

Prefazione

La Terza Edizione del Commentario viene pubblicata a quasi due anni di distanza dalla precedente. Un periodo di tempo che ci ha consentito di consolidare e meglio approfondire il commento di alcuni articoli che non hanno subito rilevanti modifiche e di dedicarci all'analisi delle rilevanti implementazioni che il Testo Unico nel frattempo ha subito.

Nell'ordine, la Finanziaria per l'anno 2008, i numerosi decreti attuativi, la Manovra estiva concretizzatasi con il D.L. n. 112/2008, il decreto "anticrisi" n. 185/2008, la Finanziaria 2009.

Ma le novità che il lettore potrà apprezzare in questa nuova edizione non si esauriscono certamente nel commento delle norme ora elencate e delle numerose altre che hanno inciso sul TUIR, poiché l'attività interpretativa dell'Agenzia delle Entrate nel corso del biennio è stata incalzante ed ha meritato particolare attenzione.

Circolari, Risoluzioni, pronunce del disciolto Comitato antielusivo e risposte ad interrogazioni parlamentari, che in taluni casi hanno pregevolmente chiarito aspetti dubbi della normativa, in altri hanno modificato e corretto posizioni storiche e consolidate dell'Amministrazione finanziaria da tempo criticate dalla dottrina, in altri ancora hanno suscitano disapprovazione e polemiche.

Sopra a tutti la giurisprudenza che con le sue pronunce, talvolta in contraddizione tra le diverse Sezioni della Cassazione, cerca a sua volta di orientarsi nel complesso e mutevole panorama. L'incertezza interpretativa dovuta al gran numero di disposizioni che si rincorrono, spesso anche disordinatamente, sullo stesso argomento sempre più spesso richiedono l'autorevole intervento risolutore della Corte Costituzionale.

Terreni, fabbricati, indennità di fine mandato, conferimenti, cessioni di quote, rivalutazione, affrancamento di valori, riallineamenti, autovetture, operazioni transfrontaliere, lavoro dipendente, lavoro autonomo, enti non commerciali, deduzioni, detrazioni, e chi più ne ha ne metta!

Davvero il nostro legislatore tributario non fa mai sentire la sua assenza.

Un panorama in continuo fermento, come ad un tavolo da gioco in cui le carte cambiano in continuazione e anche i giocatori più esperti hanno difficoltà ad orientarsi.

La terza edizione del Commentario, quindi, individuando nuovi e sempre più arditi percorsi di approfondimento, vuole essere di supporto alle quotidiane fatiche di tutti coloro che hanno necessità di confrontarsi con i ripidi, scoscesi e talvolta dissestati pendii dell'ordinamento tributario italiano.

Gli Autori

SOMMARIO

TITOLO I IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE

Omissis

Art. 8 - Determinazione del reddito complessivo

Commento

1. Generalità
2. La determinazione del reddito complessivo
3. Perdite da partecipazione
4. Esclusione dal reddito complessivo dei compensi non ammessi in deduzione
5. Imputazione delle perdite nelle società di persone, nelle società semplici e nelle associazioni di cui all'articolo del T.U.I.R.
6. Le perdite delle società in accomandita semplice
7. Il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali
8. Il riporto illimitato delle perdite

Massimario

Omissis

TITOLO II IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETA'

Omissis

CAPO II Determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti

Omissis

Sommario

Art. 83 - Determinazione del reddito complessivo

Commento

1. Generalità
2. Le variazioni fiscali
3. Attività che fruiscono di regimi di totale o parziale detassazione del reddito

Massimario

Omissis

Art. 8 Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell' articolo 60.

2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall' articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell' articolo 66. Si applicano le disposizioni dell' articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84.

Normativa collegata

D.P.R. 13 aprile 1995, n. 177, art. 8

L'accertamento con adesione del contribuente dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo esclude la rilevanza, a qualsiasi effetto, delle eventuali perdite risultanti dalla dichiarazione.

Commento

Sommario: 1. Generalità 2. La determinazione del reddito complessivo 3. Perdite da partecipazione 4. Esclusione dal reddito complessivo dei compensi non ammessi in deduzione 5. Imputazione delle perdite nelle società di persone, nelle società semplici e nelle associazioni di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. 6. Le perdite delle società in accomandita semplice 7. Il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali 8. Il riporto illimitato delle perdite

1. Generalità

L'articolo in esame individua i criteri per la determinazione del reddito complessivo delle imprese commerciali e degli esercenti arti e professioni.

Il principio recato dall'articolo in trattazione è così sintetizzabile: il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria reddituale che concorrono a formarlo (v. articolo 6), sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali ammesse al regime di contabilità semplificata (v. articolo 66), e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

La disposizione in commento precisa, altresì, che non concorrono alla formazione del reddito i compensi non ammessi in deduzione in base all'articolo 60 (trattasi dei compensi erogati per il lavoro prestato o per l'opera svolta dall'imprendito-

re, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui al comma 4 dell'articolo 5).

Si precisa, preliminarmente, che relativamente ai redditi derivanti da attività commerciali, ovvero da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere, si osserva che gli stessi concorrono, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. i) ed l), a formare il reddito complessivo a titolo di “redditi diversi”.

Anche il reddito complessivo degli enti non commerciali è determinato secondo le disposizioni recate dall'articolo in commento (al riguardo si cfr. il commento sub articolo 143).

Particolare rilevanza assumono i criteri da adottare per quanto attiene il riporto delle perdite, tenuto conto che spesso il sapiente utilizzo delle perdite ha dato luogo ad una vera e propria pianificazione fiscale da parte dei soggetti passivi d'imposta, dando luogo, tra l'altro, a fenomeni quali il cd “commercio delle bare fiscali”, finalizzato, per l'appunto, a trasferire le perdite fiscalmente rilevanti a favore di soggetti titolari di redditi imponibili.

