione delle perdite in ipotesi di successivi imponibili positivi.

2. Il restyling

Come noto, la **prima edizione del Modello** (2) era destinata ad avere **impiego soltanto temporaneo**, dal momento che la stessa non era configurata così da consentirne l'invio tramite i canali telematici messi a disposizione del contribuente (o degli incaricati da questo designati) per la cura degli adempimenti periodici.

Era infatti previsto che il Modello in quel formato venisse inviato all'indirizzo di **posta elettronica** certificata dell'Ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento a carico del contribuente stesso, unitamente ad una fotocopia di un documento di identità del firmatario in corso di validità (art. 4.1 del Provvedimento).

(*) Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

(1) La risposta n. 47.

(2) Approvata con Provvedimento direttoriale 8 aprile 2016, prot. n. 2016/51240.

Approfondimento

Accertamento

L'art. 4.2 del già menzionato Provvedimento rinviava ad un successivo intervento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'adeguamento del Modello in vista della trasmissione telematica mediante Fisconline o Entratel, in ragione delle caratteristiche del contribuente, avvalendosi degli applicativi messi gratuitamente a disposizione dall'Amministrazione finanziaria.

A tale ulteriore passo si è giunti poco più di sei mesi più tardi col Provvedimento prot. n. 2016/164492 (datato esattamente 12 ottobre 2016): in esito allo stesso, non solo vengono modificate le “**Modalità di presentazione ...**” di cui all'art. 4 (dando vita ad un regime di “doppia circolazione” (3) a valere esclusivamente per i sessanta giorni successivi alla sua pubblicazione, e dunque sino all'11 dicembre scorso), ma il dichiarativo viene integrato della sezione intitolata all’**“impegno alla trasmissione telematica”** (posto in calce alla seconda facciata), in cui raccogliere il codice fiscale dell'incaricato alla trasmissione, la data dell'incarico in tal senso assunto e la corrispondente sottoscrizione a suo suggello.

Il Modello, non presenta ulteriori modifiche, essendo come in passato suddiviso in:

- un **frontespizio** contenente l'informativa riguardo all'utilizzo dei dati sensibili raccolti (prima facciata) nonché dei dati identificativi del contribuente e, come detto, dell'incaricato alla trasmissione (seconda facciata);

- un **unico quadro**, identificato con la sigla **US**, articolato in **quattro sezioni** e volto a dare evidenza (i) del periodo d'imposta al quale l'attività di verifica condotta si riferisce nonché dell'entità delle perdite (non necessariamente ancora disponibili) frutto della presentazione dell'istanza di ricalcolo dell'imponibile IRES in conseguenza della sopravvenuta deduzione (dapprima parziale ed in seguito integrale) dell'IRAP versata, per la quota di essa corrispondente ai costi del lavoro sostenuti dal contribuente; (ii) della si-

tuazione delle perdite pregresse, ovverosia della loro entità (previa ripartizione in ragione della misura di utilizzo (4) o del periodo di maturazione) (5) appurata con riferimento alla data di chiusura del periodo d'imposta verificato; (iii) dell'entità delle stesse di cui sia stata persa nel frattempo la disponibilità, a motivo dello scomputo dal reddito dichiarato o del maggior reddito accertato, ovvero della rettifica ad opera dell'Ufficio o per iniziativa dello stesso contribuente (avendo quest'ultimo presentato dichiarazione integrativa a proprio danno); (iv) del loro residuo ammontare disponibile e della quota-parte delle stesse offerta in vista dell'utilizzo in compensazione.

Non hanno parimenti subito modifiche le attività alle quali gli Uffici sono tenuti in conseguenza della presentazione dell'istanza (6) e nemmeno il **termine** entro il quale il contribuente interessato è chiamato a comunicare all'Ufficio l'intenzione di utilizzare in compensazione le perdite pregresse sulle quali ritenga ancora di poter contare, ai sensi e per gli effetti dell'art. 84, T.U.I.R.; esso coincide con:

a) la **scadenza fissata per la presentazione del ricorso**, nel caso in cui al contribuente stesso sia già stato notificato un avviso di accertamento, ivi incluso il caso in cui, in esito a ciò, abbia presentato istanza per la formulazione di una proposta di definizione in adesione della vertenza (art. 6, comma 2, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) (7);

b) la **conclusione del contraddittorio attivato**, nell'ipotesi in cui la definizione degli esiti della verifica condotta si collochi in una fase preliminare rispetto alla trasmissione dell'atto (è il caso dell'invito a comparire inviato dall'Ufficio ex art. 5, D.Lgs. n. 218/1997, oppure dell'istanza per la proposta di accertamento con adesione formulata e depositata in ossequio alle previsioni di cui all'art. 6, comma 1, del medesimo Decreto).

