

Redditi d'impresa

# Le «perdite fiscali» si contestano per il periodo di formazione non per quello di riporto

Comm. trib. reg. Veneto, Sez. VI, Sent. 12 giugno 2007 (16 aprile 2007), n. 18 - Pres. Lazzaro - Rel. Guidorizzi

*Redditi d'impresa - IRES - Riporto delle perdite nei cinque esercizi successivi - Condizioni - Dichiarazione e determinazione dell'entità della perdita - Necessità - Termini per l'accertamento dell'entità della perdita - Coincidenza con i termini per gli accertamenti - Configurabilità*

Ai sensi dell'art. 102 (ora art. 84) del T.U.I.R., la perdita di esercizio diviene riportabile nei cinque anni successivi e, in quanto riportata, può essere utilizzata in compensazione dei redditi futuri nei limiti temporali stabiliti dalla legge. Non può esservi, quindi, utilizzo della perdita se prima questa non sia stata dichiarata e, conseguentemente, non ne sia stata determinata l'entità. La perdita dichiarata può essere oggetto di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria dal momento in cui è stata quantificata e qualificata come riportabile, non con decorrenza successiva.

Qualora, come nel caso deciso, la perdita sia stata dichiarata per il 1996, senza essere oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio entro il termine perentorio del 31 dicembre 2002 (ex art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, vigente «ratione temporis», secondo il quale gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), è già definitiva per il 2005: dal 1° gennaio 2003 l'Amministrazione finanziaria non avrebbe più potuto fare accertamenti su tale perdita, essendo decorso il termine per l'eventuale accertamento. La perdita è stata considerata riportabile dalla società e tale impostazione avrebbe potuto essere oggetto di accertamento da parte dell'Ufficio.

I termini per l'accertamento dell'entità della perdita sono necessariamente gli stessi che riguardano l'accertamento della sua natura.

Nel 2005 non può quindi essere disconosciuta da parte dell'amministrazione finanziaria una perdita dichiarata nel 1996. Se così non fosse, verrebbe riconosciuta la possibilità di rettificare una perdita dichiarata nove anni prima con una inammissibile dilatazione dei termini previsti per l'accertamento ed un evidente pregiudizio del principio della certezza del diritto.

## Fatto e diritto

Con atto depositato in data 16 novembre 2006, la xxx s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro-tempore*, proponeva appello avverso la sentenza n. 161/9/06, emessa dalla Comm. trib. prov. di Vicenza in data 5 giugno 2006, depositata in data 3 luglio 2006, con la quale era stato respinto il ri-

corso avverso avviso di accertamento ... con il quale l'Agenzia delle entrate aveva provveduto a recuperare a tassazione, per l'anno 2001 (Modello UNICO 2002), l'importo di euro 877.313,00 per violazione dell'art. 102 (ora art. 84), comma 1, secondo periodo, del T.U.I.R., D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Esponendo l'appellante che l'Ufficio aveva rilevato che il reddito imponibile di euro 877.313,00 era stato azzerato mediante l'utilizzo in compensazione della perdita dichiarata nell'anno 1996, riportata per un totale di euro 7.776.193,00 nel rigo RS50 della dichiarazione Modello UNICO 2002.

Secondo l'Ufficio la perdita si è formata conteggiando l'importo dei contributi ricevuti in conto esercizio dalla Regione Veneto e quindi non rispettando la limitazione prevista dal citato art. 102 (ora art. 84) che esclude dalle perdite riportabili i cosiddetti proventi esenti; pertanto non poteva essere utilizzata per compensare i redditi del 2001.

Escepeva l'appellante quali motivi di impugnazione:

– la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973;

– l'errata interpretazione dell'art. 3 del D.L. n. 833/1986 e falsa applicazione dell'art. 102 (ora art. 84), comma 1, del D.P.R. n. 917/1986.

In riferimento al primo motivo precisava che l'accertamento è illegittimo per intervenuta decadenza dei termini posto che la tesi, accolta dai giudici di primo grado, secondo la quale ha valore, il momento di utilizzo della perdita, cioè il momento in cui è portata in diminuzione dei redditi imponibili, e non quello della sua indicazione, contrasta con quanto stabilisce l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Nella fattispecie, l'Ufficio è di fatto intervenuto su di un esercizio che poteva ancora essere oggetto di accertamento, ossia il 2001, rettificando però la perdita riportata divenuta ormai definitiva, poiché risalente al 1996, ovvero a nove anni prima dell'emissione dello stesso avviso di accertamento.

In ordine al secondo motivo evidenziava una netta distinzione esistente fra proventi esclusi e proventi esenti; sottolineava che i contributi regionali erogati alle aziende di trasporto pubblico locale non costituiscono proventi: che doveva considerarsi errata la qualificazione di tali contributi tra i proventi esenti di cui alla risoluzione 12 agosto 2005, n. 126/E invocata dall'Ufficio; che l'art. 102 (art. 84) del T.U.I.R., deve considerarsi norma inapplicabile ai contributi corrisposti dalla Regione a copertura dei disavanzi di esercizio delle società di trasporto pubblico.