Occorre precisare, altresì, che le perdite che rilevano ai fini fiscali non sempre corrispondono a quelle che risultano dal bilancio delle società, in quanto, come è noto, ai fini della determinazione del reddito fiscalmente rilevante, incidono le variazioni in aumento o in diminuzione, conseguenze della rilevanza che ai fini tributari assumono alcune spese, costi, oneri, ricavi, compensi, ecc..

Il legislatore del T.U.I.R., non a caso, si occupa specificatamente dell'argomento del riporto delle perdite con l'articolo in trattazione nonché, per i “soggetti IRES” di cui all'articolo 73 (ad esempio: società di capitali), con l'articolo 84. Inoltre, ulteriori prescrizioni presenti sia nel T.U.I.R. che in disposizioni legislative diverse dal D.P.R. n. 917 del 1986, stabiliscono le regole da seguire al fine del riporto di perdite fiscalmente rilevanti (ad esempio: articolo 172, comma 7). Non appare irrilevante, infine, rilevare che il criterio da adottare per il riporto delle perdite fiscali impatta anche sul regime fiscale dei contribuenti minimi introdotto dall'articolo 1, commi da 96 a 117, Legge Finanziaria per il 2008.

Atteso ciò, si osserva che dal 2006 il regime fiscale del riporto delle perdite è stato interessato da diversi interventi del legislatore, sintomatici di una precisa volontà di coordinare tra di loro le differenti disposizioni che regolamentano la materia, nonché di costruire un sistema normativo volto a contrastare le sempre più sofisticate architetture organizzative messe in atto al fine di godere di indebiti risparmi di imposta, anche attraverso l'utilizzo di perdite fiscalmente rilevanti.

Il primo degli interventi che, nel 2006, ha modificato il testo dell'articolo in esame, è contenuto nell'articolo 36, comma 27, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248. Ulteriori modifiche (e, come vedremo, in qualche caso, veri e propri ripensamenti) sono state apportate dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 novembre 2006, n. 286; dalla Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria per il 2007) e dall'articolo 1, comma 29, Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008).

La pluralità degli interventi che ha interessato la materia in trattazione, richiede una lettura sistematica di tali disposizioni, che interessano sia i soggetti IRES (si v. articoli 84, 172, comma 7, 115 e 116), e sia gli imprenditori individuali e le società di persone (disciplina dettata, per l'appunto, dall'articolo in commento).

La finalità degli interventi in parola è sintetizzabile nella volontà di contrastare fenomeni elusivi (quali, ad esempio, l'assegnazione delle perdite fiscali a soggetti differenti da quelli che le hanno prodotte, mediante il ricorso ad operazioni di aggregazione o disgregazione societaria), di limitare l'utilizzo delle perdite fiscali nel caso di proventi o redditi esenti, di coordinare le differenti disposizioni che trattano del riporto delle perdite (si pensi, ad esempio, al differente trattamento che, prima delle modifiche in parola, era riservato al riporto delle perdite in ipotesi di consolidato fiscale, rispetto alla fusione o scissione societaria).

La molteplicità delle modifiche introdotte dal legislatore, unitamente alla correzione che con la Legge Finanziaria 2008 è stata apportata alla disciplina recata dal Decreto n. 223 del 2006 in materia di compensazione delle perdite prodotte da lavoratori autonomi e società in regime semplificato, richiedono attenzione per quanto attiene l'individuazione della decorrenza delle stesse (ad esempio, le modifiche introdotte con il D.L. n. 223, si applicano ai redditi ed alle perdite realizzate dal periodo di imposta in corso al 4 luglio 2006).

Ma andiamo con ordine, e vediamo quali sono state le modifiche volute dal legislatore fiscale.

In primo luogo, sembra evidente che la volontà del legislatore del D.L. 223 del 2006 fosse quella di uniformare il trattamento fiscale delle perdite, ciò indipendentemente dal criterio adottato per la determinazione del reddito (contabilità ordinaria o semplificata).

A tal fine, il D.L. n. 223 ha elevato a sistema il principio della compensazione "verticale" delle perdite, consistente nella possibilità di compensare le perdite solo con redditi della stessa tipologia. La valenza generale di tale principio è stata però parzialmente ridimensionata dalla Legge n. 244 del 2007, che di fatto ha ripristinato il meccanismo di compensazione orizzontale previsto per i lavoratori autonomi e imprese in contabilità semplificata fino al periodo di imposta 2005. La modifica apportata dalla predetta Legge n. 244 decorre dal periodo di imposta 2008; pertanto, i contribuenti interessati dalla modifica reintrodotta dalla citata Legge potranno compensare la perdita 2008 con gli altri redditi, di qualunque categoria, conseguiti nel medesimo anno, senza diritto di rinvio a nuovo dell'eventuale eccedenza.

Resta inteso che per i redditi maturati nei periodi di imposta 2006 e 2007, continuerà a trovare applicazione il criterio della compensazione verticale, e quindi i redditi e le perdite sono compensabili solo se appartenenti alla medesima categoria reddituale.

Ulteriore novità apportata all'articolo in commento è rappresentata dall'eliminazione del divieto di riportare in avanti le perdite derivanti dall'esercizio di imprese individuali, società commerciali di persone, enti non commerciali, qualora si tratti di imprese minori che determinano dette perdite avvalendosi del regime di contabilità semplificata. Precedentemente alle modifiche in esame, infatti, il comma 1 dell'articolo 8 del T.U.I.R. escludeva la possibilità di riportare in avanti le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali minori di cui all'articolo 66.

Attualmente, invece, anche le imprese commerciali minori possono riportare in avanti le perdite derivanti dall'esercizio dell'attività di impresa (nel limite di cinque esercizi).

