

Il riporto delle perdite alla luce delle modifiche introdotte dalla Manovra correttiva 2011



Giuseppe Pizzorni
Dottore Commercialista
in Milano



Manuela Frediani
Dottore Commercialista
in Lucca

Nuovo regime di riporto delle perdite fiscali: dal limite temporale della riportabilità delle perdite al limite “quantitativo” di periodo dell'utilizzo delle stesse

1. Premessa

La disciplina del riporto delle perdite ai fini dell'Imposta sul Reddito delle Società (di seguito IRES) è stata modificata dal Decreto legge (di seguito D.L.) del 6 luglio 2011, n. 98 che all'articolo 23, comma 9[1], tratta del nuovo regime di scomputo delle perdite introducendo importanti modifiche sulla loro deducibilità dal reddito da un punto di vista temporale e quantitativo.

Il provvedimento normativo risponde alle esigenze delle imprese che, come evidenziato dalla relazione governativa al D.L. n. 98/2011, “uscendo da una crisi economico/finanziaria senza precedenti, si trovino ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio”. Per questo è stato soppresso il limite temporale al riporto in avanti delle perdite realizzate dopo i primi tre esercizi, eliminando di fatto la distinzione tra perdite “illimitatamente riportabili”, perché realizzate nei primi tre periodi d'imposta e perdite utilizzabili in cinque esercizi poiché realizzate nei periodi successivi al primo triennio, che avrebbero potuto non essere utilizzate per effetto della congiuntura sfavorevole. Il novellato articolo 84 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (di seguito TUIR) dispone infatti che tutte le perdite realizzate in uno qualsiasi dei periodi d'imposta dalla data di inizio dell'attività potranno essere riportate in avanti *sine die* e quindi anche oltre il limite quinquennale precedentemente previsto.

Per rispondere invece alle esigenze di cassa dell'Erario e per rispettare nel contempo gli impegni presi con l'Unione europea (di seguito UE), il legislatore ha invece introdotto un limite quantitativo alla deducibilità delle perdite ragguagliato al reddito prodotto, prevedendo che il reddito imponibile di un esercizio possa essere “diminuito” dell'ammontare delle perdite realizzate negli esercizi precedenti soltanto fino al limite massimo dell'80% del reddito stesso. Tuttavia, per mitigare la restrizione introdotta dalla norma è previsto che il “limite alla deducibilità” si applica soltanto per l'“utilizzo” delle perdite rea-

lizzate nei periodi d'imposta successivi al primo triennio dall'inizio dell'attività, rimanendo così illimitato nel *quantum* l'utilizzo delle perdite realizzate nei primi tre anni.

Si tratta pertanto di una norma che, a fronte dell'introduzione del beneficio dell'incondizionata riportabilità delle perdite nel tempo ne ha viceversa limitato l'utilizzo nella misura non superiore all'80% dei redditi prodotti negli anni successivi. Si dilata così per le imprese il tempo di “riassorbimento” delle perdite con un effetto finanziario negativo seppur tuttavia controbilanciato dalla possibilità di “utilizzare” integralmente le perdite *sine die*. Riguardo a questo, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti rileva che l'assenza di limiti temporali alla riportabilità delle perdite “consentirà una più serena valutazione in ordine all'iscrivibilità delle correlate imposte differite attive che non sarà più vincolata al periodo quinquennale di recupero” [2].

La stessa relazione al D.L. n. 98/2011 evidenzia altresì che l'intervento normativo risponde anche ad “un'esigenza di semplificazione: 1) evitando di costringere le imprese a porre in essere operazioni straordinarie volte allo scopo di ottenere un «refresh» delle perdite che giungono a scadenza, operazioni che di fatto vanificano la limitazione temporale al riporto; 2) limitando complessi esercizi di valutazione della recuperabilità delle stesse ai fini dell'iscrizione e/o mantenimento delle relative imposte differite durante il processo di formazione del bilancio di esercizio”.

Alla luce delle premesse riportate scendiamo in dettaglio nell'analisi della normativa per puntualizzarne gli aspetti più rilevanti.

2. L'ambito soggettivo di applicazione della nuova disciplina

Sotto il profilo soggettivo, la nuova disciplina riguarda esclusivamente i soggetti passivi IRES e dunque:

- le società di capitali residenti, ossia le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e di mutua assicurazione, le società europee e le società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) TUIR;

- gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trusts, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b) TUIR;
- le società e enti di ogni tipo, compresi i trusts, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante una stabile organizzazione, di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d) TUIR.