In definitiva sosteneva, contrariamente all'Ufficio che:

– i contributi a copertura dei disavanzi di gestione delle aziende di trasporto pubblico locale non si

configurano quali proventi e quindi quali ricavi, e sono pertanto esclusi dalla determinazione del reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 803/1986;

– in ogni caso, ove fossero considerati ricavi i art. 53, comma 1, lett. f, del D.P.R. n. 917/1986, sarebbero comunque esclusi da IRPEG, mai esenti;

– in entrambi i casi comunque non rappresentano mai proventi esenti e conseguentemente ad essi risulterebbe inapplicabile l'art. 102 (ora art. 84) sopra richiamato.

Concludeva chiedendo la riforma dell'impugnata decisione con annullamento dell'atto oggetto di controversia e con vittoria di spese di entrambi i gradi di giudizio.

Con controdeduzioni depositate in data 22 dicembre 2006 si costituiva in giudizio l'Agenzia delle entrate evidenziando, in relazione al primo motivo di impugnazione, che la società appellante per i redditi dell'anno 1996 aveva correttamente escluso dall'imponibile l'importo ricevuto al titolo di contribuzione regionale, ma aveva erroneamente indicato lo stesso importo come perdita riportabile negli anni successivi.

Tale indicazione non producendo alcun effetto in ordine alla determinazione del debito d'imposta afferente il 1996 non andava rettificato con avviso di accertamento nei termini dell'art. 43.

Al contrario, al momento dell'effettivo utilizzo della perdita in esame l'Ufficio è stato legittimato all'azione di accertamento in quanto soltanto l'utilizzo della perdita incide in ordine alla determinazione del debito d'imposta.

Nel caso in esame ciò è avvenuto nell'anno d'imposta 2001, per cui l'avviso impugnato deve considerarsi tempestivo rispettando i termini disposti dall'art. 43.

Per quanto concerne il secondo motivo di impugnazione l'Ufficio contestava la ricostruzione effettuata dall'appellante ricordando che nelle leggi regionali di autorizzazione i contributi vengono qualificati quali contributi in conto esercizio, ben distinti e contrapposti a quelli in conto capitale costituenti invece sopravvenienze attive.

Precisava che i contributi erogati dalle regioni a ripiano dei disavanzi di esercizio sono da annoverare ai fini delle imposte sui redditi fra i proventi esenti di cui all'art. 102 (ora art. 84) del T.U.I.R. a decurtazione delle perdite fiscali riportabili nell'esercizio successivo.

Sottolineava che il punto fondamentale era rappresentato dalla circostanza che al contribuente non è permesso, una prima volta, di portare in diminuzione dal reddito imponibile i contributi ricevuti dall'Ente pubblico e, una seconda volta, di utilizzare la perdita fiscale scaturita da questa diminuzione in compensazione con i redditi di un esercizio successivo.

Altrimenti il vantaggio di ricevere questi contributi sarebbe doppio e quindi eccessivo rispetto alle intenzioni del legislatore.

In definitiva i contributi regionali per ripiano dei disavanzi di esercizio previsti dalle leggi n. 151/1981 e n. 18/1987, sono proventi esenti da imposizione e, in quanto tali, assoggettati alla limitazione di cui all'art. 102 (ora art. 84), comma 1, del T.U.I.R.

Concludeva chiedendo la conferma della decisione stante la legittimità dell'operato dell'Ufficio con condanna della controparte alla rifusione delle spese di giudizio.

All'udienza pubblica del 16 aprile 2007, dopo approfondita discussione, si provvedeva come da dispositivo.

L'appello fondato.

Ritiene la Commissione che l'eccezione di intervenuta decadenza dei termini dell'accertamento, sollevata dalla difesa del contribuente nel ricorso introduttivo, per violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, sia fondata.

Prevede tale ultima disposizione normativa che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Tale disposizione ha effetto per le dichiarazioni presentate a decorrere dal primo gennaio 1999, ossia per le dichiarazioni relative all'anno 1998.

Per quelle presentate precedentemente i termini erano fissati in cinque anni.

Nel caso in esame siamo di fronte ad un avviso di accertamento emesso in data 17 novembre 2005 con il quale l'Ufficio provvedeva a recuperare per l'anno 2001 (modello unico 2002), un reddito imponibile azzerato mediante l'utilizzo in compensazione di una perdita dichiarata nell'anno 1996.

Nella fattispecie dunque, l'Ufficio è di fatto intervenuto su di un esercizio che poteva ancora essere oggetto di accertamento, ossia il 2001, rettificando però a perdita risalente al 1996, ovvero a nove an-

ni prima dell'emissione dello stesso avviso di accertamento.

Sul punto i giudici di primo grado hanno testualmente affermato:

«- che è da respingere l'eccezione di decadenza dei termini dell'accertamento, secondo l'invocato art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, perché l'Ufficio nel 2005 non ha modificato il risultato di esercizio del 1996 né ha variato elementi che hanno concorso a formarlo, ma semplicemente impedito l'utilizzo improprio della perdita che era stata ripianata con proventi non soggetti a tassazione;

- che è condivisibile la tesi dell'Ufficio secondo la quale ha valore il momento di utilizzo della perdita, cioè il momento in cui è portata in diminuzione dei redditi imponibili, e non quello della sua indicazione.

Nel caso *de quo* l'utilizzo è avvenuto nell'anno d'imposta 2001 per cui l'avviso di accertamento impugnato è tempestivo e rispetta i termini disposti dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973».