(3) Nel senso che i contribuenti interessati avrebbero potuto in quel lasso di tempo ricorrere indifferentemente all'una o all'altra forma di manifestazione della volontà di utilizzare in compensazione le perdite pregresse ancora disponibili.

(4) Quantitativamente limitata o piena (tale ultimo regime è accordato esclusivamente alle perdite “prodotte” nei primi tre periodi d'imposta di vita del contribuente, a patto che lo stesso gestisca una “nuova attività” e non si configuri, invece, quale gemmazione di un soggetto già esistente al quale sia stato trasferito il compendio aziendale precedentemente già organizzato dal dante causa).

(5) Per quei contribuenti per i quali lo scomputo delle perdite pregresse è temporalmente limitato (è il caso degli imprenditori individuali e di quelli in forma collettiva in contabilità

semplificata).

(6) Siano esse riferibili ad una fase preliminare (qual è il controllo riguardo alla spettanza nella misura “proposta”) del procedimento oppure successive alla sua conclusione (la coerente rettifica - in automatico - delle perdite riportate a nuovo così come risultanti dall'ultima dichiarazione presentata dal contribuente, evitandogli così la proposizione di una o più dichiarazioni integrative a suo sfavore e la comminatoria delle corrispondenti sanzioni).

(7) Il Provvedimento chiarisce che l'indicata scansione temporale degli eventi non è vincolante, ben potendo il contribuente presentare istanza di accertamento con adesione anche successivamente all'inoltro dell'istanza per il riconoscimento in decurtazione delle perdite pregresse.

Nei casi individuati *sub b*) l'Ufficio dovrà formulare l'atto di adesione o l'avviso di accertamento tenendo conto dell'abbattimento dell'imponibile richiesto dal (e consentito al) contribuente.

Nei casi individuati *sub a*), invece, la presentazione del Mod. IPEA vale a concedere una sospensione del termine per ricorrere pari a 60 giorni (giusto il tempo concesso all'Ufficio competente per effettuare le verifiche del caso e per riformulare l'avviso, tenuto conto dell'abbattimento, se non addirittura dell'azzeramento del maggior imponibile contestato e della conseguente rideterminazione degli oneri accessori), ampliamento destinato a cumularsi con quello ordinario (pure esso pari a 60 giorni), con quello conseguente alla formulazione dell'eventuale istanza di accertamento con adesione (pari a 90 giorni) e con quello feriale (destinato a coprire la durata dell'intero mese di agosto).

3. Il termine per l'impugnazione dell'atto

Proprio nel contesto di tale ultima materia si cala il quesito posto in occasione dell'incontro con la stampa specializzata del 2 febbraio 2017: un contribuente ha chiesto di avere rassicurazioni da parte dell'Agenzia delle entrate riguardo alla spettanza incondizionata del maggior termine di cui si è detto in conseguenza della trasmissione telematica del Mod. IPEA; detto altrimenti: se il maggior lasso temporale accordato per l'impugnazione dell'atto possa essere sconosciuto, con il rischio che l'eventuale ricorso venga giudicato inammissibile per manifesta intempestività, nel caso in cui l'Ufficio neghi per qualsivoglia motivo l'utilizzo delle perdite offerte in compensazione. La risposta dell'Agenzia sorprende favorevolmente: "Tenuto conto che le norme in materia non collegano la **sospensione dei termini** all'esito del controllo della spettanza dello scomputo delle perdite, la presentazione del Modello IPEA sospende comunque per **sessanta giorni** il termine per l'impugnazione dell'atto che, in tale ipotesi, è pari a centoventi giorni (fatto salvo l'eventuale periodo di sospensione feriale previsto dalla Legge 7 ottobre 1969, n. 742)".

Probabilmente è stato questo un modo per emendarsi di eccessi verificatisi in passato, ove è accaduto che Uffici territoriali dell'Amministrazione finanziaria, convenuti in giudizio avanti le competenti Commissioni tributarie, hanno posto la questione preliminare della intempestività dell'impugnazione quale diretta conseguenza - per esempio - del **mancato raggiungimento dell'accordo** riguardo all'adesione attivata, della natura meramente "dilatatoria" dell'istanza presentata, desunta dal comportamento non collaborativo del contribuente (8), oppure ancora della rinuncia della procedura da parte del contribuente (9), a prescindere dal fatto che ne fosse stato promotore o soltanto potenziale beneficiario.

È ragionevole pensare che la questione evidenziata sia stata premiata con la pubblicazione della risposta proprio per introdurre una valutazione di portata generale (la sospensione spetta sempre e comunque per il solo fatto che il Modello per lo scomputo delle perdite pregresse sia stato presentato), tanto più utile in considerazione della sicura riconducibilità al contribuente stesso, quale parte attiva della specifica procedura, della causa per la quale l'istanza presentata si è rivelata essere inefficace (indicazione di perdite pregresse in tutto o in parte non disponibili).

