RISOLUZIONE N. 129/E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 13 dicembre 2010

OGGETTO*: *Consulenza giuridica - Disciplina applicabile all'utilizzo e riporto delle perdite – articoli 83 e 84 del TUIR

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione degli articoli 83 e 84 del TUIR, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione degli articoli 83 e 84 del TUIR che stabiliscono - per le attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito e per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile - limiti all'utilizzo e al riporto delle perdite.

In particolare, l'istante chiede di conoscere:

1) con riferimento al limite di riporto delle perdite di cui all'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR :

1.1) "in quali 'quadro' e 'campo' della dichiarazione o in quale altro modo è possibile memorizzare la quota di utili necessaria per fissare il limite di riportabilità delle perdite";

1.2) "fino a quanti esercizi è necessario andare a ritroso ai fini del computo del limite di riportabilità";

1.3) "se l'ammontare degli utili degli esercizi successivi incide o non incide sulla determinazione della perdita riportabile";

2) se il limite alla rilevanza delle perdite fiscali - previsto dall'articolo 83, secondo periodo, del TUIR, per le attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito - sia applicabile anche nei confronti delle cooperative agricole e della piccola pesca e delle cooperative di produzione e lavoro le quali beneficiano di un'esenzione parziale dal reddito, ai sensi degli articoli 10 e 11 del DPR 29 settembre 1973, n. 601.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

In relazione alle questioni prospettate, ALFA per il quesito:

1.1) non prospetta alcuna soluzione, bensì sollecita un'indicazione operativa;

1.2) "ritiene che vada preso in considerazione, secondo un ragionamento di simmetria sistematica ed in ossequio alla parità di trattamento tra fisco e contribuente, il medesimo termine previsto al periodo precedente dell'art. 84, come limite al riporto delle perdite (non oltre quinto anno)";

1.3) ritiene che "una volta operata la qualificazione della perdita come riportabile, i successivi utili non tassati non dovrebbero incidere sulla perdita qualificata ab origine come riportabile";

2) ritiene che la limitazione di cui all'articolo 83, secondo periodo, del TUIR, "non trovi applicazione nei confronti delle società cooperative di cui agli artt. 10 e 11, D.P.R. 601/1973, in quanto soggetti non esercenti attività detassate ed il cui regime di esenzione non è strutturato nella forma dell'astratta previsione di una quota prestabilita di reddito complessivo da sottrarre a tassazione".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione alle questioni poste dall'istante, si evidenzia quanto segue.

Quesito 1.1. Indicazione dell'utile escluso dal reddito

L'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR, stabilisce che "*per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile*

per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti".

Tale disposizione - che trova applicazione, tra l'altro, nei confronti delle società cooperative e loro consorzi - si applica "*ai redditi prodotti e agli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006*" (cfr. articolo 1, comma 73, della legge 27 dicembre 2006, n. 296).

In altri termini, a decorrere dal periodo d'imposta 2007 è necessario "memorizzare" l'utile che non concorre alla formazione del reddito poiché lo stesso assumerà rilevanza nei periodi d'imposta successivi per stabilire l'importo della perdita fiscalmente riportabile.

Si evidenzia, al riguardo, che nel modello di dichiarazione occorre indicare direttamente l'importo relativo alla perdita fiscale riportabile nei periodi d'imposta successivi, mentre l'importo del "limite" - corrispondente alla quota di utili esclusi dalla formazione del reddito - potrà essere memorizzato dal contribuente in un mero prospetto extra dichiarativo.

Si supponga, a titolo esemplificativo, una società cooperativa a mutualità prevalente di cui all'articolo 1, comma 460, lett. b), della legge 30 dicembre 2004, n. 311, che presenta nell'esercizio X un utile civilistico di 100 di cui 70 escluso dal reddito poiché - ai sensi dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977 n. 904 - è destinato a riserva indivisibile. Se nell'esercizio X+1 la società realizza una perdita fiscale di 200 la stessa è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (70) e, quindi, per un importo pari a 130.