La presente Commissione è di diverso avviso in quanto scindere il momento di utilizzo della perdita da quello della sua indicazione comporta una inammissibile dilatazione dei termini di decadenza per l'accertamento.

L'adozione di tali tesi da parte dell'Amministrazione finanziaria lascia aperta la possibilità di intervenire su elementi, quale la perdita riportabile, dichiarata ben nove anni prima con un sostanziale mancato rispetto del termine imposto normativamente.

Come correttamente osservato dalla difesa del contribuente la quantificazione e qualificazione della perdita rappresentano due momenti imprescindibili e strettamente consequenziali tra loro. Non possono essere distinti.

La perdita di esercizio diviene riportabile nei cinque anni successivi e, in quanto riportata, potrà essere utilizzata in compensazione dei redditi futuri, nei limiti temporali stabiliti dalla legge.

È evidente come non vi possa essere utilizzo della perdita se prima questa non sia stata dichiarata e, conseguentemente, non ne sia stata determinata l'entità.

La perdita dichiarata poteva essere oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria dal momento in cui è stata quantificata e qualificata come riportabile, non con decorrenza successiva.

La perdita della quale si discute è stata dichiarata per il 1996 e quindi non essendo stata oggetto di rettifica da parte dell'Ufficio entro il termine perentorio del 31 dicembre 2002 (art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 previgente) era già divenuta definitiva per il 2005.

Dal 1° gennaio 2003 l'Amministrazione finanziaria non poteva più fare accertamenti su tale perdita essendo decorso il termine per l'eventuale accertamento.

La perdita è stata considerata riportabile dalla società e tale affermazione-impostazione avrebbe potuto essere oggetto di accertamento da parte dell'Ufficio.

I termini per l'accertamento dell'entità della perdita sono necessariamente gli stessi che riguardano l'accertamento della sua natura.

Giova sottolineare il diverso comportamento tenuto dallo stesso Ufficio per una differente annualità (il 1999) sempre in riferimento alla medesima società.

In tale contesto l'Ufficio ha provveduto ad emettere un avviso di accertamento nel 2004 in cui dichiara non riportabile la perdita per lo stesso esercizio 1999.

In tale caso l'azione dell'amministrazione si è giustamente rivolta al momento della formazione della perdita e non (solo successivamente) a quello in cui viene utilizzata, rispettando il termine previsto per l'accertamento.

Nella fattispecie in esame non si può ritenere che nel 2005 possa essere disconosciuta da parte dell'Amministrazione finanziaria una perdita dichiarata nel 1996.

In senso contrario verrebbe riconosciuta la possibilità di rettificare una perdita dichiarata nove anni prima con una inammissibile dilatazione dei termini previsti per l'accertamento ed un evidente pregiudizio del principio della certezza del diritto.

Scindere, come hanno fatto i giudici di primo grado, fra momento della indicazione della perdita e momento di utilizzo della stessa significa ricorrere ad un escamotage al fine di addivenire ad una inammissibile dilatazione dei termini.

L'affermazione fatta dall'Ufficio secondo la quale la perdita non ha per definizione natura tributaria, essendo il risultato economico di un'attività imprenditoriale, e non è neanche un credito d'imposta, ma possiede invece rilevanza fiscale quando, a termini di legge, viene riconosciuta scomputabile

dal reddito imponibile in esercizi futuri, non sposta i termini della problematica.

Anzi, a maggior ragione, proprio la suddetta rilevanza fiscale, con la riconosciuta possibilità di essere usata per gli esercizi futuri, che fa sì che un'errata qualificazione della perdita debba essere impugnata e contestata dall'Amministrazione finanziaria nei termini previsti normativamente.

Per quanto sopra riferito deve essere accolta l'eccezione di decadenza avanzata dalla difesa dell'appellante e, in riforma della sentenza impugnata, annullato l'avviso di accertamento.

Atteso l'esito della natura della causa, la complessità e novità delle questioni proposte, le diverse pronunce giudiziarie, ricorrono giusti motivi per un'integrale compensazione delle spese di causa.

## **P.Q.M.**

La Commissione, in riforma dell'impugnata decisione, accoglie l'appello del contribuente, annullando l'avviso di accertamento. Spese compensate.

## Sulla non contestabilità, nell'esercizio del riporto, della perdita di un periodo di imposta definito

di Giuseppe Gargiulo

La Commissione tributaria regionale del Veneto smentisce «in radice» il tentativo dell'Ufficio finanziario di contestare le «perdite fiscali» per il successivo periodo d'imposta in cui vengono riportate, anziché per quello precedente, in cui furono realizzate. Nel concordare con la sentenza, occorre porre in rilievo la totale assenza di appigli interpretativi per la soluzione sostenuta dall'Amministrazione finanziaria ed i molteplici argomenti, letterali e sistematici di segno contrario.

