

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

24

12 giugno 2017

L'Agenzia delle entrate consente la staffetta fra **IPEC e IPEA**

Attività di **finanziamento captive**:
holding industriali o enti finanziari?

OIC 13: rilevazione in bilancio dei **contributi in conto esercizio**

OIC 19: capitalizzazione dei costi accessori ai **finanziamenti**

Credito di imposta R&S: sanzioni e rilievi interpretativi

Manovra correttiva 2017:

- marchi d'impresa esclusi dal **Patent Box**
- ampliamento delle operazioni soggette allo **split payment**
- incremento del **PREU** sui giochi

Litisconsorzio necessario a competenza territoriale "eterogenea"

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

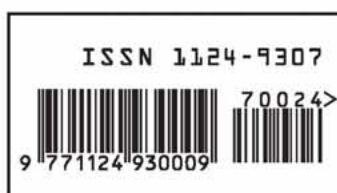


edicola professionale

 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. 218099

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

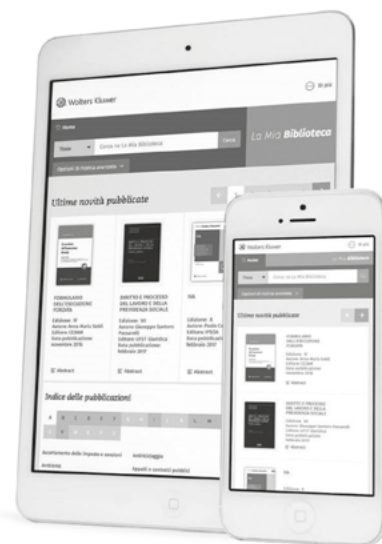
*Se posso avere una
soluzione integrata a 360°
con le mie banche dati
Wolters Kluwer,*

è La Mia **Biblioteca**

La Mia **Biblioteca** è la prima biblioteca professionale digitale con migliaia di testi pubblicati da CEDAM, UTET Giuridica, IPSOA, il fisco, LEGGI D'ITALIA e Altalex. Puoi trovare risposte certe grazie all'autorevolezza delle fonti e ad un motore di ricerca intuitivo, semantico e veloce. Puoi consultarla online ovunque, sempre, da qualsiasi dispositivo mobile. Puoi personalizzarla in base alle tue aree di interesse e alle tue esigenze professionali. Puoi integrarla a 360° con le tue banche dati Wolters Kluwer.

è **pensata per te,
richiedi subito una prova!**

lamiabiblioteca.com



 Wolters Kluwer

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

Redditi di impresa

L'Agenzia delle entrate consente la staffetta fra IPEC e IPEA	
di Stefano Trettel	2307
Attività di finanziamento <i>captive</i>: holding industriali o enti finanziari?	
di Bruno Ferroni	2311
I contributi in conto esercizio per acquisto di beni merce e il nuovo Principio OIC 13	
di Marco Orlandi	2318
OIC 19: capitalizzazione dei costi accessori ai finanziamenti	
di Franco Artini, Fabio Chiesa e Giampiero Gugliotta	2324

Agevolazioni

Sanzioni e rlievi interpretativi nel credito d'imposta per ricerca e sviluppo	
di Fabio Massimo Silveti	2330

Patent box

Marchi d'impresa esclusi dal <i>Patent Box</i>	
di Tamara Gasparri	2335

IVA

Ampliamento delle operazioni soggette allo <i>split payment</i>	
di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	2341

PREU

La manovra sui giochi	
di Paolo Petrangeli e Pietro Petrangeli	2347

Processo tributario

Gli atti processuali per il litisconsorzio necessario a competenza territoriale "eterogenea"	
di Antonino Russo	2352

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

IVA - Cessione di beni - Nozione di "cessione di beni effettuata a titolo oneroso" - Cessione allo Stato o a un ente territoriale di un immobile per estinguere un debito d'imposta - Esclusione	
(CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. II, Pres. Ilešič, Rel. Toader - Sent. causa C-36/16 dell'11 maggio 2017) (stralcio) con commento di Roberta De Pirro	2359