Nel modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta X+1 il contribuente indicherà direttamente l'importo relativo alla perdita fiscale riportabile nei periodi d'imposta successivi (130) mentre il "limite" utilizzato ad abbattimento della perdita del medesimo periodo d'imposta (70) e il nuovo "limite" da memorizzare per i periodi d'imposta successivi (0) potranno essere

indicati in un mero prospetto extra dichiarativo da esibire a richiesta dell'ufficio in caso di controllo.

Quesito 1.2. Periodo di rilevanza dell'utile escluso dal reddito

Come evidenziato, il limite al riporto delle perdite di cui all'articolo 84 del TUIR si applica, ai sensi dell'articolo 1, comma 73, della legge 27 dicembre 2006 n. 296, "*ai redditi prodotti e agli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006*".

In altri termini, l'utile che a decorrere dal periodo d'imposta 2007 non concorre alla formazione del reddito partecipa alla formazione del "limite" che dovrà essere preso in considerazione nei periodi d'imposta successivi per stabilire l'importo della perdita fiscalmente riportabile.

Al riguardo, si evidenzia che per ragioni di ordine logico e sistematico il predetto "limite" al riporto delle perdite fiscali deve soggiacere alle medesime regole dettate dall'articolo 84 del TUIR in ordine alla riportabilità delle perdite. Ne consegue che, al fine di ridurre l'importo della perdita fiscalmente riportabile, il "limite" non assume rilevanza oltre il quinto periodo d'imposta successivo a quello della sua formazione.

Quesito 1.3. Perdita assoggettata alla limitazione

Dal tenore letterale dell'articolo 84 del TUIR emerge che la limitazione in esame si applica se:

a) esistono utili di esercizi precedenti che non hanno concorso alla formazione del reddito;

b) esiste una perdita fiscale riportabile agli esercizi successivi.

In particolare, con riferimento alla condizione di cui alla lettera b), si ritiene che - in assenza di una diversa previsione normativa - la perdita assoggettata alla riduzione sia quella di periodo e non anche quella formatasi in periodi d'imposta precedenti.

Ciò in coerenza con quanto previsto dalla relazione tecnica al disegno di legge finanziaria 2007 che - commentando una formulazione formalmente

diversa, ma sostanzialmente analoga al testo normativo definitivo - evidenzia come la norma stabilisca un "*limite al riporto futuro della perdita di esercizio*".

Ne deriva che la perdita realizzata in un determinato periodo d'imposta - dopo aver subito la limitazione di cui all'articolo 84 del TUIR in presenza di utili esentati in esercizi precedenti - non deve essere più assoggettata alla limitazione in esame nei periodi d'imposta successivi.

Si supponga, a titolo esemplificativo, una società cooperativa a mutualità prevalente di cui all'articolo 1, comma 460, lett. b), della legge n. 311 del 2004, che realizza nell'esercizio X una perdita fiscale di 1.000, nell'esercizio X+1 un utile civilistico di 100 di cui 70 esente (poiché destinato a riserva indivisibile) e 30 imponibile e nell'esercizio X+2 una perdita fiscale di 200.

In tal caso, la società:

a) nell'esercizio X, in assenza di utili non tassati in periodi d'imposta precedenti, riporta negli esercizi successivi la perdita per un importo pari a 1.000;
b) nell'esercizio X+1 utilizza la perdita per 30 e riporta negli esercizi successivi sia la perdita residua di 970 (che, quindi, non deve essere ridotta dell'utile esente di 70) che il "limite" di 70;
c) nell'esercizio X+2 assoggetta alla limitazione la perdita dell'esercizio di 200, decurtandola dell'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (70) e, quindi, riporta agli esercizi successivi una perdita pari a 1.100 (perdita dell'esercizio di 130 + perdita pregressa di 970).

Quesito 2. Rilevanza delle perdite fiscali per le attività che fruiscono di regimi di esenzione dal reddito

L'articolo 83, comma 1, secondo periodo, del TUIR stabilisce che "*in caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi*".

La disposizione in esame - che era stata inserita nell'articolo 84 del TUIR ("Riporto delle perdite") con una formulazione formalmente diversa ma sostanzialmente analoga a quella vigente - si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 sul risultato di esercizio.