Ai predetti soggetti vanno aggiunti anche i contribuenti minimi, i quali determinano il reddito ai sensi dell'articolo 1, commi da 96 a 177, della Legge n. 244 del 2007.

Anche per questi soggetti, infatti, le perdite prodotte nel corso dell'applicazione del regime dei minimi sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa o di lavoro autonomo prodotti nei successivi periodi di imposta, ma non oltre il quinto.

Il D.L. n. 223 del 2006, stabilisce, altresì, che trovano applicazione le disposizioni dettate, rispettivamente, dal comma 2 dell'articolo 84 per le imprese minori e gli esercenti arti e professioni, e dal successivo comma 3 dello stesso articolo per le società in nome collettivo ed in accomandita semplice.

Si ricorda che i citati due commi dell'articolo 84 (peraltro anch'essi modificati dal D.L. n. 223 del 2006) trattano, rispettivamente, del riporto illimitato delle perdite realizzate nei primi tre esercizi di attività e dell'applicazione della norma antielusiva volta ad impedire l'applicazione del predetto riporto illimitato delle perdite, qualora, in un determinato arco temporale, siano poste in essere operazioni tali da far presumere un uso distorto del beneficio temporale previsto dal comma 2 (si veda commento sub art. 84).

2. La determinazione del reddito complessivo

A seguito della modifica introdotta dalla Legge Finanziaria 2008, il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo, sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. In sostanza, quindi, per la determinazione del reddito complessivo sono stati ripristinati i criteri in vigore prima della modifica apportata dall'articolo 36, comma 27, del D.L. n. 223 del 2006.

Resta inteso che per i periodi d'imposta interessati dalle modifiche introdotte dall'articolo 36, comma 27, del D.L. n. 223 del 2006 (periodo di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006, chiuso anteriormente al 1° gennaio 2008, data di entrata in vigore della Legge Finanziaria per il 2008), si applica la disciplina vigente *ratione temporis*, in base alla quale, per i lavoratori autonomi e le imprese minori in contabilità semplificata, le perdite possono essere compensate solo con quelle derivanti dalla medesima categoria reddituale, e l'eventuale eccedenza è possibile riportarla negli anni successivi, ma non oltre il quinto, con le stesse regole. Il predetto principio consentiva l'applicazione a favore delle imprese minori e degli artisti e professionisti anche del riporto "illimitato", ex articolo 84, comma 2, delle perdite sofferte nei primi tre periodi di imposta dalla costituzione, purché riferite ad una nuova attività produttiva.

In definitiva, il reddito complessivo si determina solo successivamente alla determinazione dei singoli redditi che lo compongono, secondo la classificazione in categorie a tal fine fornita dall'art. 6 (in sostanza, occorre effettuare la somma algebrica di tutte le singole categorie reddituali).

Determinazione del reddito complessivo – Art. 8

Redditi fondiari + Redditi di capitale + Redditi di lavoro dipendente + Redditi di lavoro autonomo + Redditi d'impresa + Redditi diversi +
Uguale REDDITO COMPLESSIVO

Sulla base di quanto sopra esposto, ne deriva che il reddito complessivo delle persone fisiche (da indicare nel rigo RN1 del mod. UNICO Persone fisiche) sarà determinato dalla somma algebrica dei seguenti tipi di reddito:

Dominicali	(Quadro RA)
Agrari	(Quadro RA)
Fabbricati	(Quadro RB)
Lavoro dipendente	(Quadro RC)
Lavoro autonomo*	(Quadro RE)
Impresa*	(Quadro RF)
	(Quadro RG)
Partecipazione	(Quadro RH)
Altri redditi	(Quadro RL)
Allevamento	(Quadro RD)
Tassazione separata (solo in caso di opzione per la tassazione ordinaria)	(Quadro RM)

* Premesso che per i periodi di imposta che hanno inizio a decorrere dal 1° gennaio 2004, l'articolo 3 del D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, ha abrogato la *dual income tax* (DIT, istituita con D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466), si ricorda che, ai fini della determinazione del reddito imponibile per il periodo di imposta in corso nel 2003, gli esercenti attività di impresa in contabilità ordinaria, se hanno fruito dell'agevolazione DIT, avranno indicato il reddito d'impresa in contabilità ordinaria al netto della parte corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito, per il quale hanno fruito di una imposizione in misura ridotta, pari al 19%.

Si ricorda che il D.Lgs. n. 344 del 2003, nel dare attuazione ai criteri previsti dalla Legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, al verificarsi di alcune condizioni ivi indicate, prevede la parziale esenzione delle partecipazioni realizzate relativamente a partecipazioni in società con o senza personalità giuridica. Una delle conseguenze della c.d. *participation exemption* riguarda la parziale esclusione dei dividendi dalla formazione del reddito imponibile.

Titolo I – Imposte sul reddito delle persone fisiche

In ogni caso, per i periodi di imposta per i quali trova applicazione la disciplina tributaria vigente precedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 344 del 2003, si ricorda che, ai soli fini dell'applicazione dell'IRPEF, l'ammontare del credito di imposta sui dividendi (art. 14, comma 4, *ante riforma*), era computato in aumento del reddito complessivo.

Con il precedente sistema di tassazione, infatti, - cosiddetto *imputation system* - il socio, sulla base del principio di imputazione del dividendo, includeva nel proprio reddito complessivo l'utile e il relativo credito d'imposta successivamente detratto dall'imposta dovuta, scontando, in tal modo, l'imposizione sugli utili societari con la propria aliquota personale, una volta sterilizzata la tassazione subita dalla società.