La sentenza in commento esamina un problema strutturale della fiscalità d'impresa, relativo alle modalità di rettifica degli esercizi chiusi in perdita fiscale. In particolare, in tale sentenza viene affrontato il caso di un periodo d'imposta (1996), chiuso con una perdita fiscale, riportata in avanti per poi essere utilizzata in compensazione nell'esercizio 2001 (ossia nel quinto anno successivo a quello di formazione). Nel corso del 2005 l'Ufficio rettificò il periodo d'imposta 2001, disconoscendo l'utilizzo della perdita 1996, nonostante fosse ormai decorso il termine di accertamento relativo all'anno di formazione della medesima perdita. Secondo l'Ufficio, infatti, il disconoscimento della perdita deve essere effettuato con riferimento all'anno di utilizzo della perdita e non all'anno della sua formazione.

La Commissione tributaria regionale del Veneto ha correttamente censurato l'operato dell'Ufficio, stabilendo che il disconoscimento della perdita doveva essere effettuato tassativamente entro il termine di accertamento relativo al periodo d'imposta in cui la perdita si era formata, essendo invece preclusa una rettifica per l'anno in cui la stessa era stata utilizzata in compensazione., atteso che l'anno di formazione della perdita era ormai divenuto «definitivo». In altre parole, secondo la sentenza in commento, ove l'Ufficio intenda contestare la indebita utilizzazione di un perdita pregressa rite-

nuta non spettante, deve rettificare, necessariamente ed via pregiudiziale (secondo le indicazioni di seguito fornite da Lupi), il periodo d'imposta in cui la perdita si è formata, rispettando i termini di decadenza relativi all'accertamento di quella annualità. A parere dei giudici non è, infatti, consentito all'Ufficio spostare in avanti il *dies a quo* del termine di accertamento della perdita dal periodo d'imposta in cui la stessa si è formata a quello successivo in cui è avvenuto il suo utilizzo. La perdita - un volta divenuto definitivo il periodo d'imposta in cui è sorta (a causa del decorso dei relativi termini di decadenza dell'azione di accertamento) - non può più essere disconosciuta da parte della Amministrazione finanziaria, neanche ove siano ancora aperti i termini per l'accertamento del periodo d'imposta in cui la stessa è stata utilizzata in compensazione.

Le suddette conclusioni appaiono condivisibili, non solo in virtù del cd. principio di autonomia dei periodi d'imposta, su cui spesso, con rigore forse esagerato, si sofferma la giurisprudenza in tema di reddito d'impresa (1); è noto che, in base a questo principio, le erronee imputazioni a periodo di un elemento reddituale non possono essere scusate affermando che l'elemento medesimo è stato co-

**Giuseppe Gargiulo** - Dottore commercialista in Roma

### Nota:

(1) È noto infatti che nel sistema del reddito d'impresa, ferma restando l'imposizione su base annuale, vi sono numerosi riconoscimenti giuridici dei collegamenti esistenti tra i vari esercizi, al fine di tener conto delle molteplici connessioni che uniscono, oltre i limiti dell'anno, le operazioni di produzione del reddito d'impresa. In questa prospettiva, per l'impresa, sotto il profilo della quantificazione del risultato reddituale di periodo, la regola non sembra essere quella della autonomia dei singoli periodi d'imposta, bensì la connessione tra gli stessi. In tal senso, si veda espressamente: F. Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1997, e, per alcune considerazioni critiche, gli interventi di M. Busico, «Principio di competenza e divieto di doppia imposizione», in questa *Rivista* n. 9/2007, pag. 793, e di R. Lupi, «Imputazione a periodo, drammatizzazione della "legalità del prelievo" e compiacimenti della "fiscalità esoterica"», *ivi* n. 9/2007, pag. 798.

munque imputato a un diverso periodo di imposta; a maggior ragione questo principio deve essere rispettato quando, come nel caso in esame, non c'è alcuno spostamento di elementi reddituali da un periodo all'altro, e ci si deve limitare a effettuare aggiustamenti logicamente successivi alla determinazione del risultato di periodo. In questo caso non c'è alcuna interferenza tra il calcolo del reddito dei due periodi, ma semplicemente un riflesso del «ricalcolo» di un risultato di esercizio, sull'effetto che quel risultato può avere su periodi successivi.

La correttezza della sentenza in commento emerge anche in considerazione della *ratio* stessa del limite quinquennale al riporto in avanti delle perdite.

Invero, l'unica convincente spiegazione logica del limite quinquennale al riporto appare il tentativo di correlare il periodo di riporto con il termine di accertamento relativo all'anno di formazione della stessa perdita; al di là del fatto che questa «giustificazione» sia stata rilevata da autorevole dottrina (2), con cui si concorda, non sembra neppure che si siano affacciate altre spiegazioni altrettanto convincenti; certo, si potrebbe parlare genericamente di una esigenza di stabilità dei rapporti giuridici, che però oltre a non spiegare perché il limite debba essere di cinque anni, mortifica l'esigenza di precisione nella misurazione della capacità economica sottostante al tributo; se poi di stabilità dei rapporti giuridici davvero si trattasse, non si vede perché essa debba procedere a senso unico, vietando al contribuente di riportare le perdite oltre cinque anni, ma consentendo all'Ufficio voli pindarici anche decennali, rettificando l'esercizio in cui la perdita viene riportata.

In altre parole, il limite quinquennale al riporto in avanti della perdita si giustifica, secondo l'unica impostazione razionale, proprio in ragione della esigenza di garantire (almeno potenzialmente) che la perdita d'esercizio riportata in avanti sia utilizzata nell'ambito di un arco temporale in cui sono ancora aperti i termini per rettificare l'anno di formazione della stessa.