Corte di Cassazione

Reati tributari - Occultamento o distruzione di documenti contabili - Conservazione di altra documentazione - Possibilità di ricostruzione del risultato economico - Assenza di offensività della condotta - Configurabilità del reato - Esclusione	
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Rosi, Est. Socci - Sent. n. 22126 del 9 febbraio 2016, dep. l'8 maggio 2017) con commento di Gianfranco Antico	2364
Responsabilità civile - Attività di consulenza fiscale - Negligente svolgimento dell'attività professionale - Prova del danno e del nesso di causalità tra la condotta del professionista ed il pregiudizio del cliente - Necessità - Negligente assenza all'incontro con l'Agenzia delle entrate - Rilevanza	
(CASSAZIONE, Sez. III civ., Pres. Vivaldi, Est. Moscarini - Sent. n. 11213 del 23 gennaio 2017, dep. il 9 maggio 2017) con commento di Antonino Russo	2367

Imposta sulle donazioni - Base imponibile - Franchigia - Cumulo delle precedenti donazioni - Quinquennio di totale esenzione impositiva - Rilevanza - Mancato computo - Sanzionabilità - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Zoso - Sent. n. 11677 del 12 aprile 2017, dep. l'11 maggio 2017) con commento di Antonio Piccolo	2370
Tributi locali - TOSAP - Esenzioni - Impresa autostradale - Occupazione in forza di concessione conferita dallo Stato - Esenzione - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Zoso - Sent. n. 11688 del 13 aprile 2017, dep. l'11 maggio 2017) con commento di Fabio Gallio e Stefano Pistolesi	2374
Dichiarazioni - Dichiarazione annuale delle imposte sui redditi - Invio telematico - "Scarto" per presenza di "errore bloccante" - Equiparazione a dichiarazione omessa - Credito di imposta indicato in dichiarazione - Utilizzo in compensazione nella dichiarazione successiva - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. De Masi - Sent. n. 11828 del 30 marzo 2017, dep. il 12 maggio 2017) con commento di Marco Denaro	2378
Accertamento - Disposizioni antielusive - Condotta abusiva - Condotta finalizzata al solo scopo elusivo del Fisco - Necessità - Prova del disegno elusivo a carico dell'Amministrazione finanziaria - Necessità (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bruschetta, Est. Caiazzo - Sent. n. 11855 del 28 febbraio 2017, dep. il 12 maggio 2017) con commento di Pierluigi Antonini	2382
Reati tributari - Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - Evasione delle imposte dirette - Inesistenza soggettiva dell'operazione - Rilevanza (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Amoroso, Est. Renoldi - Sent. n. 24307 del 19 gennaio 2016, dep. il 17 maggio 2017) con commento di Ciro Santoriello	2385
Commissioni tributarie	
Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Trasferimento della residenza nel Comune in cui è situato l'immobile agevolato entro 18 mesi - Necessità - Mancato trasferimento - Cause di forza maggiore - Necessità - Costituzione di servitù propedeutica al rilascio del certificato di agibilità - Sussistenza (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. Montanari, Est. Manfredini - Sent. n. 136 del 28 marzo 2017, dep. il 16 maggio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio	2392
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	2395

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE	
Sent. causa C-36/16 dell'11.05.2017 (Sez. II) (<i>stralcio</i>)	2359
Corte di Cassazione	
n. 22126 del 9.02.2016, dep. l'8.05.2017 (Sez. III pen.)	2364
n. 11213 del 23.01.2017, dep. il 9.05.2017 (Sez. III civ.)	2367
n. 11677 del 12.04.2017, dep. l'11.05.2017 (Sez. trib.)	2370
n. 11688 del 13.04.2017, dep. l'11.05.2017 (Sez. trib.)	2374
n. 11828 del 30.03.2017, dep. il 12.05.2017 (Sez. trib.)	2378
n. 11855 del 28.02.2017, dep. il 12.05.2017 (Sez. trib.)	2382
n. 24307 del 19.01.2016, dep. il 17.05.2017 (Sez. III pen.)	2385
Commissioni tributarie	
Reggio Emilia, n. 136 del 28.03.2017, dep. il 16.05.2017 (Sez. II)	2392

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fiscoonline

il fisco

Circolare n. 15/E del 28 aprile 2017

L'Agenzia delle entrate consente la staffetta fra IPEC e IPEA

di Stefano Trettel (*)