Premesso che, in ogni caso, non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60, si fa presente che dal 1° gennaio 2008, dal reddito complessivo si sottraggono le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66, e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Viceversa, in riferimento alle imprese minori ed agli artisti e professionisti, per i periodi di imposta chiusi successivamente alla modifica apportata dall'articolo 36, comma 27, del D.L. n. 223 del 2006 e prima della Legge Finanziaria 2008 (in sostanza, per i periodi di imposta 2006 e 2007), il computo in diminuzione delle perdite è "verticale", e non "orizzontale".

Pertanto, dai vari quadri destinati al reddito di impresa (RD, RG e RF) o di lavoro autonomo (RE) - eventualmente in forma collettiva (RH) - si passa al quadro RH (per eventuali redditi da partecipazione della stessa natura), e le eventuali eccedenze vanno indicate nel quadro RS. In tal caso, le perdite non vengono riportate al quadro RN.

Regime delle perdite fiscali prima della Legge Finanziaria per il 2008

Categoria reddituale	Indicazione nel quadro del modello Unico	Riporto nei righi del quadro RH di Unico PF (sezione III)
Perdite d'impresa	RD, RF, RG	RH 10 (perdite di periodo) RH 12 (perdite pregresse)
Perdite di lavoro autonomo	RE	RH 15
Perdite del socio di società di persone	RH sezione I (righe da RH1 a RH 4)	RH8
Perdite del socio di associazione professionale	RH sezione I (righe da RH 1 a RH 4)	RH 14
Perdite del socio di SRL trasparente	RH sezione II (righe da RH5 a RH6)	RH 8

Determinazione del reddito complessivo – Art. 8

L'eventuale eccedenza non compensata nel 2007, va indicata nel quadro RS del modello UNICO PF, ed in particolare ai righe RS 10 e RS 11 nel caso di perdite di lavoro autonomo, ed ai righe RS 12 e RS 13 in caso di perdite d'impresa. Le perdite non compensate si sottraggono dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, in base ai criteri vigenti al momento della loro formazione (compensazione in "verticale" nei cinque periodi di imposta successivi ovvero illimitatamente, se la perdita è stata conseguita nei primi tre periodi di imposta e ricorrono le altre condizioni di legge).

Regime delle perdite fiscali dopo la Legge Finanziaria per il 2008

Periodi di imposta 2006 e 2007			Periodi di imposta fino al 2005 e dal 2008		
Utilizzo in compensazione con altri redditi	Utilizzo in compensazione con redditi della stessa natura	Riporto eventuale eccedenza	Utilizzo in compensazione con altri redditi	Utilizzo in compensazione con redditi della stessa natura	Riporto eventuale eccedenza
LAVORATORE AUTONOMO					
Non consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Non consentito
SOCIO DI ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE					
Non consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Non consentito
IMPRESA IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA					
Non consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Non consentito
SOCIO DI SOCIETA' DI PERSONE IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA					
Non consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Consentito	Non consentito
IMPRESA IN CONTABILITA' ORDINARIA					
Non consentito	Consentito	Consentito	Non consentito	Consentito	Consentito

Titolo I – Imposte sul reddito delle persone fisiche

SOCIO DI SOCIETA' DI PERSONE IN CONTABILITA' ORDINARIA					
Non consentito	Consentito	Consentito	Non consentito	Consentito	Consentito
SOCIO DI SRL TRASPARENTE					
Non consentito	Consentito	Consentito	Non consentito	Consentito	Consentito

3. Perdite da partecipazione

In via preliminare, si osserva che il reddito da partecipazione non costituisce un'autonoma categoria reddituale, e, pertanto, i redditi dichiarati dai soci in base al principio della tassazione per trasparenza, mantengono la loro originaria qualificazione. Tale precisazione si rende oltremodo importante a seguito della modifica apportata dalla Legge Finanziaria per il 2008 all'articolo in commento, per quanto attiene il ripristino del principio di compensazione orizzontale delle perdite con i redditi.

Atteso ciò, si osserva che a seguito delle modifiche introdotte al comma 6, art. 101, dalla Legge n. 244 del 2007 (al quale si rinvia *ratione materiae*), le società di persone (come quelle di capitali) hanno subito forti limitazioni al riporto delle perdite derivanti dalle proprie partecipate. In questa sede, si segnala che le perdite da partecipazione non possono più compensarsi a vicenda, né possono compensarsi con il reddito della partecipante. Tali perdite, infatti, rileveranno solo con riferimento agli utili attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi di imposta dalla stessa società che ha generato le perdite (per ulteriori approfondimenti si v. commento *sub* articolo 101).

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la detenzione della partecipazione nella società di persone per il tramite di una fiduciaria non modifica il soggetto passivo di imposta identificabile nel sfiduciante. Pertanto, la fiduciaria risulta fiscalmente trasparente nei rapporti tra sfiduciante ed Amministrazione finanziaria (v. *Ris. n. 136/E del 2006*).

Si ricorda, infine, che l'imputazione delle perdite ai soci (così come degli utili) riguarda coloro che rivestono la qualifica di socio alla fine del periodo di imposta della società partecipata (per le società di persone, 31 dicembre di ogni anno). A sua volta, il socio dichiarerà la perdita (o l'utile) da partecipazione nel periodo di imposta in cui il reddito è stato prodotto (cd principio per competenza).

4. Esclusione dal reddito complessivo dei compensi non ammessi in deduzione

Il comma 1 dell'articolo in commento dispone che non concorrono alla formazione del reddito complessivo dei percipienti i compensi che, in base all'articolo 60, non sono ammessi in deduzione.

Nel rinviare al predetto articolo ogni ulteriore commento, si ricorda che l'articolo 60, rubricato “*Spese per prestazioni di lavoro*”, stabilisce che non sono ammesse in deduzione a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta dall'imprenditore, dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, nonché dai familiari partecipanti all'impresa di cui al comma 4 dell'articolo 5.