La nuova normativa non si applica invece alle perdite realizzate dagli enti non commerciali, che poiché "assimilati" alle persone fisiche in quanto a tassazione del loro reddito complessivo, non sono interessati dalle nuove disposizioni e continuano a dedurre le perdite dai redditi d'impresa conseguiti nel periodo e, per la differenza, in quelli successivi, ma non oltre il quinto. Ciò deriva dal fatto che, il legislatore ha modificato il primo e il secondo comma dell'articolo 84 TUIR, lasciando immutato il regime fiscale delle perdite d'impresa previsto dall'articolo 8 TUIR che riguarda la determinazione del reddito complessivo delle persone fisiche (e dei soggetti a queste "assimilate"), applicabile anche agli enti non commerciali, per effetto del rinvio contenuto nell'articolo 143, comma 2, TUIR.



Nessuna novità è dunque prevista per le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali individuali e dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria che restano anch'esse scomputabili dai redditi d'impresa conseguiti nel periodo d'imposta

e, per la differenza, in quelli successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. Rimane altresì immutato anche il trattamento delle perdite conseguite dalle imprese in regime di contabilità semplificata e dagli esercenti arti e professioni. Tali perdite non sono riportabili nei successivi periodi di imposta, ma restano compensabili nell'ambito del reddito complessivo, anche se composto da redditi di categoria diversa da quella dei redditi d'impresa, del soggetto che le consegue, sia esso un imprenditore individuale o un esercente arte o professione, o a cui vengono imputate per trasparenza, come nel caso di una partecipazione in una società in nome collettivo o in una società in accomandita semplice.

3. L'ambito oggettivo del nuovo regime di "utilizzo" delle perdite

Come puntualizzato in precedenza il nuovo regime di deducibilità delle perdite ha subito una limitazione quantitativa raggugliata all'ammontare del reddito prodotto negli esercizi successivi. Soltanto l'80% dell'ammontare del reddito prodotto nell'esercizio può essere "abbattuto" dalla perdita conseguita negli esercizi precedenti ad eccezione delle perdite dei primi tre esercizi che invece non subiscono alcuna restrizione. L'articolo 84, comma 1, TUIR, nella sua nuova versione stabilisce, infatti, che "la perdita di un periodo d'imposta [...] 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". Ne deriva che le perdite conseguite dalle imprese potranno essere utilizzate all'infinito, fino alla cessazione dell'azienda, senza il pericolo che una gestione sfortunata dell'impresa possa impedire la loro recuperabilità, ma nei limiti di una quota prestabilita del reddito, fissata appunto dal legislatore nell'80%. Pertanto, a titolo semplicemente esplicativo, se la perdita pregressa è pari a 1'000 e il reddito imponibile è pari a 500, la società dovrà in ogni caso dichiarare un reddito pari a 100 (20% di 500), poiché le perdite pregresse da scomputare in diminuzione del reddito assoggettato a tassazione nell'esercizio non possono eccedere l'80% di 500 (cioè 400), con una residua perdita riportabile in avanti ed utilizzabile senza alcun limite di tempo, pari a 600 (1'000 meno 400). Per i soggetti sottoposti ad aliquota ordinaria IRES (attualmente pari al 27.5%), l'introduzione di tale limite quantitativo al riporto in avanti delle perdite comporterà che nei periodi d'imposta successivi, pur in presenza di un reddito inferiore alle perdite pregresse, la tassazione sarà pari al 5.5% del reddito realizzato. In termini di aliquote d'imposta significa che il 20% del 27.5% (aliquota IRES in vigore) sarà comunque il prelievo fiscale a cui l'impresa sarà soggetta anche in presenza di perdite fiscali riportabili più che capienti. In simili circostanze, si verifica dunque un'anticipazione della tassazione che sarà recuperata negli anni successivi per effetto della sancita scomputabilità delle perdite anche oltre il limite quinquennale precedentemente previsto.