Chiarito quanto sopra, appare evidente che la *ratio* del limite quinquennale, come sopra individuata, presuppone proprio l'esistenza della regola di diritto affermata dai giudici d'appello nella sentenza in commento e cioè che la rettifica della perdita deve avvenire necessariamente entro i termini di accertamento relativi all'anno di formazione della

perdita e non entro i termini di accertamento relativi all'anno di utilizzo della stessa (3).

A conferma di ciò basti osservare che ove tale regola non operasse e l'Amministrazione finanziaria fosse, per l'effetto, libera di rettificare la perdita con esclusivo riferimento all'anno in cui essa è utilizzata in compensazione, prescindendo quindi dall'anno in cui essa si è originata, verrebbe meno ogni ragione di cautela fiscale idonea a giustificare la suddetta limitazione quinquennale al riporto in avanti delle perdite e rimarrebbero, a sostegno della stessa, solo vaghe ed evanescenti esigenze di semplicità, stabilità e rapidità nella definizione dei rapporti tributari (4).

Sembra invece, a parere di chi scrive, che la suddetta *ratio* del limite quinquennale al riporto in avanti delle perdite, così come individuata dalla richiamata dottrina, vada tenuta ferma, secondo una corretta esigenza di «simmetria» (tendenziale, ma sistematicamente fondata) tra il termine entro cui il riporto della perdita può essere effettuato con quello a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per procedere all'accertamento del periodo in cui la stessa perdita si è formata.

## **I sopravvenuti scoordinamenti tra termine per l'accertamento e termine per il riporto**

Conferma ulteriore, sebbene indiretta, della suddetta correlazione tra il termine previsto per il riporto in avanti della perdita d'esercizio ed il ter-

### **Note:**

(2) Si veda: R. Lupi, «Riporto delle perdite e fusione di società», in *Rass. trib.*, 1988, I, pag. 281 e sp. nota 10; F. Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, 1996, pagg. 33-36, nonché ancora R. Lupi, «Fondi tassati e riporto delle perdite nei conferimenti in società: in margine a risoluzione ministeriale n. 142/E del 2000», in *Rass. trib.*, 2000, pagg. 1394-1395.

(3) Al riguardo si osserva che l'operare di tale regola (relativa ai limiti temporali di accertamento delle perdite riportate a nuovo a decorrere dal loro anno di formazione) non viene messa in discussione neanche da quella dottrina che in senso critico ha evidenziato la carenza di una adeguata tutela legislativa alla sopracennata esigenza sistematica di correlare il limite temporale di riporto in avanti delle perdite con i termini di decadenza dell'azione di accertamento delle medesime perdite (si veda D. Stevanato, «Il riporto delle perdite come puntuale applicazione del principio di capacità contributiva e l'evanescente ratio del limite quinquennale», in AA.VV., *La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa*, a cura di R. Lupi e D. Stevanato, Milano, 2002, pagg. 633-647).

(4) Per queste ultime si vedano: E. De Mita, *Appunti di diritto tributario*, Milano, 1992, pag. 167; A. Giovanardi, «Il riporto delle perdite», in *Giur. sistematica di diritto tributario. Imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Torino, 1996, pag. 191.

mine di decadenza dell'azione di accertamento relativa all'anno della sua formazione sembra potersi scorgere anche nel regime riservato alle perdite pregresse riportabili a nuovo nell'ambito dell'ultimo ultimo provvedimento di condono (in modo molto sintetico, si può affermare che la regola tendenziale fissata dal legislatore era la seguente: se si condona l'anno di formazione della perdita, questa non è più riportabile a nuovo, proprio per scongiurare il rischio che la perdita medesima potesse essere poi utilizzata in compensazione in un esercizio successivo in cui l'Amministrazione non avrebbe più avuto il potere di rettificare la perdita, atteso che l'anno della sua formazione era stato oggetto di condono).

Resta fermo, invece, il limite quinquennale al riporto della perdita d'esercizio, che non è stato adeguato a quello quadriennale previsto per i termini di accertamento della stessa, a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 1999; tuttavia, come dirà meglio Lupi (5), questo eventuale adeguamento, sia pure dettato da simmetrie logiche, sarebbe suonato punitivo al mondo delle imprese, abituate al quinquennio, e che già vedono come molto (troppo) ristretto questo periodo.

Chiarito quanto sopra, sembra utile evidenziare, infine, che la suddetta esigenza di correlazione (almeno tendenziale) tra i termini di riporto della perdita con quelli di decadenza dell'azione di accertamento relativa all'anno della sua formazione non è del tutto soddisfatta dalla attuale regola del limite quinquennale al riporto, intrecciato con quello quadriennale dell'accertamento.

Per rendersi conto di ciò è sufficiente osservare che ove un contribuente rinvi scintemente l'utilizzo di una perdita «fittizia» al quinto (o quarto) anno successivo a quello della sua formazione, i termini per l'accertamento relativi all'anno di formazione saranno di fatto già scaduti (o saranno in prossimità di farlo), senza quindi che l'Amministrazione possa più fare nulla (o quasi) per riconoscere l'indebito utilizzo della stessa.

