

Perdite di periodo del consolidato non utilizzate: da richiedere entro il termine di proposizione del ricorso

di Gianfranco Antico

Ai sensi dell'[art. 42, comma 4, D.P.R. n. 600/1973](#), il contribuente ha la facoltà di chiedere, tramite apposita istanza, che siano computate in **diminuzione dai maggiori imponibili**, derivanti dalle rettifiche accertate, le **perdite pregresse non utilizzate** fino a **concorrenza del loro importo**.

L'istanza deve essere presentata **compilando e inviando** in via telematica il **modello IPEA**, disponibile gratuitamente sul sito www.agenziaentrate.gov.it, **entro il termine per la proposizione del ricorso**.

La presentazione del modello IPEA sospende il termine per l'impugnazione dell'atto per un periodo di 60 giorni. In caso di presentazione del modello IPEA, l'ufficio che ha emesso l'atto, previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite richieste, **procede al ricalcolo** dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e **comunica l'esito** al contribuente, **entro 60 giorni** dalla **presentazione** telematica del **modello IPEA**. L'esito del ricalcolo non costituisce atto autonomo rispetto all'avviso di accertamento notificato (cfr. altresì [circolare n. 12/E/2016](#), secondo cui la sospensione del termine di impugnazione, prevista dal [comma 4 dell'art. 42, D.P.R. n. 600/1973](#), **vale per ogni tipo di ricorso**).

L'aspetto centrale delle regole introdotte risiede, da una parte, nella qualificazione delle **"perdite utilizzabili"**, e dall'altra parte, nell'introduzione del principio dello **scomputo prioritario ed automatico** delle **perdite relative al periodo d'imposta** oggetto di rettifica (cfr. [circolare n. 15/E/2017](#)).

Ricordiamo, altresì, che se il contribuente **presenta istanza di accertamento con adesione**, in forza di quanto disposto dall'[art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997](#), **nel corso del contraddittorio avviato il contribuente può presentare in via telematica il modello IPEA**, qualora non si sia già avvalso di tale facoltà a seguito della **notifica dell'avviso di accertamento** e **prima** della presentazione dell'istanza di **accertamento con adesione**. In tal caso, i termini per la proposizione del ricorso **sono sospesi di ulteriori 60 giorni**.

Nel caso di **adesione integrale al PVC**, ex [art. 5-quater, D.Lgs. n. 218/1997](#), evidenziamo che l'[art. 21, D.Lgs. n. 81/2025](#), è intervenuto sull'[art. 7, comma 1-ter, D.Lgs. n. 218/1997](#),

prevedendo che **l'istanza per lo scomputo delle perdite**, di cui all'[art. 42, comma 4, D.P.R. n. 600/1973](#), **deve essere presentata unitamente alla comunicazione di adesione**; l'ufficio competente emette l'atto di definizione **scomputando le predette perdite dai maggiori imponibili**.

Relativamente alle rettifiche delle dichiarazioni dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, [l'art. 40-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), prevede che le stesse siano effettuate **con unico atto**, notificato sia alla **consolidata** che alla **consolidante**, con il quale è determinata la **conseguente maggiore imposta** accertata riferita al **reddito complessivo globale** e sono **irrogate le sanzioni correlate**. La società consolidata e la consolidante sono **litisconsorti necessari**. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla **consolidata che dalla consolidante**.

Il successivo [comma 3, dell'art. 40-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), **consente alla consolidante di chiedere** che siano computate in **diminuzione dei maggiori imponibili** derivanti dalle rettifiche operate **le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, la consolidante deve presentare un'apposita istanza, all'ufficio competente a emettere l'atto, **entro il termine di proposizione del ricorso**. In tale caso, il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di **60 giorni**. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale **maggiore imposta dovuta**, degli **interessi e delle sanzioni correlate**, e **comunica l'esito** alla consolidata e alla consolidante, **entro 60 giorni dalla presentazione dell'istanza** (per alcuni casi particolari in ordine al regime di consolidato nazionale e utilizzo delle perdite si rinvia alla [circolare n. 2/E/2018](#)).

In ordine all'**accertamento con adesione**, [l'art. 21, D.Lgs. n. 81/2025](#), è intervenuto sull'[art. 9-bis, comma 2, D.Lgs. n. 218/1997](#), confermando, comunque, **la facoltà per la consolidante** di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili **le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**, fino a concorrenza del loro importo. Anche in questo caso, l'istanza per lo **scomputo delle perdite**, in caso di **adesione integrale al PVC**, deve essere presentata unitamente alla comunicazione di adesione di cui all'[art. 5-quater, D.Lgs. n. 218/1997](#), e l'ufficio competente emette l'atto di definizione **scomputando le stesse dal maggior reddito imponibile**.