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 15/E/2017 si caratterizza per l'attenta disamina dei possibili casi di compensazione dei maggiori imponibili emergenti a seguito di accertamento con le perdite ancora disponibili, ponendone in evidenza le peculiarità e declinando le rispettive procedure ed i conseguenti effetti, tanto per il contribuente quanto per l'Ufficio. Ciononostante, al ricorrere di talune condizioni, la contiguità che viene creata fra gli ambiti di applicazione delle due istanze volte ad ottenere lo scomputo delle perdite disponibili dai maggiori imponibili accertati consente di superare la situazione di *impasse* generata da un passaggio della circolare n. 27/E/2011 che pareva compromettere il diritto allo scomputo di quelle nel frattempo assegnate a seguito dell'interruzione o del mancato rinnovo (ora revoca) di tutte le opzioni bilaterali.

1. Premessa

La circolare n. 15/E del 28 aprile 2017 (1) va sicuramente salutata con favore; ancora una volta l'Agenzia delle entrate offre soluzioni assolutamente condivisibili ai dubbi ed ai problemi sorti in conseguenza della scelta operata negli ultimi anni dal legislatore (2), ovvero sia quella di consentire la **compensazione dei maggiori imponibili** valevoli ai fini dell'imposizione sui redditi emergenti **a seguito di accertamento con le perdite ancora disponibili**, siano esse correnti o pregresse, non più per effetto di un automatismo, così come accadeva in passato, ma soltanto **su richiesta del contribuente**; in tale prospettiva, ha imposto una manifestazione di volontà rituale, mediante invio telematico

di moduli appositamente approntati (i **Modelli denominati IPEC ed IPEA**, utilizzabili - rispettivamente - in ipotesi di rettifica tramite atto unico del reddito complessivo globale dichiarato da una *fiscal unit* ed in ogni altro caso).

Pur permanendo le perplessità già a suo tempo manifestate riguardo all'opportunità (3) ed alla parzialità di una siffatta scelta (4), il documento di prassi in rassegna consente di superare talune asperità legate alle **modalità di compilazione** delle menzionate istanze (come sino ad oggi intese), con l'effetto - a parere di chi scrive - di renderne l'impiego coerente con il pieno rispetto del principio di capacità contributiva.

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

(1) Per il cui esauriente commento si rinvia a D. Sansonetti, "Perdite di periodo: modalità di accertamento e di scomputo", in *il fisco*, n. 22/2017, pag. 2131 ss.

(2) Dapprima con l'art. 35, D.L. 31 maggio 2010, n. 78 ed in seguito con l'art. 25, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, al primo ispirato.

(3) Il par. 3.4. evidenzia una volta di più come i dati esposti nelle istanze presentate siano già nella disponibilità degli Uffici

competenti a condurre l'attività di accertamento, al punto da porre come prima cosa a loro carico i riscontri volti ad appurare l'utilizzabilità delle perdite così "offerte" in compensazione.

(4) Spiace ancora una volta dover constatare come a mancare sia qualsivoglia presa di posizione circa la modalità di recupero delle perdite "sacrificate" in forza di un'attività di verifica di cui sia stata appurata, in sede giurisdizionale, la parziale o totale infondatezza.

Approfondimento

Redditi di impresa

2. I contenuti più significativi

Se da un lato la circolare definisce con precisione i contorni delle procedure che possono condurre alla presentazione delle due istanze, rimarcandone le peculiarità in condizioni “normali” (5), dall’altro non esita a dichiararne la contiguità, non solo nell’ipotesi, non infrequente, di rettifica operata ai danni di società, ormai consolidata, che possa contare sulla disponibilità di perdite pregresse nell’accezione voluta dall’art. 118, comma 2, T.U.I.R. (6), ma anche in quella in cui l’efficacia dell’opzione sia nel frattempo venuta meno, comportando l’attribuzione delle perdite residue emergenti dal Mod. CNM generate dalla *ex* consolidata in favore del soggetto e secondo le modalità prescelti al momento di esercizio dell’opzione stessa (7).

