

## COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

### RIPORTABILITÀ DELLE PERDITE IN CASO DI OMESSA DICHIARAZIONE

#### NORMA DI COMPORTAMENTO N. 206

##### Massima

Nell'ordinamento tributario, non è precluso il riporto delle perdite fiscali sorte in un periodo d'imposta per il quale sia stata omessa la dichiarazione dei redditi, qualora la stesse risultino sussistenti e siano dimostrabili sulla base della corretta applicazione delle disposizioni normative. L'esistenza di una perdita fiscale è infatti requisito sostanziale per il riporto della stessa, che non può essere limitato dalla carenza del requisito formale di presentazione della dichiarazione dei redditi.

○\*○\*○\*○\*○

##### NORMA

Per i soggetti che producono redditi di impresa, le norme in materia di riportabilità delle perdite fiscali pregresse sono contenute negli art. 8 TUIR (soggetti IRPEF in contabilità ordinaria) e 84 TUIR (soggetti IRES). Dalla lettura di entrambe le disposizioni, non emerge che tra i requisiti richiesti per l'utilizzo (in un periodo d'imposta successivo) di una perdita fiscale pregressa vi sia la presentazione della dichiarazione dei redditi, relativa all'annualità in cui la stessa si è formata<sup>1</sup>. Ciò premesso, ci si domanda se siano riportabili le perdite fiscali realizzate in un periodo per il quale risulti omessa la dichiarazione<sup>2</sup>.

È considerata omessa la dichiarazione presentata con un ritardo superiore a 90 giorni. Lo stabilisce l'art. 2 co. 7 D.P.R. n. 322/1998, secondo il quale *“sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le dichiarazioni presentate con ritardo superiore a novanta giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati e delle ritenute indicate dai sostituti d'imposta”*. Con riferimento a tale disposizione, si deve

---

<sup>1</sup> Si ritiene che laddove il legislatore avesse voluto introdurre tale specifica condizione, l'avrebbe prevista esplicitamente, così come per esempio stabilito in materia di crediti per imposte estere, in cui all'art. 165 co. 5 si rinvia l'inciso secondo cui *“l'esercizio della facoltà di cui al periodo precedente è condizionato all'indicazione, nelle dichiarazioni dei redditi, delle imposte estere detratte per le quali ancora non è avvenuto il pagamento a titolo definitivo”*.

<sup>2</sup> In un quadro di sostanziale regolarità e attendibilità delle scritture contabili, s'intende.

osservare che la dichiarazione presentata oltre i 90 giorni (e quindi omessa) costituisce titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicati. Ciò conferma dunque la facoltà – da parte delle autorità fiscali – di verificare le modalità di determinazione dell'imponibile riportato nella dichiarazione ultra-tardiva (omessa), senza operare alcuna distinzione in ordine alla circostanza che tale dichiarazione potrebbe presentare anche una perdita fiscale<sup>3</sup>. Peraltro, è del tutto evidente che il caso qui rappresentato è differente rispetto a quello di una dichiarazione validamente presentata entro i termini, nella quale risulti omessa l'indicazione della perdita riportabile. Anche tale norma quindi, nulla dispone in materia di preclusione (o limitazione) al riporto delle perdite maturate in un periodo d'imposta in cui non sia stato effettuato l'adempimento dichiarativo.

Un'ulteriore disposizione di interesse è quella per cui le “*violazioni relative alle dichiarazioni delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive*”, previste dall'art. 1 del D.lgs. n. 471/1997 (tra le quali vi sono anche le sanzioni in caso di omessa presentazione della dichiarazione): tale norma tuttavia non fa mai riferimento alle perdite fiscali eventualmente maturate e relative ad annualità “omesse”, riferendosi sempre alla maggiore imposta dovuta<sup>4</sup> quale parametro per la commisurazione della sanzione. Anche nel caso in cui non sia dovuta alcuna imposta (e qui sembra proprio essere contemplato – tra gli altri possibili – il caso in cui si sia in presenza di una perdita fiscale) è prevista una sanzione ridotta, ma nulla è stabilito sulla riportabilità delle perdite, nei limiti stabiliti dal T.U.I.R.<sup>5</sup>.

In definitiva, l'ordinamento non dispone preclusioni all'utilizzo di perdite sorte in periodi d'imposta per i quali risulti omessa la dichiarazione e sia dimostrabile la sussistenza della perdita in base alla disposizioni normative vigenti al tempo di formazione della medesima.

Per tale ragione, il mancato riconoscimento di perdite fiscali riportabili, sorte in annualità omesse, a livello generale, comporterebbe:

- a. un effetto improprio equivalente a quello sanzionatorio, cioè non previsto dall'ordinamento e, in quanto, tale contrastante con i principi di cui all'art. 2 co. 1 del D. Lgs. n. 472/1997<sup>6</sup> e art. 3 co. 1 D. Lgs. n. 472/1997<sup>7</sup>;
- b. il mancato rispetto del principio di proporzionalità della sanzione<sup>8</sup>.

