Lo scomputo delle perdite delle imprese in sede di accertamento

di Fabio Carrirolo

Pubblicato il 12 Gennaio 2016

le perdite delle imprese assumono una valenza particolare in quanto concorrono in negativo alla determinazione del reddito imponibile, ed entro certi limiti possono essere riportate nei successivi periodi di imposta o compensate in una dimensione intersoggettiva: analizziamo la possibilità di utilizzare tali perdite a scomputo di eventuali accertamenti subiti

Aspetti generali

Le perdite delle imprese assumono una valenza particolare in quanto concorrono in negativo alla determinazione del reddito imponibile, ed entro certi limiti possono essere riportate nei successivi periodi di imposta o compensate in una dimensione intersoggettiva (in seno al consolidato fiscale, ovvero per effetto di operazioni straordinarie).

Si precisa che le perdite nel regime di impresa sono soggette, per quanto attiene ai soggetti IRES, ad alcuni vincoli stabiliti, in via generale, dall'art. 84 del TUIR.

In presenza di operazioni straordinarie di fusione e scissione, l'art. 172, c. 7, e l'art. 173, c. 10, del TUIR, prevedono che le perdite fiscalmente rilevanti sono deducibili solamente entro il limite rappresentato dal patrimonio netto della società che le utilizza, nonché previa effettuazione del c.d. *test* di vitalità.

Nell'ambito della tassazione di gruppo (consolidato fiscale), come è noto, è preclusa la possibilità di introdurre delle perdite di provenienza esterna o anteriori all'esercizio dell'opzione, e devono essere pure applicati gli ordinari vincoli relativi a fusioni e scissioni, anche se tali operazioni riguardano società appartenenti alla *fiscal unit*.

In applicazione dell'art. 25 del D.Lgs. 24.9.2015 n. 158 (c.d. *decreto sanzioni*), le perdite pregresse possono essere utilizzate a scomputo del maggior reddito accertato dagli uffici fiscali se le stesse risultano ancora disponibili.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Tale norma richiede che le perdite siano utilizzabili alla data di chiusura del periodo d'imposta oggetto di rettifica [non rilevano quindi le perdite maturate in periodi d'imposta successivi a quello accertato] e che esse non siano state già portate in diminuzione di redditi dichiarati o accertati nei periodi di imposta successivi a quello oggetto di accertamento.

A questi fini, dopo aver ricevuto l'avviso di accertamento, occorre produrre – entro i termini per la proposizione del ricorso - un'istanza all'ufficio competente. La presentazione dell'istanza sospende i termini di proposizione del ricorso per un periodo di 60 giorni.

In caso di scomputo di perdite pregresse in sede di accertamento, la sanzione per infedele dichiarazione si rende applicabile solamente se a seguito del rilievo emerge una maggiore imposta accertata.

Le perdite nel regime di impresa

Nell'ambito del sistema del reddito d'impresa, le perdite costituiscono componenti di reddito negativi che a determinate condizioni risultano «*spendibili*» per ridurre o azzerare l'imponibile.

Esse rappresentano quindi, in un certo senso, un «*bene fiscale*» che può essere gestito, amministrato o alienato dall'impresa, con fenomeni di utilizzo all'interno di una situazione intersoggettiva che ha trovato la sua «codificazione» con l'introduzione del regime della tassazione di gruppo.

La disposizione normativa generale di riferimento è costituita dall'art. 84 del TUIR, il cui comma 1 stabilisce che: *«la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all' articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell' articolo 109, comma 5. Detta differenza 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»*.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Il comma 2 dell'articolo si occupa di una tipologia di perdite «speciale», che non è soggetta al vincolo dell'80% del reddito ed è comunque illimitatamente riportabile: *«le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva»*.

Ai sensi del comma 3 dell'articolo, le disposizioni sopra riportate *«non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione non si applica qualora:*

a) [lettera abrogata];

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente».

La disposizione del comma 3, che ricalca quella dell'art. 172, c. 7, del TUIR, in materia di perdite nelle operazioni di fusione (e scissione, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 173, c. 10), può quindi essere oggetto di interpello disapplicativo secondo le previsioni dell'art. 11, comma 2, dello *Statuto del contribuente*, come introdotto dal D.Lgs. 24.9.2015, n. 156 in attuazione della delega fiscale del 2014 (L. 11.3.2014, n. 23).

In tale contesto ogni contribuente può interpellare *«l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni,*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa».