Con riguardo al primo aspetto, è notorio come il diritto allo **scomputo prioritario delle perdite correnti** rettificata in conseguenza dell’attività di accertamento condotta dal competente Ufficio sia ancor oggi riconosciuto **in via automatica per i soli accertamenti “individuali”** e non anche per quelli effettuati tramite atto unico in conseguenza dell’adesione del contribuente ad un consolidato fiscale; in questo secondo caso, infatti, è il regime di “spossessamento automatico” in favore della *fiscal unit* a dominare, quale effetto immediato e diretto dell’esercizio dell’opzione, cosicché solo il soggetto consolidante può disporre delle perdite allo stesso trasferite e risultanti ancora inutilizzate, non avendo trovato compensazione in sede di determinazione del reddito complessivo globale.

Da qui, coerentemente, l’inesistenza nel primo caso di qualsivoglia adempimento a carico del contribuente al fine di conseguire detto risultato e, per quanto concerne l’Ufficio, l’obbligo a suo esclusivo carico di appurare se la perdita disconosciuta in esito all’attività di accertamento

condotta sia stata anche solo in parte utilizzata in compensazione di imponibili positivi emersi in successivi periodi d’imposta: in caso di risposta negativa, il tutto si risolverà nella mera rettifica della consistenza delle perdite così come risultanti dall’apposito prospetto costituente parte integrante dell’ultima dichiarazione presentata dal contribuente (in modo da scongiurare l’eventualità che quella stessa perdita possa essere utilizzata una seconda volta); diversamente, è fatto obbligo di procedere al corrispondente recupero della maggiore imposta dovuta (ovviamente corredata degli interessi e delle sanzioni alla stessa commisurati) tramite attivazione di un’ulteriore procedura, riferita all’esercizio di utilizzo, rispettosa delle indicazioni ritraibili dall’art. 42, commi 1 e 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (8).

Ma un ulteriore passaggio, in tale contesto, suscita apprezzamento per l’equilibrio che lo contraddistingue: facendo leva sull’inesistenza di qualsivoglia vincolo di priorità nell’utilizzo in compensazione delle perdite pregresse disponibili a livello di contribuente individuale, l’Agenzia giunge a dichiarare che non si debba far luogo alla rettifica degli imponibili determinati negli anni successivi a patto che il contribuente possa contare in ciascuno di essi su di un *basket* di perdite coerente con quella oggetto di scomputo automatico (9).

Per quanto concerne invece il secondo aspetto e cioè il superamento dello stallo frutto dell’impossibilità (almeno apparente) di utilizzare in compensazione del maggior imponibile accertato con atto unico le **perdite** nel frattempo attribuite in **conseguenza della sopravvenuta perdita di efficacia di tutte le opzioni** al verificarsi degli eventi previsti dagli artt. 124 e 125, T.U.I.R. (in quanto a rigore non più catalogabili fra quelle “disponibili” per il gruppo, nell’acce-

(5) Una su tutte: l’automatismo nel preventivo utilizzo in compensazione della perdita corrente in ipotesi di accertamento su contribuente individuale, l’utilizzo a richiesta della stessa perdita in ipotesi di adesione di quest’ultimo ad una *fiscal unit*, conseguenza immediata e diretta del regime di “spossessamento automatico” dei rispettivi risultati che ne deriva.

(6) Sia consentito il rinvio a S. Trettel, “Scomputo delle perdite nell’accertamento ‘individuale’: l’IPEC fa da modello”, in *Il fisco*, n. 46/2015, pag. 4408, nota (9).

(7) In ragione, non solo della valorizzazione della casella intitolata alla “attribuzione perdite” presente sia nel quadro RO del Mod. REDDITI SC sia nella sezione dedicata al consolidato fiscale del modulo di opzione polivalente (dove con “1” si intende l’attribuzione per intero delle stesse alla *ex* consolidante; con “2” l’attribuzione delle stesse alla *ex* consolidata con modalità proporzionale; con “3” l’attribuzione sempre in favore di

quest’ultima ma in ragione di un metodo diverso dal precedente), ma pure in base agli accordi di natura privatistica intervenuti fra le società che hanno esercitato l’opzione bilaterale, così come di recente precisato con la risoluzione n. 121/E del 27 dicembre 2016.