Le perdite realizzate possono essere dedotte dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, seppure nel limite dell'80%, "per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare". Di fatto, permane immutato il principio per cui il contribuente non ha la libertà di decidere il *quantum* della compensazione poiché il reddito realizzato in uno degli esercizi successivi

a quello in perdita deve necessariamente essere abbattuto per intero. Ne consegue che il contribuente può scegliere se avvalersi del riporto della perdita o meno ma una volta optato per l'utilizzo della stessa si deve necessariamente compensare tutto il reddito realizzato nell'esercizio in cui viene esercitata detta facoltà.

Occorre segnalare che è rimasta invariata anche la previsione normativa secondo cui la perdita potrà "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" dello stesso TUIR. Tale disposizione risponde, come è noto, all'esigenza di evitare che l'imposta corrispondente al reddito imponibile, assunto al netto dell'intera perdita riportabile, sia insufficiente a compensare i suindicati crediti, ritenute ed eccedenze, determinando, quindi, un rapporto di credito del contribuente nei confronti dell'Erario o un incremento di quello preesistente.



Il nuovo limite quantitativo al riporto in avanti delle perdite non fa venir meno quindi la possibilità di scomputare le perdite pregresse anche in misura inferiore all'80% del reddito realizzato, nei casi in cui l'imposta dovuta sul restante 20% del reddito non risulti sufficiente ad assorbire i detti crediti, ritenute, versamenti ed eccedenze.

Riguardo all'utilizzo delle perdite è ragionevole ritenere che la nuova disciplina, come evidenziato anche nella citata Circolare n. 24/IR del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, influenzerà i criteri di pianificazione dell'utilizzo delle perdite da parte delle imprese; in assenza di prescrizioni normative in merito alla priorità di utilizzo, i soggetti interessati troveranno infatti ora più conveniente scomputare dapprima le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, che possono abbattere integralmente i redditi dei periodi successivi, e poi quelle realizzate dal quarto periodo in poi poiché utilizzabili soltanto entro il limite dell'80% dei redditi dei periodi successivi, essendo entrambe utilizzabili *sine die*. La questione dell'ordine di utilizzo delle due tipologie di perdite ha sollecitato qualche riflessione in dottrina[3]. Non essendo espressamente stabilito dalla norma un ordine di utilizzo nell'ambito delle due tipologie di perdite, si ritiene che la società possa liberamente stabilire quale delle due utilizzare per

prima. Al limite, si potrebbe valutare l'opportunità di utilizzare anche entrambe le tipologie [4].

Riguardo invece all'utilizzo delle perdite realizzate prima dell'entrata in vigore del nuovo testo, rimandiamo la necessaria riflessione nel paragrafo sottostante dedicato al regime cosiddetto "transitorio", puntualizzando fin d'ora che sarebbe d'aiuto alle imprese poter applicare la nuova normativa anche alle perdite realizzate prima del periodo in corso al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 98/2011, per non "perdere" la possibilità di compensare le perdite conseguite proprio in periodi di conclamata crisi economica.

4.

La decorrenza e il regime transitorio

Riguardo alla decorrenza della nuova disciplina, il comma 6 dell'articolo 23 del D.L. n. 98/2011 stabilisce espressamente che "in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". Fermo restando quindi che il nuovo regime di riporto in avanti delle perdite si applica dal periodo di imposta in corso al 6 luglio 2011, non risulta chiaro, dal testo del D.L., se il nuovo regime abbia ad oggetto anche le perdite pregresse, ossia quelle maturate prima del periodo in corso al 6 luglio 2011 e ancora utilizzabili alla data di efficacia delle nuove disposizioni.

Al riguardo, la relazione governativa al provvedimento afferma che, "in assenza di un regime transitorio, il riporto delle perdite maturate prima dell'entrata in vigore della modifica normativa deve avvenire secondo le disposizioni dell'articolo 84 ante modifica". In tal senso sembra orientata anche la relazione tecnica secondo cui "le perdite pregresse maturate nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso mantengono il trattamento fiscale secondo la normativa originaria per quanto riguarda i cinque esercizi di utilizzabilità".

Tuttavia, è ragionevole ritenere che una siffatta interpretazione sia in contrasto con la finalità della norma laddove la stessa relazione governativa afferma che le nuove disposizioni sono state introdotte per andare incontro alle esigenze delle imprese che, "uscendo da una crisi economico/finanziaria senza precedenti, si trovino ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio".

