

Risposta n. 94

OGGETTO: Articolo 8, comma 3, del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 -
Perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

Il signor Alfa dichiara di aver percepito nel periodo d'imposta 2014 le seguenti
indennità per la cessazione di rapporti di agenzia:

- da BETA SpA, la somma di euro XXXXX assoggettata a ritenuta d'acconto per
euro XXXX;

- da GAMMA SpA, la somma di euro XXXXX assoggettata a ritenuta d'acconto
per euro XXXX.

Le suddette somme sono state dichiarate nel Modello Unico PF-2015 al quadro
RF e pertanto sono state assoggettate a tassazione ordinaria.

L'istante rileva che l'Agenzia delle Entrate, con avviso di accertamento n.
XXXXXX/2019 ha rettificato il predetto Modello Unico PF 2015, presentato per
l'anno di imposta 2014, assoggettando a tassazione separata i sopra indicati proventi ai
sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera *d*), del TUIR, in quanto relativi a indennità per
la cessazione di rapporti d'agenzia delle persone fisiche e delle società di persone.

Tale rettifica ha determinato l'insorgere di una perdita fiscale, derivante dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità ordinaria, di euro XXXXX e portata in diminuzione, ai sensi dell'articolo 8, comma 3, del TUIR nella formulazione al tempo vigente, dai redditi da partecipazione relativi all'anno d'imposta 2014 per un importo pari ad euro XXXXXX residuando quindi una perdita riportabile ai periodi di imposta successivi pari ad euro XXXXXX.

L'interpellante precisa che la misura della perdita riportabile è stata determinata anche in relazione alle risultanze dell'avviso di accertamento n. XXXXXXXX/2018 emesso dall'Agenzia delle Entrate, concernente il reddito da partecipazione.

La perdita residua, secondo il disposto dell'articolo 8, comma 3, del TUIR nella formulazione al tempo vigente, avrebbe dovuto essere portata in diminuzione del reddito d'impresa e di partecipazione risultante dalla dichiarazione modello Unico PF 2016 presentata per l'anno 2015.

Tuttavia, considerate le modifiche alla disciplina del riporto delle perdite operate dalla legge di Bilancio 2019 e al fatto che l'esistenza della perdita è stata accertata solo a seguito dei controlli operati dall'Agenzia delle Entrate, al contribuente appare incerto il corretto comportamento da tenere relativamente alla riportabilità delle perdite derivanti dal modello Unico PF 2015.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante osserva che il vigente articolo 8 del TUIR al comma 3 prevede che tutte le perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa devono essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, nel limite dell'80 per cento dei redditi conseguiti in detti periodi d'imposta.

Per quanto riguarda le imprese in contabilità ordinaria la citata disposizione normativa non prevede specifiche disposizioni transitorie; pertanto, l'istante ritiene

che, mutuando i chiarimenti in passato forniti con la circolare del 6 dicembre 2011, n. 53/E, sia possibile ritenere che siano riportabili senza limiti di tempo tutte le perdite maturate negli anni precedenti e ancora riportabili in forza della precedente disciplina.

Conseguentemente, è dell'avviso che, trattandosi di perdita emergente a seguito di rettifica avvenuta da parte dell'Agenzia nell'anno 2019, è corretto riportare la residua perdita di euro XXXXX in diminuzione dei redditi realizzata a decorrere dall'anno d'imposta 2018.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si rappresenta che non sono oggetto del presente parere la quantificazione delle perdite oggetto degli avvisi di accertamento menzionati nell'istanza, restando impregiudicato ogni potere di controllo in relazione alle modalità di utilizzo delle medesime perdite nei singoli periodi d'imposta.

Il comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, come novellato dall'articolo 1, comma 23, lettera *a*), n. 2) della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ha modificato la disciplina del riporto delle perdite da parte dei soggetti IRPEF nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa (sia imprese individuali che società di persone), a prescindere dal regime contabile da essi adottato, al fine di avvicinare il relativo regime fiscale a quello previsto per i soggetti IRES.

A seguito delle novità introdotte, tutte le perdite conseguite nell'ambito del reddito d'impresa devono essere computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, nella misura dell'80 per cento dei redditi conseguiti in detti periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in essi.

Le richiamate novità trovano applicazione, per espressa disposizione normativa, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, ovvero dal 2018.

Chiarimenti sulla novellata disposizione normativa sono stati forniti dall'Agenzia con circolare del 10 aprile 2019, n. 8/E, al paragrafo 2.13, dove è stato evidenziato che la modifica della disciplina del riporto delle perdite da parte dei soggetti IRPEF nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa, ha l'obiettivo " (...) di avvicinare il relativo regime fiscale a quello previsto per i soggetti IRES, a prescindere dal regime contabile adottato. (...) Si ricorda che in base alla formulazione dell'articolo 8, comma 3, del TUIR, precedente alle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2019, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice erano computabili in diminuzione dai redditi d'impresa conseguiti nei periodi successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trovava capienza in essi".

Nello stesso paragrafo viene altresì precisato che "*In relazione alle imprese commerciali e alle società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria, alle perdite maturate prima dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui alla legge di bilancio 2019, in assenza di un regime transitorio, si applica la nuova regola di riporto. Tale soluzione risponde a ragioni di ordine logico-sistematico e appare coerente con le finalità dell'intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigenza dell'articolo 8 ante e post modifica. Si ritiene quindi che possano essere riportate in avanti senza vincoli temporali anche le perdite con riferimento alle quali il quinquennio non sia già scaduto anteriormente al periodo d'imposta 2018*".

Nel caso in esame il contribuente, in contabilità ordinaria, chiede di poter utilizzare in compensazione la perdita di euro XXXXXX relativa al 2014, a partire dall'anno di imposta 2018, in quanto la citata perdita è stata determinata solamente a seguito dell'avviso di accertamento n. XXXXX/2019, notificatogli a novembre 2019.

Al riguardo si osserva che nel caso in esame, la circostanza che il contribuente sia venuto a conoscenza della perdita relativa al 2014 solo a seguito dell'avviso di accertamento nel 2019 non consente di spostare la competenza di tale perdita ritenendo

che la stessa sia utilizzabile dal contribuente nei periodi d'imposta successivi a quello in cui ne è venuto a conoscenza. Ciò in quanto, se lo stesso avesse operato correttamente avrebbe dichiarato nel periodo d'imposta 2014 la perdita accertata nel 2019.

Pertanto, sulla base dei chiarimenti sopra richiamati, si ritiene che nel caso in esame la perdita relativa al periodo d'imposta 2014, emersa nel 2019, sia utilizzabile dal contribuente con le seguenti modalità:

- per l'intero importo che trova capienza, dal 2015 al 2017, sulla base del previgente articolo 8, comma 3 del TUIR che prevedeva l'utilizzo della perdita nei cinque esercizi successivi;
- illimitatamente e nel limite dell'80 per cento, dal 2018 la perdita eventualmente residua, sulla base del vigente articolo 8, comma 3, del TUIR, trattandosi di perdite con riferimento alle quali il quinquennio non è ancora scaduto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)