Dopo aver auspicato che detta risposta trovi integrale conferma nella circolare che tradizionalmente compendia problematiche prospettate e soluzioni offerte nel corso di questo genere di incontri, resta solo da augurarsi che nessun contribuente voglia testare con il proprio comportamento quest'ulteriore dimostrazione del "nuovo verso" che l'Amministrazione finanziaria si è imposta nell'adempimento del compito affidatole.

4. Le parole mai scritte

Le due occasioni sarebbero state propizie per definire una volta per tutte il senso della procedura qui in rassegna (10): come in altra occasione ribadito, l'onere di presentare l'istanza da parte del contribuente sottoposto a verifica troverebbe la propria ragion d'essere nella **natura facoltativa attribuita all'utilizzo in compen-**

(8) È il caso deciso da Comm. trib. prov. di Treviso, Sez. VIII, 18 luglio 2012, n. 73.

(9) In senso favorevole alle ragioni dell'Amministrazione si è espressa Cass., Sez. VI civ.-T, ord. 27 settembre 2012, n. 17439.

(10) Non viene qui riproposto, ma non deve per questo essere ritenuto abbandonato, il tema del ripristino immediato della

dotazione di perdite offerte in compensazione nel caso in cui i ricorsi interposti dal contribuente si risolvano in suo favore; risultato che sarebbe lecito attendersi, stante la *ratio* ispiratrice delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015 alla immediata esecutività delle sentenze di merito (cfr. S. Trettel, "Il nuovo modello IPEA", in *il fisco*, n. 19/2016, pag. 1807).

Approfondimento Accertamento

sazione delle perdite pregresse, reso evidente dal comma 4 dell'art. 42, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (11); in altre parole, al contribuente sarebbe stata accordata un'opportunità, sebbene non si riesca chiaramente a cogliere quale sia l'alternativa altrettanto conveniente sotto un profilo strettamente economico (12).

E ciò pare smentire il forte convincimento maturato, ovvero sia che l'utilizzo delle perdite alla prima occasione utile e nella misura consentita dalle disposizioni di legge in materia è obbligatorio in quanto espressione del principio di capacità contributiva (13). Non si spiegherebbe altrimenti, a fronte dell'utilizzo del verbo "potere" (adeguatamente declinato) nel primo periodo dell'art. 84, T.U.I.R., la precisazione volta a consentirne l'**uso in misura minore** al fine di permettere la compensazione di eventuali crediti

d'imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto ed eccedenze di cui all'art. 80, sempre del T.U.I.R., opzione questa concessa dall'ultimo periodo di quello stesso comma (14).

C'è solo da augurarsi che una siffatta "concessione" non sia mirata al conseguimento di ben altro risultato, ovvero sia rendere accertabili le perdite non entro il **termine di decadenza** fissato con riguardo al periodo d'imposta nel quale sono state prodotte, ma entro quello di loro utilizzo, pratica che pare diffondersi anche sulla base del supporto offerto da un'isolata pronuncia di legittimità (15); con l'effetto di dilatare oltre ogni ragionevolezza il termine posto per giungere alla definitività degli atti e di sconquassare ulteriormente il sistema (16).

(11) Lo stesso vale anche per la procedura imposta, agli stessi fini, dall'art. 40-bis dello stesso Decreto in ipotesi di accertamento unico a carico di soggetto aderente ad un consolidato fiscale nazionale (comma 3).

(12) Cfr. S. Trettel, "Scomputo delle perdite nell'accertamento 'individuale': l'IPEC fa da modello", in *il fisco*, n. 46/2015, pag. 4407.

(13) Piace constatare come una siffatta teoria cominci a farsi strada nella giurisprudenza di merito: è di questi giorni la pubblicazione della sentenza di Comm. trib. reg. Lombardia n. 456/33/17, in esito alla quale è stato confermato il diritto allo scomputo delle perdite pregresse in sede di accertamento a carico di una consolidata ed a prescindere dalla presentazione del Mod. IPEC; a parere dei giudici lombardi, infatti, verrebbero altrimenti lesi i principi di ragionevolezza, capacità contri-

butiva e imparzialità che sempre devono ispirare l'azione della Pubblica amministrazione.

(14) In questo senso anche A. Mastroberti, "Pronto il modello IPEA per lo scomputo delle perdite dai redditi accertati", in *La gestione straordinaria delle imprese*, n. 3/2016, pag. 74.

(15) Cass., 11 maggio 2012, n. 7294.

(16) Non si comprenderebbe infatti per quale motivo il termine per l'attività di verifica sia fatto decorrere dall'uso di una posta fiscale e non dalla sua formazione in particolari fattispecie soltanto (è il caso previsto e disciplinato dall'art. 27, comma 16, D.L. 29 novembre 2008, n. 185) oppure ancora perché quello stesso termine venga fatto decorrere dalla presentazione della dichiarazione integrativa, a prescindere dal risultato positivo o negativo del periodo d'imposta.