



Lunedì 21/10/2013

## **UNICO non presentato: è consentito il riporto di perdite pregresse?**

A cura di: Dott. Attilio Romano

La perdita fiscale derivante da una annualità per cui la dichiarazione è stata omessa può essere utilizzata, quale elemento a riporto negli anni successivi, se il contribuente fornisce la dimostrazione della sua spettanza.

Il principio contenuto nella circolare 25.06.2013, n. 21/E che ammette, previo riscontro cartolare, la compensazione dei crediti irs, irap, irpef ed iva emergenti da denunce non presentate riteniamo possa applicarsi, per ragioni di uniformità, anche alle perdite pregresse per neutralizzare non solo i redditi prodotti negli esercizi successivi, ma anche le rettifiche del reddito dichiarato che eventualmente emergono a seguito dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

### **AMBITO NORMATIVO - IL RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI**

L'articolo 84, comma 1, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, come emendato dal decreto legge 06.07.2011, n. 98, convertito in legge 15.07.2011, n. 111, statuisce che: "...La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valesi 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..".

In sede interpretativa, la circolare 6.12.2011, n. 53/E, ultimo paragrafo (chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa) ha precisato che formano oggetto della nuova disciplina di cui all'articolo 84 del TUIR esclusivamente le perdite risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni in commento. Trattasi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, delle perdite realizzate negli esercizi 2006-2007-2008-2009-2010 (1)

### **PERDITA FISCALE DERIVANTE DA MODELLO UNICO**

Il problema attinente il riconoscimento della perdita fiscale pregressa, pur in assenza della dichiarazione presentata, a quanto consta, non è stato affrontato nella sua specificità dall'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, a parere di chi scrive, sussistono valide motivazioni che inducono a sostenere la spettanza della perdita conseguita e la legittimazione alla compensazione con i redditi conseguiti o accertati.

### **PROFILI TESTUALI**

Da un punto di vista strettamente lessicale, il testo normativo di cui all'art. 84, del TUIR non prescrive che dalla mancata indicazione nel modello UNICO di una perdita riportabile, quale elemento a riporto negli anni successivi, consegua l'impossibilità di utilizzarla indicandola nel periodo d'imposta in cui essa viene a compensare reddito prodotti nell'esercizio.

E' stato infatti opportunamente osservato (2) che l'omessa mancata indicazione della perdita a riporto non rappresenti presupposto indispensabile al fine del riconoscimento della la perdita.

Ciò in quanto, se il legislatore avesse prescritto l'indicazione nella dichiarazione quale condizione ad substantiam lo avrebbe affermato in modo testuale, come, ad esempio:



- nell'ipotesi di omessa indicazione del reddito estero ai fini del credito d'imposta ex articolo 165, del TUIR ovvero

- nel caso di mancata indicazione della perdita nel modello consolidato ex articolo 9, comma 2 del Dm 9 giugno 2004.

Tale condizione, non essendo codificata all'interno del testo dell'articolo 84, comma 2, del Tuir, lascerebbe intendere che la mancata indicazione della perdita non ne pregiudichi l'esistenza.

#### UNIFORMITÀ RISPETTO A SITUAZIONE ANALOGHE

Nell'ambito delle funzioni di indirizzo e coordinamento delle attività di accertamento e liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni con circolare n. 34/E del 6.08.2012, sono stati forniti chiarimenti in merito alle modalità ed alle condizioni per il riconoscimento, sulla base delle scritture e documenti contabili esibiti, delle eccedenze di imposta a credito maturate in annualità per le quali i contribuenti hanno omesso le dichiarazioni ai fini dell'IVA, delle imposte sui redditi o dell'Irap.

A fronte del recupero operato dall'ufficio in relazione al credito riportato nella dichiarazione successiva, ma derivante da una annualità per cui la dichiarazione è stata omessa, l'Agenzia delle entrate, con circolare 25.06.2013, n. 21/E, ha riconosciuto il diritto del Contribuente di compensare l'eccedenza del credito (Ires, irap, Irpef o Iva), scomputandola direttamente dalla somma originariamente richiesta in pagamento, ferme restando le sanzioni dovute.

Il contribuente quindi dovrà attivarsi, prosegua l'istruzioni di prassi, consegnando all'ufficio competente idonea documentazione (ad esempio, con riferimento alle eccedenze IVA, mediante esibizione dei registri IVA e delle relative liquidazioni, della dichiarazione cartacea relativa all'annualità omessa, delle fatture e di ogni altra documentazione ritenuta utile) al fine di acquisire il diritto al riporto della posizione creditoria derivante dalla omessa dichiarazione.

Ragioni di uniformità di condotta, anche in ipotesi di perdita fiscale pregressa riferita al modello UNICO non presentato, indurrebbero a ritenere sanabile la posizione del contribuente se viene dimostrata la spettanza del diritto al riporto.