La relazione di accompagnamento al disegno di legge finanziaria 2008 ha precisato, infatti, che "*la norma, essendo inserita nell'ambito dell'art. 84 concernente il riporto a nuovo delle perdite, può far sorgere il dubbio che la stessa si applichi - seppure in modo irrazionale - solo in sede di riporto e non anche sul risultato di esercizio. Con le modifiche viene introdotta nell'articolo 83 del TUIR una disposizione di analogo contenuto sostanziale a quello recato (…) dall'articolo 84, comma 1, secondo periodo, del TUIR, che viene abrogato.*

La stessa relazione di accompagnamento precisa che la norma in esame introduce un "*criterio di simmetria tra imponibilità del risultato positivo (reddito) e deducibilità del risultato negativo (perdita)*" e che "*la citata simmetria opera ab origine sul risultato di esercizio e, quindi, sia sulle perdite di esercizio eventualmente da utilizzare in compensazione nel medesimo periodo d'imposta su altri redditi, sia, a maggior ragione, sul riporto a nuovo delle perdite*".

In merito ai soggetti destinatari della disposizione in esame - in quanto beneficiari di un regime di esenzione del reddito - la relazione tecnica al disegno di legge finanziaria 2007 (commentando l'originaria formulazione della norma) evidenzia che "*si tratta, in particolare, dell'80% del reddito derivante dalla utilizzazione di navi iscritte nel registro internazionale (tenuto peraltro conto della "Tonnage Tax") e del 56% del reddito delle imprese esercenti la pesca mediterranea, costiera ed interna*".

Si tratta, in sostanza, di soggetti che beneficiano di un'esenzione dal reddito calcolata applicando una prestabilita percentuale di esenzione.

Ciò posto, si fa presente che le cooperative agricole e della piccola pesca e le cooperative di produzione e lavoro beneficiano di regimi di esenzione dal reddito previsti, rispettivamente, dagli articoli 10 e 11 del DPR n. 601 del 1973.

Si ricorda, infatti, che l'articolo 10 del DPR n. 601 del 1973 stabilisce un'esenzione dall'IRES per talune cooperative agricole e della piccola pesca a mutualità prevalente fatta eccezione per una quota di utili netti annuali (cfr. articolo 1, comma 461, della legge n. 311 del 2004). In sostanza, tale esenzione consente alle cooperative in esame di sterilizzare, mediante variazioni in diminuzioni dal reddito, le variazioni in aumento operate ai sensi del TUIR.

L'articolo 11 del DPR n. 601 del 1973 stabilisce, invece, un'esenzione IRES per talune cooperative di produzione e lavoro parametrata all'IRAP computata tra le variazioni in aumento (cfr. articolo 1, comma 462, della legge n. 311 del 2004).

Tali esenzioni, a differenza di quelle esplicitamente richiamate nella predetta relazione tecnica, non si basano su una percentuale prestabilita di esenzione dal reddito, ma sono calcolate in fase di determinazione della base imponibile prendendo a riferimento valori quali gli utili netti annuali accantonati ovvero l'IRAP computata tra le variazioni in aumento. Ciò comporta che l'incidenza del beneficio fiscale sul reddito della società cooperativa, in questi casi, non è individuato da una percentuale fissa, ma è soggetto a variazione nei diversi periodi d'imposta.

In altri termini, in assenza di una percentuale prestabilita che consenta di determinare l'ammontare di reddito esente, non è individuabile nel periodo d'imposta in cui è realizzata una perdita fiscale la "*misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi*".

Ciò è confermato, peraltro, dalla predetta relazione tecnica che, come evidenziato, non individua tra i soggetti destinatari della limitazione in esame le società cooperative.

Per tali motivi, si ritiene che le società cooperative che godono delle agevolazioni di cui agli articoli 10 e 11 del DPR n. 601 del 1973 non rientrino nell'ambito di applicazione della limitazione di cui all'articolo 83, comma 1, secondo periodo, del TUIR.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE CENTRALE