Un'altra circostanza che sembra minare fortemente la suddetta esigenza di simmetria è rappresentata dalla possibilità di riportare in avanti senza limiti di tempo le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalle imprese di nuova costituzione. In questo caso è evidente che l'esigenza che il contribuente non possa utilizzare la perdita in un periodo di imposta successivo in cui all'Ammini-

strazione è preclusa la possibilità di contestarne la spettanza è destinata ad essere frustrata.

In entrambi i casi sopra descritti, le perdite ben potrebbero quindi essere create *ad hoc* da parte dei contribuenti più disinvolti, in modo fittizio, e rinviate a nuovo. Se non contestate, potrebbero poi essere utilizzate in un anno divenuto non più accertabile (o comunque molto prossimo al divenirlo). In questo caso, il rischio che corre l'impresa nel dichiarare *medio tempore* perdite «fittizie» è in realtà assai limitato, atteso che, prima dell'effettivo utilizzo, l'impresa è suscettibile di vedersi accertare solo riduzioni di perdite portate a nuovo e giammai maggiori imponibili, con la conseguenza che la sanzione potenzialmente irrogabile all'impresa sarà solo quella formale. Quanto sopra dimostra quindi che, con l'assunzione di un rischio minimo, si potranno utilizzare nel corso del tempo ingenti perdite fittizie senza possibilità di essere accertati. È indubbio che le suddette circostanze sono idonee ad aprire un significativo *vulnus* alle aspirazioni di giustizia sostanziale che la suddetta esigenza di simmetria sottende.

Per superare tale inconveniente, si potrebbe tuttavia prevedere, *de iure condendo*, come suggerito da attenta dottrina (6), una eccezione al termine di decadenza quadriennale per l'accertamento, introducendo una disciplina *ad hoc* che, ad esempio, potrebbe essere formulata come segue: «a partire dal momento la perdita di un esercizio viene riportata, l'Amministrazione ha due anni di tempo per controllare il periodo di imposta in cui la perdita è stata realizzata». Il contribuente avrebbe quindi l'onere di conservare la documentazione delle annualità non più accertabili, ma per le quali è stata realizzata una perdita da riportare in anni successivi. Si potrebbe, altresì, prevedere che «se il contribuente distrugge la documentazione obbligatoria è escluso il riporto della perdita dei periodi d'imposta per i quali la documentazione è stata distrutta». Questo modo di coordinare certezza, precisione, semplicità ed altri aspetti della determinazione giuridica della capacità economica, richiede però precisi interventi legislativi, e non può essere inventato a tavolino, secondo i comodi degli Uffici, come sosteneva la parte pubblica nella sentenza in

#### Note:

(5) Cfr. R. Lupi, «Una "comodità fiscale" senza coperture normative», in questo numero della *Rivista*, pag. 1006.

(6) F. Crovato, *L'imputazione a periodo*, cit.

commento. In alternativa si potrebbe anche ipotizzare, sempre *de iure condendo*, di attribuire ai competenti Uffici un potere di accertamento *sine die* dell'effettività delle perdite suscettibili di riporto, consentendo tuttavia contemporaneamente al contribuente un corrispondente potere di riporto illimitato, eliminando il vincolo dei cinque anni. Certamente non sembra percorribile, per risolvere

il suddetto problema, l'ipotesi «unilaterale» avanzata dall'Ufficio impositore nei fatti oggetto della causa decisa con la sentenza in commento, la quale, oltre a non avere alcun appiglio normativo, renderebbe del tutto ingiustificata l'attuale limitazione temporale al riporto in avanti delle perdite, con grave, ulteriore pregiudizio alla certezza del diritto e alla stabilità dei rapporti giuridici.

## Una «comodità fiscale» senza coperture normative

di Raffaello Lupi

Non può sostenersi la tesi della rettificabilità della perdita nell'esercizio del riporto, anziché in quello del realizzo: si può concordare con l'opportunità di nuove forme di coordinamento tra limite quinquennale al riporto delle perdite e termine per l'accertamento, ma tali innovazioni richiederebbero un nuovo bilanciamento di precisione, semplicità, cautela fiscale e altri valori neutri che influenzano la determinazione giuridica della capacità economica, e non possono certo essere introdotte in via interpretativa.

Non è facile aggiungere qualcosa alle considerazioni con cui Gargiulo commenta una sentenza ineccepibile sotto vari punti di vista (1). Anche se, come spesso scrivo, le vicende fiscali emergono «a scoppio ritardato» (2), tutto ha un limite, anche tornare indietro nel tempo. L'Ufficio pretendeva, nel caso di specie, di intervenire addirittura nove anni dopo quello cui si riferiva la perdita, poi riportata. È a tutti evidente in quale misura la memoria storica degli eventi potrebbe sbiadirsi, accettando questa tesi; i documenti, le registrazioni, le memorie storiche, l'*id quod plerumque accidit*, lo stesso valore della moneta, e tutte le circostanze economico-aziendali di cui si sarebbe dovuto discutere in Commissione tributaria risalirebbero infatti a oltre dieci anni prima. Formulare nel 2005 rettifiche relative all'anno di riporto della perdita (1996) condurrebbe infatti ad una vera e propria «archeologia fiscale» a carico di chi è costretto a

difendersi contro la pretesa tributaria. È vero che in alcuni casi, compreso quello esaminato dai giudici veneti (3), la rettifica dell'annualità ormai prescritta «salta agli occhi».