In tal senso, la Circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011 dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il nuovo regime "è applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento. Trattasi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, delle perdite risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010". Formano oggetto della nuova disciplina di cui all'articolo 84 TUIR pertanto le perdite risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni in commento.

5.

Il riporto delle perdite per i soggetti che esercitano attività con redditi detassati o utili esenti

Coloro che fruiscono di regimi di detassazione parziale o totale del reddito o degli utili, hanno subito con la legge "finanziaria

2007" una "stretta" al regime del riporto delle perdite. In via di principio è stata riconosciuta l'irrilevanza delle perdite realizzate a fronte di agevolazioni fiscali nella stessa misura in cui sono esclusi da imposizione i redditi o gli utili ad esse correlati. In pratica, a titolo meramente esemplificativo, se un'impresa risulta agevolata per effetto di norme speciali che esonerano componenti positivi di conto economico oppure che detassano quote di utili d'esercizio in funzione del loro accantonamento a riserva, le eventuali perdite da questa maturate non saranno rilevanti ai fini del riporto per la parte corrispondente al "beneficio fiscale". Con la modifica introdotta dal D.L. n. 98/2011 tale principio non dovrebbe essere stato modificato poiché la nuova normativa modifica le modalità con cui le perdite devono essere riportate in termini di percentuale sul reddito conseguito e di riportabilità nel tempo delle stesse e non incide sulla determinazione dell'ammontare della perdita riportabile. Viceversa, la legge "finanziaria 2007" ha introdotto un "limite" proprio alla determinazione dell'ammontare della perdita riportabile imponendo di abbattere il *quantum* fiscalmente rilevante della perdita maturata, in corrispondenza dei presupposti di detassazione del reddito o degli utili. Pertanto, una volta determinata la perdita, dedotta della quota corrispondente alle componenti positive non tassate o alla quota di utili accantonata a riserva, la stessa potrà essere computata in diminuzione del reddito dei periodi di imposta successivi nella misura stabilita dal novellato articolo 84 TUIR, soggiacendo quindi al limite di utilizzo in misura non superiore all'80% dei redditi realizzati nei periodi di imposta successivi.

6.

Il riporto delle perdite nei regimi opzionali della "trasparenza fiscale" e del "consolidato fiscale nazionale"

Il nuovo regime di riporto delle perdite introdotto dal D.L. n. 98/2011 deve essere coordinato anche con le peculiari disposizioni in tema di perdite relative ai regimi opzionali della trasparenza delle società di capitali e del consolidato nazionale. A tal fine, è necessario distinguere tra perdite conseguite prima dell'esercizio dell'opzione e perdite conseguite in costanza di opzione.

6.1.

Le perdite antecedenti all'esercizio dell'opzione

Per entrambi i regimi di "trasparenza fiscale" e "consolidato fiscale nazionale" è disposto che le perdite relative ai periodi d'imposta antecedenti l'opzione possono essere utilizzate solo dalle società cui esse si riferiscono, senza possibilità alcuna di trasferimento delle stesse sui risultati dei soci che hanno optato per la "trasparenza fiscale" o sull'imponibile del gruppo del "consolidato fiscale nazionale". In entrambi i casi quindi le perdite non sono trasferibili al soggetto che materialmente assolve l'imposta, nella figura del socio ovvero della società consolidante, ma restano nella disponibilità del soggetto che le ha generate. Di conseguenza, per effetto del novellato articolo 84 TUIR, il socio che partecipa ad un regime fiscale di "gruppo", sia esso la "trasparenza fiscale" o il "consolidato fiscale nazionale", potrà riportare tali perdite solo in diminuzione dei propri redditi e con il nuovo limite dell'80% e dovrà dunque in ogni caso attribuire al "gruppo" almeno il 20% del reddito realizzato anche in presenza di perdite fiscali precedenti [5].

Tali conclusioni che appaiono più intuitive per quanto attiene al regime del "consolidato fiscale" sono valide anche per il regime della "trasparenza fiscale" in quanto, le perdite pregresse realizzate dalla società partecipata trasparente prima dell'ingresso nella "trasparenza fiscale" possono essere scomutate dal reddito della società partecipata anche durante la "trasparenza fiscale" con i limiti previsti dal nuovo articolo 84 TUIR. Poiché la perdita pregressa della partecipata trasparente che eccede il suo reddito non può essere trasferita ai soci trasparenti, ci sarà dunque un reddito che la partecipata trasparente dovrà trasferire ai soci trasparenti stessi pari appunto al 20% del reddito realizzato dalla società trasparente anche in presenza di perdite pregresse scomutabili dal suo reddito.