5. Imputazione delle perdite nelle società di persone, nelle società semplici e nelle associazioni di cui all'articolo 5 del T.U.I.R.

Come è stato precisato in sede di commento all'articolo 5, gli utili derivanti dalla partecipazione in una società di persona sono imputati al socio indipendentemente dalla loro effettiva percezione, e proporzionalmente alla sua partecipazione al capitale sociale (c.d. imputazione del reddito per trasparenza). Il principio recato dall'articolo 5, in base al rinvio contenuto nell'articolo 89, si applica anche alle società semplici ed alle società di persone.

In dipendenza del predetto principio, le società di persone non sono soggetti passivi ai fini dell'IRPEF e dell'IRES (mentre lo sono ai fini IRAP). L'imputazione per trasparenza degli utili e delle perdite ai soci delle società di persone ha un diretto riverbero anche sul costo fiscale delle partecipazioni, e, conseguentemente, ai fini della realizzazione di eventuali plusvalenze o minusvalenze, in caso di loro cessione: la perdita, riducendo il costo fiscale della partecipazione (*v.* articolo 68, comma 6), comporta una maggiore plusvalenza o minore minusvalenza in caso di cessione della stessa partecipazione (viceversa, si verificherebbe una doppia deduzione, data dal riconoscimento della perdita e dalle minor plusvalenza o maggiore minusvalenza).

Ciò posto, si osserva che il medesimo principio dell'imputazione degli utili indipendentemente dalla loro effettiva percezione, si applica anche nell'ipotesi in cui la partecipazione in una società in nome collettivo ovvero in una società in accomandita semplice abbia “fruttato” in capo al socio una perdita.

In tal caso, infatti, in base a quanto disposto dal comma 2 dell'articolo in commento, le perdite delle S.n.c. e delle S.a.s., nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui all'articolo 5 derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si imputano, per ciascun socio o associato, nella proporzione stabilita dallo stesso articolo 5, quindi proporzionalmente alla quota di ciascun socio agli utili, a nulla rilevando eventuali diverse pattuizioni stabilite ai fini civilistici nello statuto o in qualsiasi altro atto societario. Il medesimo criterio rileva anche con riferimento alle società di armamento e a quelle di fatto, qualora esercitino attività commerciali.

Come verrà commentato in sede di esame dell'articolo 56, la perdita della società di persone deducibile per trasparenza dal socio è quella che risulta diminuita dei proventi esenti da imposta per la parte del loro ammontare eccedente i componenti negativi non dedotti ai sensi degli articoli 96 e 109, commi 5 e 6 (trattasi, rispettivamente, degli interessi passivi indeducibili e delle spese generali), ad esclusione delle plusvalenze esenti di cui all'articolo 87 (*participation exemption*), determinate a norma dell'articolo 58, comma 2.

Da ultimo, si precisa che non rilevano le perdite aventi una differente natura, quali le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali o di lavoro autonomo non esercitate abitualmente. Queste ultime, infatti, rientrano nella categoria dei redditi diversi e, in quanto tali, sono disciplinate dagli articoli 67 e 68.

6. Le perdite delle società in accomandita semplice

L'ultimo periodo del comma 2 stabilisce che le perdite delle società in accomandita semplice, eccedenti l'ammontare del capitale sociale, rilevano limitatamente ai soci accomandatari.

La *ratio* della presente disposizione è conseguente al principio recato dal comma 1 dell'articolo 2313 del Codice Civile, per il quale nella società in accomandita semplice i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, mentre i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita.

Ciò posto, parte della dottrina ha sollevato il problema relativo all'esatta quantificazione delle perdite eccedenti il capitale sociale, deducibili da parte dei soci accomandatari.

Dubbi, infatti, sono sorti relativamente alla corretta interpretazione del secondo periodo del comma 2 dell'articolo in rassegna, in quanto, mentre per alcuni le perdite sarebbero deducibili da parte dei soci accomandatari per l'intero ammontare che eccede il capitale sociale, per altri, invece, gli accomandatari non possono ripartire tra loro l'intera perdita eccedente l'ammontare del capitale sociale, bensì soltanto la parte della stessa proporzionale alle loro quote di partecipazione agli utili.

Naturalmente, tale diversità di interpretazione influisce sull'ammontare della perdita che il socio accomandatario potrà dedurre dal proprio reddito.

Per una migliore comprensione delle due anzidette teorie, si ipotizzi la seguente fattispecie riferita ad una società in accomandita semplice con la seguente situazione:

Esempio

Capitale sociale: € 20.000

Socio Primo (accomandatario): quota di partecipazione del 60 per cento;

Socio Secondo (accomandante): quota di partecipazione del 40 per cento;

Perdita fiscale: € 50.000

Nella fattispecie così ipotizzata, secondo coloro che si richiamano alla prima teoria, la perdita andrebbe ripartita secondo il seguente schema:

- i primi € 20.000: nella misura del 60 per cento (cioè € 12.000) al socio accomandatario e nella misura del 40 per cento (cioè € 8.000) al socio accomandante;

- relativamente ai residui € 30.000, la perdita va interamente imputata al socio accomandatario, cosicché lo stesso potrà portare in diminuzione del suo reddito una perdita complessiva di € 42.000.

La soluzione in esame consente, quindi, di sottrarre per intero la perdita sofferta dalla SAS.

Viceversa, secondo coloro che ritengono sia preferibile attenersi ad un'interpretazione letterale della disposizione in commento, la perdita realizzata dalla società in accomandita semplice andrebbe ripartita nel seguente modo:

- il socio accomandatario dedurrebbe, relativamente alla parte di perdita fiscale eccedente il capitale sociale (€ 30.000), il 60 per cento del corrispondente ammontare (€ 18.000).