Attraverso il disconoscimento del riporto della perdita, si contestano infatti ipotetiche violazioni commesse con riferimento all'anno in cui la perdita è emersa, non all'anno in cui essa è stata riportata, nel quale viene posto in essere esclusivamente un computo ragionieristico. Immaginiamo spese di rappresentanza, costi non inerenti, prezzi di trasferimento e simili circostanze, relative all'anno di emersione della perdita, per le quali la memoria storica è ormai consunta al momento della controversia.

Se quindi non si collega il termine per il riporto a quello per l'accertamento, sfugge la finalità del termine quinquennale: certo, si può affermare che

**Raffaello Lupi** - Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università degli studi di Roma «Tor Vergata»

### Note:

(1) Cfr. G. Gargiulo, «Sulla non contestabilità, nell'esercizio del riporto, della perdita di un periodo di imposta definito», in questo numero della *Rivista*, pag. 1003.

(2) Con grandi frenesie, circolari, quesiti, interPELLI e altre manifestazioni (novità fiscali, «telefischi», e simili) al momento dell'auto-determinazione dei tributi, poi alcuni anni di silenzio, poi i verbali, poi le rettifiche, poi le sentenze, fino a un epilogo che può andare ben al di là dell'abolizione della normativa di riferimento.

(3) In cui la perdita fiscale derivava dall'esenzione di un elemento positivo di reddito, nella specie un contributo all'attività di auto-transporto. Per un dettaglio sulla specifica causa in rassegna, vedi G. Rebecca, «Utilizzo di perdite fiscali: società di capitali. termini per l'eventuale accertamento», in *il fisco* n. 32/2007, pag. 4751.

«al legislatore è piaciuto così», ma sarebbe una impostazione acritica, conforme alla riduttiva versione del giuspositivismo dove l'unico atteggiamento consentito davanti alla legge sarebbe il dantesco «vuolsi così colà dove si puote, ... e più non dimandare». Se poi si nega questa correlazione tra termine per il riporto e termine per l'accertamento, e si afferma, come rileva Gargiulo, che il termine quinquennale per il riporto sarebbe genericamente riferito alla stabilità dei rapporti giuridici, allora non si vede perché questa stabilità debba venire meno quando è interesse dell'Ufficio fiscale rettificare l'anno di riporto della perdita, anziché quello della sua realizzazione. È curioso, direi stravagante, imporre al contribuente, in nome di una imprecisata stabilità dei rapporti giuridici, di riportare la perdita entro cinque anni, mentre l'Ufficio, in barba alla stabilità dei rapporti giuridici, potrebbe intervenire dieci anni dopo, sull'esercizio in cui la perdita è stata riportata.

### **La difficoltà «politica» di correggere i termini del riporto quando si abbreviarono i termini per l'accertamento**

Gargiulo osserva correttamente che la correlazione tra il limite quinquennale del riporto e i termini per l'accertamento è solo tendenziale, e non millimetricamente precisa, ma le scienze sociali, compreso il diritto, sono esposte a sollecitazioni molteplici, rispetto alle quali è spesso impraticabile una coerenza assoluta, anche per motivi contingenti di immagine politica. Ad esempio, la simmetria logica e la coerenza tecnica non bastano a giustificare agli occhi della platea delle imprese disposizioni che eliminano regole cui l'ambiente si è ormai assuefatto, come il termine quinquennale del riporto; il restringimento del periodo temporale per il riporto delle perdite, allo scopo di allinearne il termine per l'accertamento, sarebbe stato quindi preso, dal mondo delle imprese, come un provvedimento punitivo, al di là delle sue giustificazioni di simmetria concettuale. In termini di immagine, infatti, sarebbe stato deleterio accompagnare la riduzione dei termini per l'accertamento ad una riduzione dei termini per il riporto. Il riporto, infatti, serve all'equità nella determinazione della capacità economica, mentre la riduzione del termine per l'accertamento, anche a seguito dell'acquisizione telematica delle dichiarazioni, serve alla certezza dei rapporti giuridici e alla rapidità

dell'azione amministrativa. Ora, di fronte a significativi ammontari di perdite, nulla vieta che, considerando il *trend* economico della società, l'Ufficio proceda al relativo controllo entro il quarto anno successivo, mettendo quindi una seria ipoteca sul successivo riporto, come si vedrà al punto successivo.