6.2.

Le perdite conseguite in costanza dell'opzione

Con riferimento alle perdite conseguite nel periodo di efficacia dell'opzione per il regime di "trasparenza fiscale" o di "consolidato fiscale nazionale", il nuovo limite quantitativo al riporto delle perdite non dovrebbe invece trovare applicazione se riferito all'anno di formazione delle perdite stesse in quanto appare logico presumere che permanga la possibilità di integrale compensazione intersoggettiva dei redditi e delle perdite dei diversi soggetti aderenti alle due tipologie di tassazione di "gruppo". Per quanto attiene invece alla quota riportabile della perdita realizzata nell'esercizio perché non "compensata" dal gruppo occorre una distinzione tra i suddetti regimi.

Nella "trasparenza fiscale" interessata al regime delle perdite previsto dall'articolo 84 TUIR, le perdite fiscali della partecipata trasparente relative ai periodi in cui è efficace l'opzione, "sono imputate ai soci [...] entro il limite della propria quota di patrimonio netto contabile della società partecipata" e, secondo quanto previsto dal Decreto Ministeriale (di seguito D.M.) del 23 aprile 2004 all'articolo 7, comma 2, la quota eccedente tale limite può essere scomutata dai redditi successivi seguendo la disciplina dettata dall'articolo 84 TUIR. Di conseguenza, la perdita eccedente il patrimonio netto potrà essere portata in deduzione dei redditi della partecipata trasparente senza limiti di tempo, ma nel limite dell'80% del reddito [6].

Nel regime di "consolidato fiscale nazionale", il reddito di un periodo d'imposta viene determinato unitariamente in capo alla società "controllante" come somma algebrica dei redditi complessivi netti delle società aderenti al "gruppo". Pertanto, il trasferimento dei risultati di periodo delle singole società controllate deve essere integrale e non può in nessun caso subire decurtazioni. Viceversa, poiché in capo alla società controllante si forma il reddito del gruppo, ad essa compete anche il riporto a nuovo della eventuale perdita risultante dalla somma algebrica degli imponibili delle singole società partecipate. Il D.M. del 9 giugno 2004 con l'articolo 9, comma 2, prevede che le perdite risultanti dalla dichiarazione dei redditi del "consolidato fiscale" possono essere portate in diminuzione del reddito complessivo globale del gruppo secondo le modalità dell'articolo 84 TUIR, pertanto senza limiti di tempo e per l'80% del reddito.

7.

Il coordinamento tra il nuovo regime di riporto delle perdite e le altre materie specifiche

Il nuovo regime di riporto delle perdite necessita di riflessioni circa il collegamento tra tale disciplina e le altre specifiche materie.

7.1.

La trasformazione

Nell'ambito delle operazioni di "trasformazione" una riflessione circa il regime del riporto delle perdite può riguardare l'ipotesi di trasformazione da società di capitali a società di persone, la cosiddetta "trasformazione omogenea regressiva". In quest'ambito, ai sensi della Risoluzione n. 60/E del 16 maggio 2005, le perdite realizzate dalla società di capitali nei periodi d'imposta antecedenti alla trasformazione continuano ad essere riportabili secondo le regole ordinariamente stabilite per i soggetti IRES secondo la disciplina dell'articolo 84 TUIR. Le perdite della trasformata società di persone, già società di capitali, non possono essere imputate ai soci ma devono restare in capo alla società di persone trasformata. Tali perdite potranno quindi essere scomutate dai redditi dei periodi d'imposta successivi alla trasformazione nei limiti dell'80% del reddito e senza limiti temporali all'utilizzo.

7.2.

La liquidazione

Per quanto concerne il regime fiscale delle perdite di società di capitali in liquidazione, è necessario riflettere sull'impatto che il novellato articolo 84 TUIR avrà in termini di recuperabilità della perdita pregressa considerato che le perdite conseguite nel periodo d'imposta precedente la liquidazione risultano utilizzabili senza limiti di tempo ma nel limite dell'80% del reddito prodotto. In particolare, l'articolo 182, comma 3, TUIR stabilisce che "le perdite di esercizio anteriori all'inizio della liquidazione non compensate nel corso di questa ai sensi dell'articolo 84 sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio"; si ritiene pertanto che la perdita residua al termine della liquidazione dell'impresa dovrebbe rimanere definitivamente inutilizzata a causa del limite quantitativo al suo utilizzo parametrato al reddito.