In definitiva, secondo questa teoria la perdita eccedente il capitale sociale deducibile per l'accomandatario sarebbe pari a € 18.000, alla quale va aggiunta la quota di € 12.000 che egli deduce per la parte di perdita che rientra nel capitale sociale (€ 20.000 X 60 per cento).

Ne consegue che la perdita complessiva scomputabile dal reddito del socio accomandatario è di € 30.000.

Pertanto, aderendo alla presente teoria, la perdita maturata in capo alla società per € 50.000, sarebbe indeducibile per € 12.000.

Infatti, ritornando all'esempio proposto, si verrebbe a creare la seguente situazione:

- perdita dedotta dall'accomandatario = € 30.000;
- perdita dedotta dall'accomandante = € 8.000;
- totale della perdita subita dalla S.a.s. = € 50.000;
- perdita non dedotta = € 12.000.

La questione in parola, a seguito di alcuni interventi dell'Amministrazione Finanziaria, sembra oramai definitivamente risolta nel senso di riconoscere l'integrale sottrazione della perdita dal reddito dei soci accomandatari, i quali potranno dedurre l'intera perdita eccedente il capitale sociale (si cfr. Ris. 4 ottobre 2001, n. 152/E e Circ. 13 maggio 2002, n. 41/E). Va da se che la perdita da dedurre è proporzionale alla partecipazione al capitale sociale di ciascun socio.

7. Il riporto delle perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali

Le perdite di un esercizio possono essere utilizzate esclusivamente per ridurre o azzerare l'imponibile dei successivi esercizi (*carry-forward*), e non anche per sottrarre le perdite di un esercizio dai redditi degli esercizi precedenti (*carry-back*).

Secondo quanto disposto dal primo periodo del comma 3 dell'articolo in commento, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, e quelle derivanti dalla partecipazione in S.n.c. e in S.a.s., sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. Il computo delle predette perdite solo dai relativi redditi d'impresa, mira ad evitare che vengano utilizzate perdite d'impresa (in contabilità ordinaria) per abbattere gli altri redditi dichiarati dal soggetto, quali redditi fondiari, di capitale, ecc. (cd principio di compensazione verticale).

Come è stato rappresentato in precedenza, a seguito della modifica apportata dall'articolo 36, comma 27, del D.L. n. 223 del 2006, il principio testè enunciato aveva trovato applicazione pure per le perdite "... derivanti dall'esercizio di arti e professioni, anche esercitate attraverso società semplici e associazioni di cui all'articolo 5 ...". Tale principio, però, a seguito dell'intervento operato con la Legge Finanziaria per il 2008 ha perso valenza generale, in quanto, per gli esercenti arti e professioni e per le imprese minori, dal 1° gennaio 2008 le perdite si scomputano dai redditi secondo il c.d. principio della compensazione orizzontale già in vigore, per tali soggetti, fino al 2005 (*v. schema supra*).

In definitiva, esclusivamente per i redditi conseguiti nei periodi di imposta 2006 e 2007 un avvocato potrà dedurre dal proprio reddito esclusivamente la perdita appartenente alla medesima categoria reddituale. Al riguardo, valga il seguente esempio:

Reddito di lavoro autonomo	€ 50.000,00
Reddito fondiari	€ 2.000,00
Redditi di capitale	€ 80.000,00
Redditi diversi	€ 30.000,00
REDDITO IMPONIBILE	€ 52.000,00

Tale risultato si ottiene proprio perché la perdita non è imputabile in orizzontale a tutte le altre categorie reddituali di cui il professionista è titolare, bensì in modo verticale (come avviene per le imprese commerciali).

La perdita non compensata (€ 70.000) potrà essere riportata in avanti e compensata "in verticale" entro il quinto periodo di imposta (salvo che ricorrano le condizioni per il riporto illimitato).

Dal 1° gennaio 2008, invece, con riferimento all'esempio di cui sopra, il professionista dell'esempio dichiarerà di aver conseguito nel periodo di imposta una perdita (per € 18.000) che, però, non potrà riportare negli esercizi successivi (*v. schema supra*).

8. Il riporto illimitato delle perdite

Il rinvio al comma 2 dell'articolo 84, presente nell'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo in commento, fa sì che, ricorrendo le condizioni di legge ivi stabilite, anche le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice siano computabili in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, senza alcun limite di tempo. Per ragioni di sistematicità, lo stesso comma 3 dell'articolo in esame prevede, limitatamente alle società in nome collettivo ed a quelle in accomandita semplice, l'applicazione della norma antielusiva di cui al comma 3 dell'articolo 84, che esclude la possibilità di riportare in avanti le perdite al verificarsi di due condizioni espressamente individuate e così riassumibili: *a)* trasferimento o acquisizione da parte di terzi, anche a titolo temporaneo, della maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite; *b)* modifica dell'attività principale in fatto esercitata nei periodi di imposta in cui le perdite sono state realizzate (*per ulteriori approfondimenti sull'argomento si v. commento sub art. 84*).

Quali conseguenze comporta il rinvio ai commi 2 e 3 dell'articolo 84?

Tenuto conto della modifica intervenuta con la Legge Finanziaria per il 2008, deve ritenersi che l'espreso rinvio presente nel comma 3 dell'articolo 8 in esame al comma 2 dell'articolo 84, fa sì che possano beneficiare del riporto, senza alcuna limitazione temporale delle perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione, i soggetti che svolgono l'attività imprenditoriale sia in forma individuale, che in forma societaria (per questi ultimi, però, troverà applicazione anche la disposizione antielusiva di cui al comma 3 dell'articolo 84). La modifica apportata dalla Legge n. 244 del 2007, al comma 3 dell'articolo in rassegna, però, esclude dal rinvio i titolari di redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, anche se queste ultime sono svolte in forma associata o societaria.