(8) La circolare n. 15/E/2017 non si preoccupa di precisare se fra la notifica del primo avviso e quella del secondo il contribuente che abbia riconosciuto la bontà delle contestazioni mosse abbia la possibilità (ove la cosa risponda a canoni di convenienza) di ricorrere ad una dichiarazione integrativa, avvalendosi delle recenti modifiche in tema di ravvedimento operoso, in alternativa alla definizione per acquiescenza del secondo atto che gli verrà notificato.

(9) Par. 6.1. della circolare in esame ed esempio 2 a corredo della stessa.

zione ritraibile dalle istruzioni alla compilazione del Mod. IPEC), merita una particolare citazione la possibilità accordata all'assegnatario delle stesse di utilizzarle - a sua esclusiva discrezione - in compensazione del maggior imponibile accertato e subordinatamente alla **preventiva presentazione del Mod. IPEA** (10); la circolare, infatti, avallando pubblicamente le considerazioni espresse da recente dottrina (11), consente di superare le perplessità espresse tempo addietro dalle pagine di questa stessa *Rivista* (12): le perdite tornate nella disponibilità della società già aderente che le ha prodotte oppure attribuite alla *ex* consolidante, secondo il caso, sono comunque compensabili con la rettifica dell'imponibile, ma non certo ricorrendo al Mod. IPEC da parte della *ex* consolidante, visto che le perdite assegnate non risultano più appannaggio della *fiscal unit*.

3. Un'ultima considerazione

Rimane invece ai margini l'ipotesi in cui il numero delle **opzioni bilaterali interrotte o revocate** non sia tale da sancire la cessazione del gruppo nella sua interezza; anche in tale eventualità le perdite in passato trasferite devono essere retrocesse alle società "fuoriuscite", a meno che - ovviamente - non ne sia stata concordata

la spettanza al gruppo. Cosa potrebbe accadere nel caso in cui una o più fra dette società venga sottoposta ad accertamento e veda ridotta la perdita in quell'anno dichiarata e confluita nella determinazione del reddito complessivo globale? Ragionando *a contrariis*, si dovrebbe ritenere che sia sempre la consolidante a dover annullare gli effetti della rettifica attingendo alle perdite sulle quali il gruppo può ancora contare, al netto di quelle nel frattempo attribuite alle *ex* consolidate. Ma ciò contrasterebbe non solo con la ragionevolezza (13), ma pure con il principio - in più punti ribadito - che la prima perdita a dover essere compensata è proprio quella riferita all'anno oggetto di accertamento; pertanto, si ritiene che sia l'assegnatario di quest'ultima a doverla sacrificare (fino ad integrale compensazione con il maggior imponibile), a patto di riuscire a fornire preventivamente la "**tracciatura**" riguardo alle sorti della perdita stessa. E per fare questo, dovrà utilizzare il modello di istanza più consono: l'**IPEC** nel caso in cui la **perdita** sia rimasta in capo alla **consolidante**, e quindi al gruppo; l'**IPEA** in caso di assegnazione alla **ex consolidata**.

Ulteriori suggestioni, quindi, per addivenire all'ennesima revisione degli accordi di consolidamento in essere.

(10) Si veda il par. 5.2. della circolare n. 15/E/2017.

(11) O. Alfano - C. Mione, "Utilizzabilità delle perdite attribuite alla consolidante in sede di interruzione del consolidato fiscale - Le nuove opportunità offerte dal modello IPEA", in *Boll. trib.*, n. 5/2017, pag. 371 ss.

(12) Sia consentito il rinvio a S. Trettel, "Utilizzo in compensazione di perdite del consolidato in caso di verifica", in *il fisco*, n. 24/2014, pag. 2353 ss.

(13) Sarebbe infatti irragionevole imporre l'obbligo di ricorso alle perdite disponibili altrui (confluite nell'imponibile di gruppo e, presumibilmente, utilizzabili dietro pagamento di un flusso compensativo in favore dell'assegnatario) nel caso quella del periodo accertato fosse stata assegnata alla *ex* consolidata e non fosse stata da quest'ultima ancora utilizzata in compensazione con propri imponibili individuali.

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