La stampa specializzata (3) al riguardo, auspica che il principio valido per le eccedenze a credito d'imposta sia applicato dagli Uffici territoriali, in modo estensivo, anche per le perdite fiscali riportabili, senza precisazioni ad hoc della Direzione Centrale.

#### RIPORTO PERDITE IN MANCANZA di ESPLICITA RICHIESTA

Come già anticipato l'Amministrazione finanziaria non si è espressa direttamente sull'ammissibilità del riporto della perdita pregressa in assenza di dichiarazione presentata.

Tuttavia, una datata direttiva di prassi, si è pronunciata in merito alla questione attinente il riporto delle perdite di esercizi precedenti in mancanza di una esplicita richiesta del contribuente con l'eccedenza di reddito accertata a seguito di rettifica dell'ufficio.

La fattispecie è stata affrontata e risolta dal Ministero delle finanze nella risoluzione ministeriale 5.11.1976, n. 10/1429, certamente interessante per i principi ivi contenuti.



In quella sede è stata riconosciuta la possibilità per il contribuente di compensazione delle perdite fiscali pregresse e non utilizzate con i redditi che eventualmente sarebbero emersi a seguito dell'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

" ..In proposito .." osserva il Ministero " ..richiamandosi al concetto di perdita di esercizi precedenti fiscalmente rilevante ai sensi dell'art. 112 del T.U. n. 645, espresso nella circolare 21 agosto 1976, n. 1351, la scrivente, esaminata la questione, è del parere che, in presenza di dichiarazioni che espongano un risultato negativo che non ha consentito la compensazione delle perdite pregresse, le perdite stesse possono .. trovare egualmente compensazione con il reddito che a seguito dell'azione accertatrice dell'Ufficio venga definito in relazione alle dichiarazioni predette a nulla rilevando che nelle dichiarazioni medesime non sia stata indicata la perdita oggetto di compensazione..".

L'Amministrazione finanziaria, pertanto, ammette(va) quindi che dalla mancata richiesta della compensazione delle perdite pregresse maturata non conseguiva - automaticamente - la decadenza del diritto al riporto di cui trattasi, che dovuto essere esplicitamente comminata dal Legislatore..

Ed ancora, osservano gli estensori della direttiva di prassi impartita agli uffici periferici " ..Ne' si può pervenire al diniego del diritto di cui trattasi in conseguenza della norma generale sul contenuto della dichiarazione atteso che tale norma disciplina gli effetti procedurali connessi al comportamento del contribuente senza interferire negli aspetti sostanziali della determinazione del "quantum debetur"...".

Il principio che sancisce la possibilità di compensare le perdite fiscali conseguite anche in ipotesi di mancata nell'ambito del modello dichiarativo è stato successivamente:

- confermato dalla Nota della Direzione regionale delle entrate Lombardia n. 85/95, in cui è stato precisato che l'errata compilazione del prospetto delle perdite costituisce errore formale, che non incide nella determinazione dell'imponibile o dell'imposta;

- ribadito nella risoluzione ministeriale 4/10.2001, n. 152/E, secondo cui non solo la perdita conseguita in una annualità da una società può essere dedotta limitatamente alla parte di tale perdita che non avrebbe trovato capienza nei redditi dichiarati nei periodi d'imposta successivi, ma anche che il diritto alla deduzione "...prescinde dalla compilazione in sede di dichiarazione dei redditi dell'apposito prospetto ..".

## NOTE CONCLUSIVE

La possibilità di compensare le eccedenze a credito d'imposta derivanti da annualità in cui la dichiarazione è stata omessa, espressamente riconosciuta dall'Amministrazione finanziaria nella recente circolare n. 21/E/2013, unita alle istruzioni di prassi ufficiale che riconoscono natura di diritto sostanziale all'utilizzo delle perdite, anche in mancanza di espressa indicazione, lascerebbe quindi presupporre la legittimità di computare le perdite fiscali pregresse in diminuzione dei redditi degli esercizi futuri, previa presentazione all'uffici di idonea documentazione che ne attesti la spettanza.

Note:



1 L'articolo 84 del TUIR nella versione ante D.L. n. 98/2011, dettava quanto segue: "La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valesi per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi". Il riporto, quindi, risultava limitato temporalmente, ma senza alcun vincolo quantitativo (salvo quanto previsto per particolari attività che usufruiscono di regimi di esenzione nella tassazione agli utili, ovvero in presenza di proventi esclusi da tassazione).

2 L'Esperto risponde 23.2.2009 - Dichiarazione dei redditi delle persone giuridiche - LA PERDITA NON INDICATA NON «SCOMPARE»

3 L. AMBROSI, SÌ ALLA COMPENSAZIONE MA RESTANO LE PENALITÀ, Il Sole 24 Ore - Norme e Tributi 30.9.2013 - p.35

Dott. Attilio Romano