Pertanto, rientrano nell'ambito di applicazione della norma in esame i seguenti soggetti:

1. persone fisiche, con riferimento alle perdite derivanti dall'esercizio di imprese;
2. società in nome collettivo;
3. società in accomandita semplice;
4. società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a) e b);
5. enti non commerciali, limitatamente, però, alle perdite realizzate nell'esercizio di attività di impresa, in quanto l'art. 144, comma 1, rinvia alle disposizioni del Titolo I del T.U.I.R. per quanto attiene la determinazione dei redditi e delle perdite;
6. società ed enti, commerciali e non commerciali non residenti, per le attività svolte in Italia mediante stabili organizzazioni.

Per inciso, si ricorda che a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 223 del 2006 (entrate in vigore per i periodi di imposta in corso alla data del 4 luglio 2006), ai fini del riporto illimitato delle perdite, rilevano esclusivamente le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta dalla “data di costituzione” del soggetto in capo al quale le perdite sono maturate (come meglio vedremo in sede di commento all’articolo 84, ulteriore condizione posta dal legislatore è che le perdite si riferiscano ad una nuova attività produttiva).

Ovviamente, il riferimento alla data di costituzione (modifica voluta appunto dal legislatore del 2006) è pertinente laddove riferita all’ambito applicativo dell’articolo 84 (articolo, quest’ultimo, collocato nel Titolo II, Capo II, del T.U.I.R., che, lo ricordiamo, è dedicato alla “determinazione della base imponibile delle società e degli enti commerciali residenti”, mentre, se riferito all’articolo 8 in parola, evidentemente, tale locuzione deve essere intesa quale data di inizio dell’attività (d’impresa, artigianale o professionale).

Massimario

Prassi: 1. Contribuenti minimi - Riporto delle perdite – 2. Perdite illimitatamente riportabili 3. Riporto perdite nella trasparenza fiscale 4. Intestazione fiduciaria delle quote di partecipazione societaria 5. Costituzione del diritto di usufrutto sulla quota di partecipazione societaria 6. Natura del reddito da partecipazione in una società di persone 7. Trasformazione da società di capitali in società di persone. Titolarietà del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute. Riferimento ai periodi d’imposta anteriori alla trasformazione 8. Determinazione del reddito complessivo. Perdite di esercizio derivanti dalla partecipazione a società di persone. Concessione assegno per il nucleo familiare. Detrazione 9. Trattamento tributario delle somme corrisposte agli eredi dei pensionati deceduti: regime agevolativo 10. Soci accomandatari – Entità della perdita riportabile 11. Utilizzo delle perdite eccedenti il capitale sociale da parte del socio accomandatario 12. Indennità di preavviso corrisposta agli eredi del dipendente deceduto 13. Compensi professionali liquidati agli eredi 14. Onorari gradualmente corrisposti agli eredi dei notai dagli archivi notarili distrettuali

Giurisprudenza: 15. Mutazione della compagine sociale di una società di persone - Imputazione del reddito al socio subentrante 16. Imprese minori: costi di imputazione secondo il principio della competenza 17. Imputazione per competenza dei redditi (e delle perdite) di partecipazione in società di persone

1. Contribuenti minimi - Riporto delle perdite - Le perdite prodotte nel corso dell’applicazione del regime dei minimi sono computate in diminuzione dei redditi d’impresa o di lavoro autonomo prodotti nei successivi periodi d’imposta, ma non oltre il quinto. Le modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2008 all’art. 8 del T.U.I.R., con riguardo alla limitazione al riporto delle perdite dei contribuenti semplificati e dei titolari di reddito di lavoro autonomo, non rilevano per le perdite che il contribuente genera nel corso del regime dei contribuenti minimi, all’interno del quale trova applicazione la disciplina sul riporto. Per quanto riguarda le perdite prodotte nei periodi d’imposta precedenti all’ingresso nel regime dei minimi, le stesse possono essere computate in diminuzione dal reddito prodotto all’interno del regime secondo le ordinarie regole stabilite dal T.U.I.R.. Con riferimento alle perdite derivanti dall’esercizio di imprese minori, nonché dall’esercizio di arti e professioni, possono essere compu-

tate in diminuzione solo le perdite realizzate nei periodi d'imposta 2006 e 2007, considerato che per questi soggetti la possibilità del riporto delle perdite è stata introdotta dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, e ha trovato applicazione nei periodi d'imposta 2006 e 2007. (C.Ag.E. 28/01/08, n. 7, ques. 6.1)-

2. Perdite illimitatamente riportabili - I requisiti "oggettivi" e "soggettivi" che la società deve contemporaneamente possedere per poter qualificare le proprie perdite fiscali come "illimitatamente riportabili", devono essere verificati esclusivamente con riferimento alle perdite fiscali realizzate nei primi tre periodi d'imposta formatesi a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006. Per le perdite relative ai primi tre periodi di imposta formatesi in periodi anteriori alla data di entrata in vigore del D.L. n. 223, le disposizioni del comma 12 dell'art. 36 non sono applicabili, ma resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere, ai sensi e per gli effetti del citato art. 37-bis, la qualifica di "perdite illimitatamente riportabili" in assenza dei requisiti "oggettivi" e "soggettivi" richiesti dalla norma. (C.Ag.E. 19/01/07, n. 1/E).

3. Riporto perdite nella trasparenza fiscale - Le perdite realizzate dai soci in periodi d'imposta precedenti a quello di inizio della tassazione per trasparenza fiscale delle società di capitali, di cui agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R. non possono più essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalla società partecipata. Nei periodi d'imposta di efficacia dell'opzione per la trasparenza, le perdite pregresse del socio possono essere portate in diminuzione soltanto di altri redditi prodotti dallo stesso, ma non dei redditi ad esso imputati per trasparenza dalla società partecipata.