---

<sup>3</sup> Con riferimento al periodo d'imposta in cui si realizza una perdita riportabile per il quale è stata omessa la presentazione della dichiarazione, si evidenzia che la stessa andrà comunque presentata entro i termini previsti per l'accertamento del periodo medesimo. In ogni caso, si ritiene che la dichiarazione omessa di un periodo con perdita fiscale debba comunque essere presentata sempre prima dell'eventuale utilizzo di tale perdita.

<sup>4</sup> A questo riguardo, si consideri anche la circ. n.23/E del 1999 emessa dal Min. Finanze che, al par. 1.1., commisura la sanzione “all'ammontare delle imposte dovute”.

<sup>5</sup> Si noti come, laddove il legislatore abbia inteso precludere l'utilizzabilità di un componente negativo emerso in precedenti periodi d'imposta a causa di una mancata indicazione nella dichiarazione reddituale, vi sia una previsione specifica a questo riguardo: si pensi a quanto previsto in materia di minusvalenze non riportabili per mancata indicazione nella dichiarazione dei redditi in cui le stesse sono emerse (cfr. art. 68 co. 4 T.U.I.R.).

<sup>6</sup> “*Le sanzioni amministrative previste per la violazione di norme tributarie sono la sanzione pecuniaria, consistente nel pagamento di una somma di denaro, e le sanzioni accessorie, indicate nell'articolo 21, che possono essere irrogate solo nei casi espressamente previsti*”.

<sup>7</sup> “*Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione*”.

<sup>8</sup> Tale generale principio, trova anche una declinazione nell'art. 7 co. 4 D.lgs. n. 472/1997, nella parte in cui si prevede che “*Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo*”. Al riguardo, si noti che anche qualora si adottasse la tesi che preclude il riporto a nuovo di perdite fiscali relative a dichiarazioni omesse ma accertate, diventerebbe estremamente arduo applicare in concreto il comma 4 dell'art. 7 appena citato, poiché la sanzione risulterebbe in astratto “indeterminata” e,

Del resto, occorre osservare che in tema di accertamento d'ufficio per omessa dichiarazione ex art. 41 D.P.R. n. 600/1973, la prassi riconosce la validità ( al fine della quantificazione dei componenti negativi di reddito) delle scritture contabili regolarmente tenute<sup>9</sup>, a prescindere dall'omissione della dichiarazione<sup>10</sup>. La giurisprudenza, inoltre, ha sempre chiarito che gli uffici sono tenuti alla determinazione del reddito effettivo.<sup>11</sup>

Né il riconoscimento della perdita fiscale relativa a un periodo d'imposta per il quale sia stato omesso l'adempimento dichiarativo, può dipendere dall'effettuazione dell'accertamento da parte delle autorità fiscali, circa la relativa omissione.

L'omissione, al più, inciderà sulle modalità operative con le quali si procede a fare emergere tale perdita, se, in base a quanto disposto dall'art. 2 co. 7 D.P.R. n. 322/1998, è comunque possibile presentare una dichiarazione anche con un ritardo superiore ai 90 giorni rispetto ai termini ordinari al fine di attribuire all'ufficio il titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili indicati<sup>12</sup>.

In ipotesi di perdita fiscale sorta in un periodo d'imposta per il quale risulti omessa la dichiarazione e oggetto di accertamento é possibile formulare alcune ulteriori considerazioni.

Con l'art. 25 del D. Lgs. n. 158/2015 è stato disciplinato lo scomputo delle perdite in diminuzione dei maggiori imponibili accertati, per i quali viene previsto un differente meccanismo in relazione all'epoca in cui la perdita che si intende utilizzare è maturata, così articolato:

- se la perdita è relativa alla medesima annualità oggetto di accertamento, allora essa è utilizzabile senza alcuna richiesta da parte del contribuente;
- se rinviene da periodi d'imposta antecedenti rispetto a quello accertato, è necessario effettuare una apposita richiesta di utilizzo<sup>13</sup>.

In ogni caso (e a prescindere dall'esistenza di un'attività di accertamento relativo al periodo d'imposta in cui la perdita si è formata ma si è omessa la dichiarazione), non viene mai meno il principio sancito dalla Cassazione, secondo il quale al contribuente è riconosciuta la possibilità di dimostrare anche in sede contenziosa, di avere commesso errori che hanno inciso sulla determinazione dell'imponibile fiscale<sup>14</sup>. La previsione del D. Lgs. n. 158/2015, dunque, è coerente con tale principio che fissa, al più

---

in concreto pari al mancato beneficio fiscale conseguente al riporto della perdita. A fronte di una perdita relevantissima non ancora utilizzata, quale sarebbe il criterio applicazione dell'art. 7 co. 4 D. lgs. n. 472/1997 ?

<sup>9</sup> Ovvero, atte a dimostrare la sussistenza e la formazione della perdita.

<sup>10</sup> Si veda in proposito la Circ. Min. Fin. n. 7 del 30.04.1977 – parte 32, in cui a proposito di accertamento d'ufficio viene specificato come le “[...] scritture regolari costituiscono un dato dal quale non si può puramente e semplicemente prescindere”.