Ai sensi del comma 3 del medesimo art. 11, la risposta deve essere resa al contribuente entro il termine di 120 giorni dalla proposizione del quesito.

Perdite da consolidato e modello IPEC

Attraverso il modello IPEC, emanato con provvedimento direttoriale del 29.10.2010, con effetti decorrenti dall'1 gennaio 2011 le società aderenti al **consolidato fiscale** sottoposte a controllo o accertamento possono richiedere all'Agenzia delle Entrate di utilizzare le perdite disponibili portandole a scomputo dei maggiori imponibili accertati o accertabili, sia ai fini degli accertamenti ordinari e con adesione, sia nel contesto delle procedure di adesione agli inviti al contraddittorio e ai processi verbali di constatazione).

Esse devono a tal fine compilare il modello IPEC; la comunicazione deve essere trasmessa per via telematica nei termini e con modalità variabili a seconda del tipo di procedimento in atto (atto unico di rettifica; accertamento con adesione; adesione all'invito al contraddittorio o al processo verbale di constatazione).

Il modello deve essere presentato dalla società consolidante intenzionata a fruire delle perdite del consolidato a fronte delle rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato.

La circolare 15.2.2011, n. 4/E si è espressa relativamente all'accertamento sul consolidato fiscale, precisando tra l'altro che il legislatore ha inteso eliminare la compensazione automatica del maggior reddito complessivo globale accertato con le perdite del consolidato non utilizzate, come disciplinata dall'abrogato comma 2 dell'art. 9 del D.M. 9.6.2004.

Occorre infatti presentare a tal fine un'apposita istanza, che sospende il termine per l'impugnazione dell'atto, sia per la consolidata sia per la consolidante, per un periodo di 60 giorni. Entro i successivi 60

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

giorni dalla presentazione dell'istanza, l'ufficio fiscale (previo riscontro dell'utilizzabilità delle perdite) procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante.

Le nuove regole introdotte

Secondo quanto previsto dall'art. 25, c. 1, del D.Lgs. n. 158/2015, vigente dal primo gennaio 2016[1], l'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 è innovato con l'aggiunta di un nuovo comma 4, ai sensi del quale, fatte salve le previsioni dell'art. 40-*bis* (relativo all'accertamento del consolidato, per il quale si rendono applicabili le regole di compensazione viste sopra): *«sono computate in diminuzione dei maggiori imponibili di cui al secondo comma le perdite relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento, fino a concorrenza del loro importo. Dai maggiori imponibili che residuano dall'eventuale computo in diminuzione di cui al periodo precedente, il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione le perdite pregresse non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, il contribuente deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento di cui al secondo comma, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito al contribuente, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. 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»*.

Analoga possibilità è offerta in sede di accertamento con adesione, mediante l'inserimento del nuovo comma 1-*ter* dell'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997, il quale stabilisce che: *«fatte salve le previsioni di cui all'articolo 9-bis del presente decreto [simile all'art. 40-bis del D.P.R. n. 600/1973 perché riguardante lo scomputo delle perdite nelle adesioni in presenza di consolidato nazionale], il contribuente ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dai maggiori imponibili le perdite di cui al quarto comma dell'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo»*.

La liquidazione delle imposte ai sensi dell'art. 36-*bis* è adeguata al nuovo contesto normativo in quanto, per diretto intervento degli uffici procedenti, vengono ridotte le perdite riportabili dai contribuenti nelle dichiarazioni dei redditi (in quanto siano già state impiegate a scomputo dei maggiori imponibili in sede di accertamento o di adesione, anche nell'ambito del consolidato fiscale): si veda al riguardo il nuovo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

comma 3 del richiamato art. 25 del *decreto sanzioni*.

Il comma 4 dell'art. 25 dispone che entro 90 giorni dall'entrata in vigore del decreto (22.10.2015) dovrà essere emanato il provvedimento attuativo del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Alcune spiegazioni

Qualche opportuno chiarimento in merito alla portata e alle modalità di funzionamento del nuovo regime di scomputo delle perdite può ricavarsi dai dossier predisposti dagli uffici studi parlamentari.