In questo contesto, va collocata la recente pronuncia della **Corte di Cassazione** – [n. 24765/2025](#) – secondo cui è vero che [l'art. 40-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973](#), permette alla consolidante, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, ma è anche vero che **tale facoltà va esercitata entro il termine di proposizione del ricorso**. Ove, come nel caso in esame, **l'Amministrazione non risponda, il ricorso andrà pur sempre proposto avverso l'avviso di accertamento** (come si desume dall'ulteriore previsione, contenuta nell'[art. 40-bis, D.P.R. n. 600/1973](#), secondo la quale il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento è sospeso per un periodo di 60 giorni). In definitiva, la domanda di cui all'[art. 40-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973](#), non apre

una **fase ulteriore e diversa** rispetto a quella definita dall'avviso di accertamento; deve, semmai, ritenersi che la richiesta del contribuente di tener conto delle perdite di periodo del consolidato miri pur sempre a **ottenere un ricalcolo della somma contenuta** nell'avviso e, dunque, **resti pur sempre quest'ultimo l'atto da impugnare** in sede giurisdizionale.

Il caso trattato dalla Suprema Corte origina da un avviso di accertamento **notificato a una Holding S.p.A. nella qualità di società consolidante**, con cui l'ufficio rettificava la dichiarazione unica presentata per l'anno d'imposta 2011 **da una S.p.A., aderente al regime della tassazione di gruppo** di cui agli [artt. 117 ss., TUIR](#), recuperando ad imposizione un **maggior reddito ai fini IRES di 12.491.440,90 euro**. Avviso che **non veniva impugnato** nei termini di legge.

Successivamente, la Holding - odierna ricorrente - presentava istanza (attraverso il **modello IPEC, previsto per i soggetti aderenti al consolidato**), chiedendo lo scomputo dal maggior imponibile derivante **dalla rettifica in capo alla consolidata S.p.A.** della perdita di periodo del consolidato **pari a 6.331.725,00 euro**.

L'ufficio provvedeva a liquidare l'IRES (oltre interessi e sanzioni), **senza effettuare alcuna detrazione della perdita inutilizzata** di gruppo, **affidando all'Agente per la Riscossione le somme** così come richieste nell'atto di accertamento.

Avverso l'avviso di presa in carico, la **Holding proponeva ricorso** dinanzi all'allora CTP, che veniva accolto. **Sentenza ribaltata in II grado**, a seguito dell'appello dell'ufficio.

Da qui il **ricorso di parte per cassazione**, lamentando l'*error in iudicando* nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto **inammissibile il ricorso avverso l'avviso di presa in carico**, nonostante si trattasse del primo atto con cui **la società sia venuta a conoscenza della pretesa impositiva** liquidata dall'ufficio, senza tener conto della **perdita di periodo di consolidato** richiesta a mezzo IPEC.

La Corte ricorda, innanzitutto, che ha già avuto modo di affermare – **Cass., n. 21254/2023** – che possono essere **oggetto di ricorso gli atti iscritti** nell'elenco di cui all'[art. 19, D.Lgs. n. 546/1992](#), e tutti gli atti amministrativi **aventi natura provvedimento**. Non possono, invece, essere oggetto di ricorso **gli atti privi della predetta natura**, provenienti da incaricati per la riscossione o da organismi a questi ancillari, *«salvo che costituiscano la prima comunicazione di esistenza di un atto tributario di natura provvedimento, espresso, tacito o presupposto, di cui il contribuente dimostri, anche in via presuntiva, di non aver avuto notizia»*. Ma nel caso in esame non **ricorre alcuna di tali situazioni** eccezionali, avendo la contribuente **avuto piena e tempestiva conoscenza dell'avviso di accertamento presupposto** e *«avendo scelto di farvi acquiescenza»*.

Nello specifico, osservano gli Ermellini, l'[art. 40-bis, comma 3, D.P.R. n. 600/1973](#), permette alla consolidante, dopo la notifica dell'avviso di accertamento, di chiedere che siano **comutate le perdite di periodo del consolidato non utilizzate**. Tuttavia, tale **facoltà va esercitata entro il termine di proposizione del ricorso**, e ove l'Amministrazione non risponda,



«il ricorso andrà pur sempre proposto avverso l'avviso di accertamento». Pertanto, la richiesta avanzata per il riconoscimento delle perdite **non apre una nuova fase rispetto a quella dell'avviso di accertamento (sì da trasformare l'atto di presa in carico in un provvedimento conclusivo** di tale nuova fase e dunque in un atto autonomamente impugnabile).