<sup>11</sup> In caso contrario si avrebbe una potenziale violazione del “parametro costituzionale della <<capacità contributiva>> di cui all'art. 53 co. 1 Cost.”; così la Cass. n. 1506 del 20.01.2017, che al riguardo richiama anche i precedenti di Corte Cost. n. 143/1982, Cass. n. 3995/2009 e Cass. 28028/2008.

<sup>12</sup> È opportuno ribadire come anche in tale norma, non sia previsto (come conseguenza dell'omissione dichiarativa), il disconoscimento delle perdite fiscali sorte nel periodo d'imposta per il quale si ha la violazione per omessa dichiarazione.

<sup>13</sup> Sul punto si veda anche quanto scritto da G. Ferranti “I limiti agli accertamenti <<posticipati>> secondo l'AIDC” – Il Fisco n. 43/2017.

<sup>14</sup> Cass. SS.UU. n. 13378/2016, si afferma nel principio di diritto che “il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa prevista dall'art. 2 DPR 322/98 e dall'istanza di rimborso di cui all'art. 38 DPR 602/73, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria”.

tardi, la fase contenziosa come momento ultimo in cui è concesso al contribuente di dimostrare gli errori derivanti dalla determinazione dell'imponibile fiscale<sup>15</sup>.

Ciò precisato, si deve ora procedere a esaminare quale sia il ruolo dell'adempimento dichiarativo, al fine di consentire il riporto delle perdite: al riguardo si precisa che sussistendo tutti i requisiti sostanziali e di legge relativi alla formazione della perdita oggetto di riporto, la stessa non può mai essere disconosciuta in conseguenza della sola omissione dichiarativa.<sup>16</sup> Infatti, occorre distinguere l'esistenza di una dichiarazione riportante la perdita (definibile come "condizione formale"), dalla verifica della sussistenza dei requisiti e dell'ammontare della stessa ("condizione sostanziale"), valorizzando tale momento come quello qualificante l'esistenza e l'entità della perdita da riportare<sup>17</sup>.

Alla luce di quanto sopra riportato, si può quindi concludere che:

- i) non vi è nell'ordinamento tributario un divieto specifico di riporto delle perdite fiscali<sup>18</sup>;
- ii) la giurisprudenza di legittimità che valorizza la condizione sostanziale di esistenza dei crediti fiscali di dichiarazioni omesse<sup>19</sup>, cosicché per disconoscerne l'esistenza, l'Ufficio non può eccipire l'inadempimento dichiarativo, è estensibile anche alle perdite fiscali, trattandosi di un criterio generale non limitato alla fattispecie del riporto di crediti tributari<sup>20</sup>.

---

<sup>15</sup> Cfr. da ultimo Cass. n. 2220 del 30.01.2018. È peraltro prevista la possibilità di evidenziare maggiori perdite, ordinariamente riportabili, nell'ambito di una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 D.P.R. n. 322/1998.

<sup>16</sup> In proposito si possono richiamare due sentenze della Cassazione SS.UU., che in materia di riportabilità del credito IVA rinveniente da dichiarazione omessa, hanno stabilito il principio di diritto secondo cui *"la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta - risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto - sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili"* (Cass. SS.UU. n. 17757 del 8.9.2016), mentre la sentenza Cass. SS.UU. n. 17758 avente medesima data afferma che *"in fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, è consentita l'iscrizione a ruolo dell'imposta detratta e la consequenziale emissione di cartella di pagamento, ben potendo il fisco operare, con procedure automatizzate, un controllo formale che non tocchi la posizione sostanziale della parte contribuente e sia scevro da profili valutativi e/o estimativi e da atti d'indagine diversi da mero raffronto con dati ed elementi in possesso dell'anagrafe tributaria, ai sensi degli articoli 54-bis e 60 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 (fatta salva, nel successivo giudizio d'impugnazione della cartella, l'eventuale dimostrazione a cura del contribuente che la deduzione d'imposta, eseguita entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, riguardi acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili)"*.

<sup>17</sup> Tale linea argomentativa è stata tratta dalle sentenze di Cass. SS.UU. menzionate in nota 14, in materia di esistenza del credito IVA. Si noti inoltre, che vi è anche una sentenza di Cass. n. 11828 del 12.5.2017, in cui si tratta anche del riporto di crediti IRPEF derivanti da dichiarazione omessa. Nella sentenza si afferma il principio di *"affrancazione del diritto alla detrazione dal rispetto degli obblighi dichiarativi, conclusivi del periodo di maturazione, e puramente formali"*

<sup>18</sup> Fatta eccezione per le disposizioni, peraltro derogabili, degli art. 84 co. 3, 172 co. 10 e 173 co. 10 TUIR.

<sup>19</sup> Cfr. precedente nota 14 e 15.

<sup>20</sup> In astratto, si potrebbe ritenere che tale principio valga per tutte le posizioni fiscali soggettive (esempio: riporto di eccedenze ROL ex art. 96 T.U.I.R.; riporto di eccedenze ACE, e sim.).