Ripercorrendo la formulazione delle nuove norme, è in essi precisato che:

- l'ufficio fiscale scomputa automaticamente dal maggiore imponibile accertato le **perdite di periodo**, cioè le perdite del periodo di imposta oggetto di accertamento fino a concorrenza del loro importo;

- per quanto riguarda le **perdite pregresse**, ovvero le perdite maturate in periodi d'imposta antecedenti a quello oggetto di accertamento, la disposizione prevede che esse siano computate in diminuzione su richiesta del contribuente, che deve presentare un'apposita istanza all'ufficio competente all'emissione dell'avviso di accertamento entro il termine di proposizione del ricorso;

- dallo scomputo delle perdite discende la rideterminazione delle sanzioni per infedele dichiarazione, le quali sono commisurate (ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997) alla maggiore imposta che eventualmente residua dopo la rideterminazione dei redditi nell'anno oggetto di accertamento;

- considerando anche la nuova definizione di «*imposta evasa*» nell'ambito del D.Lgs. n. 74/2000, operata dall'art. 1 dello stesso decreto sanzioni (per cui non si considera imposta evasa quella teorica collegata sia a una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio sia all'utilizzo di perdite pregresse spettanti e utilizzabili), la disciplina in esame comporta un minore ambito di applicazione dei reati tributari per i quali sono previste delle soglie di punibilità collegate all'imposta evasa (soglie che peraltro sono state elevate dal provvedimento in esame).

Secondo una criticità che era stata rilevata dalle Commissioni parlamentari interessate, l'esistenza di una facoltà di chiedere che le perdite pregresse siano scomputate dai maggiori imponibili accertati significa escludere l'esistenza di un diritto incondizionato allo scomputo dei risultati reddituali di segno negativo,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

in contraddizione con le regole desumibili dal sistema che impediscono al contribuente di scegliere il periodo di imposta di impiego.

Sottolineano inoltre i dossier che l'art. 25 in rassegna si fonda, con alcune peculiarità, sui principi relativi al computo in diminuzione delle perdite contenuti nella disciplina del consolidato nazionale (art. 40-*bis*, D.P.R. n. 600/1973).

La scelta operata dal legislatore tiene in considerazione l'opportunità di dettare regole uniformi per l'utilizzo delle perdite pregresse, con riferimento ai soggetti aderenti al consolidato e ai soggetti che non vi partecipano.

Lo scomputo automatico previsto dal legislatore in sede di accertamento solo per le perdite di periodo, e non anche per le perdite pregresse, ha lo scopo di ripristinare il risultato di periodo che si sarebbe ottenuto se il contribuente avesse dichiarato correttamente il proprio reddito. Ciò giustifica lo scomputo prioritario delle perdite di periodo rispetto alle perdite pregresse, il cui utilizzo, invece, viene lasciato alla piena facoltà del contribuente.

La giurisprudenza in materia di perdite rettificate

Nonostante la normativa sanzionatoria sia incardinata sulla maggiore imposta derivante dall'accertamento, la giurisprudenza di legittimità ha talvolta affermato che le sanzioni amministrative devono ritenersi applicabili in conseguenza del semplice scostamento tra l'imponibile dichiarato e quello rettificato dall'ufficio.

È stata quindi richiamata la sentenza della Cassazione n. 13014 del 14.6.2011, secondo la quale, appunto, le sanzioni di natura amministrativa vanno ricondotte al semplice dato obiettivo della dichiarazione di un reddito inferiore, sicché le sanzioni sono dovute a prescindere dal fatto che l'imposta, non dichiarata, venga poi effettivamente riscossa[2].

A parere di chi scrive, dato che le perdite non vanno effettivamente a incidere su un reddito imponibile dal quale generi una maggiore o minore imposta nel periodo, sarebbe opportuno rinviare l'applicazione della sanzione al momento nel quale effettivamente questa sia ricollegata alla materia imponibile recuperata a tassazione.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Nel contesto della normativa in esame, la facoltà di ridurre i maggiori imponibili accertati utilizzando le perdite pregresse potrebbe essere intesa ampliativamente come facoltà anche di incrementare le perdite parzialmente o totalmente disconosciute dall'ufficio in un dato periodo di imposta, pur senza dar luogo ad alcun maggiore imponibile (ma solamente, appunto, a minori perdite).

12 gennaio 2106

Fabio Carrirolo

1 Con riferimento ai periodi di imposta per i quali a tale data sono ancora pendenti i termini per l'attività di accertamento: cfr. il comma 5 del medesimo art. 25 in rassegna.

2 Cfr. *«Più certezza sullo scomputo delle perdite in accertamento»*, di Antonio Mastroberti [*Il fisco* n. 43 del 2015, pag. 1-4115]. E inoltre *«Infedele dichiarazione: confermata anche se le imposte sono azzerate»*, di Romina Morrone [FiscoOggi 7.4.2014].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D