Sarebbe opportuno un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate con riferimento al riporto delle perdite in sede di conguaglio finale.

7.3.

Il termine di decadenza per l'accertamento delle perdite riportate in avanti

L'eliminazione per i soggetti IRES del vincolo temporale al riporto in avanti delle perdite ripropone con maggior vigore la questione se il termine di decadenza per la rettifica delle perdite debba farsi decorrere dal periodo d'imposta in cui essa è originariamente indicata in dichiarazione o da quello nel quale è presentata la dichiarazione in cui la perdita stessa è materialmente utilizzata.

Al riguardo, la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto del 12 giugno 2007, n. 18, ha ritenuto che non è possibile "scindere il momento dell'utilizzo della perdita da quello della sua indicazione" in dichiarazione, pena un'inammissibile dilatazione dei termini di decadenza per l'accertamento. La perdita andrebbe accertata con riferimento al periodo d'imposta in cui è stata determinata ed indicata in dichiarazione quale riportabile e non nel periodo in cui è stata utilizzata. Pertanto, gli accertamenti sulla perdita dovrebbero essere effettuati entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui si è generata e con riferimento al periodo d'imposta chiuso in perdita.

Si noti, comunque, che la Corte di Cassazione, nella Sentenza del 23 giugno 2010, n. 15178, in merito alla possibilità di rettificare le quote di ammortamento in presenza di contestazioni relative ai criteri utilizzati dal contribuente all'atto dell'originaria iscrizione del bene in bilancio, ha ritenuto che, fermo restando l'impossibilità di contestare la deduzione di spese effettuate in periodi d'imposta per i quali è intervenuta la decadenza del termine di accertamento, è possibile "la regolarizzazione dei calcoli per le quote di ammortamento dei periodi successivi" ancora aperti ad accertamento. Nel caso in esame però, la Corte di Cassazione trattava la rettifica di un componente di reddito di competenza dell'esercizio accertato, mentre la perdita riportata non è un componente del reddito dell'esercizio nel quale viene utilizzata. Sul punto sarebbe opportuno un intervento specifico.

Elenco delle fonti fotografiche:

<http://www.borsaforex.it/wp-content/uploads/2010/12/soldi.jpg> [23.03.2012]

http://www.diritto24.ilsolare24ore.com/content/law24/sistemaSocieta/tributario/novita/2012/01/deduzione-delle-perdite-dal-reddito-dimpresa/_jcr_content/immagine/file [23.03.2012]

<http://www.investireoggi.it/fisco/files/2011/12/riporto-perdite.jpg> [23.03.2012]

[1] Il D.L. del 6 luglio 2011, n. 98 è stato convertito con modificazioni dalla Legge del 15 luglio 2011, n. 111.

[2] Circolare n. 24/IR del 14 settembre 2011 dell'Istituto di Ricerca del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

[3] Cfr. Assonime, Circolare n. 33 del 22 dicembre 2011; Gaiani Luca, in: Il Sole 24 Ore, 1. febbraio 2012.

[4] Secondo quanto chiarito dai tecnici dell'Amministrazione finanziaria durante l'incontro annuale

"Telefisco" 2012, il novellato articolo 84 TUIR non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo delle perdite.

[5] Per quanto concerne invece il regime di trasparenza di cui all'articolo 116 TUIR rubricato "opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base azionaria", il trattamento delle perdite conseguite dai soci anteriormente all'esercizio in cui la partecipata assume la veste di società trasparente non soggiace al novellato articolo 84 TUIR in quanto in tal caso si tratta di perdite di soggetti dell'Im-

posta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) il cui regime, come anticipato in premessa, non ha subito variazioni per effetto del D.L. n. 98/2011.

[6] Sul punto anche la Circolare n. 24/IR del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, evidenzia come "nella fattispecie siamo infatti in presenza di perdite di periodo che nessuna modifica hanno subito per effetto dell'articolo 23, comma 9, D.L. n. 98/2011".