### **L'applicabilità delle sanzioni in caso di riporto di perdite influenzate da illeciti fiscali**

In caso di accertamento della «minore perdita» non ci sarebbero certamente sanzioni per l'anno in cui la perdita viene rettificata, ma le sanzioni tuttavia sarebbero applicabili per l'anno in cui è effettuato il riporto; se così non fosse, del resto, si rischierebbe di mandare esente da sanzione chi ha dedotto costi fittizi, omesso ricavi o altrimenti violato i criteri per la determinazione dell'imposta. Nell'anno della perdita c'è infatti la violazione, ma non c'è l'imposta, mentre nell'anno del riporto c'è solo la maggiore imposta, ma non la violazione. L'unico modo per rompere questo circolo vizioso è quello di applicare la sanzione per infedele dichiarazione con riferimento al periodo in cui viene riportata la perdita; questo principio vale ovviamente anche se il riporto della perdita è avvenuto prima della rideterminazione del reddito dell'anno in cui essa emerge. Combinando le rettifiche su questi due periodi di imposta, e considerandole in modo collegato, svanisce ogni ragionevole dubbio sulla possibilità di applicare la sanzione proporzionale. In questo modo, anche alcune preoccupazioni si ridimensionano. Certo, restano le perdite illimitatamente riportabili, la cui disciplina non è stata coordinata con quella del termine per l'accertamento. È uno tra i tanti scoordinamenti della fiscalità specialistica, basata sulle note «simmetrie» (4) tra contribuenti o periodi di imposta diversi, di cui il rapporto tra esercizio di emergenza della perdita ed esercizio di utilizzo costituisce un esempio emblematico. Questi scoordinamenti sono però di ipotesi limitate, un po' irrealistiche, e soprattutto inadeguate per minare la certezza del diritto, e forzare l'interpretazione di un dato normativo inequivoco dal punto di vista lette-

#### **Nota:**

(4) Sul concetto R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, pag. 235 ss.

rale e sistematico. Sotto questo profilo è inequivocabile che l'accertamento si riferisce anche alla minore perdita, e che accertamenti di questo tipo («minor perdita») sono stati sempre effettuati nella prassi dei controlli. Nonostante quanto diremo al prossimo paragrafo.

## **Interesse fiscale e comodità operativa**

La pretesa dell'Ufficio di dirigere la rettifica non già sull'anno di riferimento della perdita, ma sull'anno di riporto consente di riflettere sulla differenza tra «interesse fiscale» e «comodità operativa» degli Uffici. Certo, è comprensibile che per l'Ufficio sia poco appetibile, anche in termini di rendicontazione statistica, procedere alla rettifica di una «minor perdita». Nell'esercizio del recupero della perdita, infatti, non c'è maggiore imposta accertata, che si collocherà invece nell'esercizio di riporto della perdita. In compenso, con una sola attività di controllo, l'Ufficio potrà in essere due atti di accertamento, uno relativo al periodo di riferimento della perdita e l'altro al periodo di riporto. Tra l'altro ci sono riflessi in termini di contenzioso tributario, in quanto si profila il rischio di due procedimenti paralleli, che si innestano su due accertamenti; uno di essi accerta una «minor perdita» nell'anno di emersione della medesima, ed uno una maggiore imposta nell'anno del riporto. Sarebbe da riflettere su cosa accada, anche tenendo presente la diversità degli Uffici competenti, possibile in caso di trasferimento di sede sociale, avvenuta nel lasso temporale intercorrente tra i due periodi di imposta. In questo caso, la sospensione del processo, secondo le sentenze della Corte di cassazione commentate su questa Rivista, nel numero 10 del 2001 (5), appare una esigenza concettuale. Quando si tratta di rapporti tra accertamento della società e persone, e connessi accertamenti in capo ai soci, sono anche concepibili, sia pure con fatica, giudicati contrastanti, in quanto si tratta pur sempre di soggetti diversi, che hanno tenuto condotte processuali differenti, il che spiega l'apparente contraddizione. Quando però siamo di fronte a uno stesso contribuente e ad un unico rilievo che prima riduce la perdita e poi ne limita conseguentemente il riporto, la pregiudizialità-dipendenza mi pare totale e inevitabile. È infatti privo di senso e giustificazioni affermare che un determinato ricavo è imponibile per l'anno in cui è stata realizzata la perdita, e poi ritenerlo esente per

l'anno in cui la perdita è stata riportata. Avevo la sensazione di aver visto precedenti giurisprudenziali sulla sospensione del processo, in simili casi, in base al codice di procedura civile (6), ma la ricerca che ho fatto in relazione a questa nota non ha dato esito (se qualche lettore trova materiale, un suo intervento sarà gradito).

A parte queste (relative) scomodità operative, non ci sono argomenti interpretativi cui fare riferimento per sostenere la tesi della rettificabilità della perdita nell'esercizio del riporto, anziché in quello del realizzo. Le disposizioni sull'accertamento si riferiscono, infatti, al «controllo delle dichiarazioni», che possono essere positive e negative, e non al controllo di una imprecisata (oltre che concettualmente equivoca «obbligazione tributaria»). Si può concordare con l'opportunità di nuove forme di coordinamento, suggerite da Gargiulo, tra limite quinquennale al riporto delle perdite e termine per l'accertamento. Si tratta però di innovazioni che impongono un radicale riposizionamento degli attuali equilibri tra precisione, semplicità, cautela fiscale, e gli altri valori neutri che influenzano la determinazione giuridica della capacità economica, e non possono certo essere introdotte in via interpretativa.

---

### **Note:**

(5) Cass., 30 ottobre 2000, n. 14281; Id., 27 gennaio 2001, n. 1184; Id., 21 marzo 2001, n. 4056; Id., 4 giugno 2001, n. 7506; Id., 22 giugno 2001, n. 8567, tutte in questa *Rivista* n. 10/2001, pag. 1210, con commento di C. Glendi, «Pregiudizialità di rapporti e sospensione del giudizio».

(6) Per simili eventualità il decreto sul contenzioso tributario è infatti palesemente inadeguato.