Nel caso in cui la società partecipata trasparente abbia l'esercizio coincidente con l'anno solare, la norma trova applicazione con riferimento ai redditi prodotti dalla stessa a partire dal periodo d'imposta 2007.

Per i periodi di imposta precedenti a quello a partire dal quale si applicano le limitazioni introdotte dal D.L. n. 223 resta ferma l'applicazione della disposizione antielusiva generale di cui all'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (C.Ag.E. 19/01/07, n. 1/E)

4. Intestazione fiduciaria delle quote di partecipazione societaria - L'istituto dell'intestazione fiduciaria non modifica il soggetto di imposta passivo identificabile sempre nel fiduciante. La prevalenza della titolarità effettiva nei confronti di quella apparente rende la società fiduciaria fiscalmente trasparente nei rapporti intercorrenti tra socio fiduciante e Amministrazione Finanziaria (R.Ag. E. 07/12/06, n. 136/E).

5. Costituzione del diritto di usufrutto sulla quota di partecipazione societaria - La costituzione di un diritto di usufrutto su una quota di partecipazione societaria comporta una dissociazione dei diritti connessi alla quota stessa, in quanto all'usufruttuario spetta il diritto agli utili senza che ciò possa fargli acquisire la qualifica di socio, mentre al titolare della quota, che non perde la qualifica di socio, spetta la nuda proprietà (R.Ag.E. 16/05/06, n. 61/E).

6 Natura del reddito da partecipazione in una società di persone - Il reddito di partecipazione non costituisce un'autonoma categoria reddituale, e, pertanto, i redditi che vengono dichiarati per trasparenza dal socio, mantengono la propria qualificazione (C.Ag.E. 13/02/06, n. 6/E).

7. Trasformazione da società di capitali in società di persone. Titolarità del diritto di riportare le perdite fiscalmente riconosciute. Riferimento ai periodi d'imposta anteriori alla trasformazione - Il diritto di riportare le perdite pregresse non può essere trasferito ai soci, ai sensi dell'art. 8 del T.U.I.R., in quanto la norma richiamata disciplina l'imputazione ai soci delle perdite di periodo realizzate da società di persone, e, conseguentemente, non può trovare applicazione con riferimento alle perdite realizzate da società di capitali. Come già ricordato, ai sensi dell'art. 84 del T.U.I.R., queste ultime devono essere computate in diminuzione del reddito della medesima società che le ha prodotte, e non possono confluire nel reddito d'impresa dichiarato da un diverso soggetto (il socio/persona fisica o il socio/società di capitali), che potrebbe portarle in diminuzione di utili eterogenei, in quanto generati dall'esercizio di altre attività commerciali. In maniera analoga, le perdite prodotte da una società di persone sono automaticamente imputate ai soci, in proporzione della loro quota di partecipazione agli utili. Ne consegue che nessuna posizione giuridica soggettiva, collegata alle suddette perdite, sorge in capo alla società di persone che possa essere eventualmente trasmessa alla società di capitali risultante da un'operazione di trasformazione. In tale ipotesi, il potere di riportare a nuovo le perdite subite dalla società sprovvista di personalità giuridica è attribuito, in forza dell'art. 8 del T.U.I.R., direttamente in capo ai suoi soci, e da questi soltanto può essere esercitato (R.Ag.E. 16/5/05, n. 60/E).

8. Determinazione del reddito complessivo. Perdite di esercizio derivanti dalla partecipazione a società di persone. Concessione assegno per il nucleo familiare. Detrazione - In caso di perdite di esercizio derivanti dalla partecipazione ad una società di persone in regime di contabilità ordinaria o semplificata, è possibile detrarre, ai fini dell'assegno per il nucleo familiare, dal reddito di lavoro dipendente di uno dei componenti il nucleo, le perdite di esercizio derivanti dalla sua partecipazione ad imprese in contabilità semplificata, ma non quelle provenienti da imprese in contabilità ordinaria (Circ. I.N.P.S. 26/05/04, n. 87).

9. Trattamento tributario delle somme corrisposte agli eredi dei pensionati deceduti: regime agevolativo - Con la risoluzione in commento, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla non applicabilità dell'aumento dell'aliquota IRPEF agli *arretrati* di lavoro dipendente, corrisposti entro il 31 dicembre 2004, di cui all'art. 17, comma 1, lettera b), del T.U.I.R. agli eredi dei pensionati deceduti, disposta dall'art. 2 della Legge n. 289/2002 (primo modulo della riforma dell'IRPEF).

L'Agenzia ricorda che, ai fini dell'applicazione della norma agevolativa di cui al richiamato articolo 2, comma 10, le somme percepite dall'erede del dipendente deceduto mantengono la qualificazione fiscale che avrebbero rivestito qualora fossero state percepite dall'avente diritto. Ciò nel presupposto che la morte dell'avente diritto non modifica, sotto il profilo oggettivo, i caratteri che, ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. b), connotano gli *arretrati* di lavoro dipendente o di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Ciò posto, la disposizione di cui all'art. 7, comma 3, del T.U.I.R., la quale stabilisce che, "In caso di morte dell'avente diritto, i redditi che secondo le disposizioni relative alla categoria di appartenenza sono imputabili al periodo d'imposta in cui sono percepiti, determinati a norma delle disposizioni stesse, sono tassati separatamente a norma degli articoli 19 e 21, salvo il disposto del comma 3 dell'art. 17, anche se non rientrano tra i redditi indicati nello stesso art. 17, nei confronti degli eredi e dei legatari che li hanno percepiti", individua nella tassazione separata il criterio di applicazione dell'IRPEF alle erogazioni corrisposte agli eredi dell'avente diritto, ma non consente di estendere la definizione di "arretrati", prevista dall'art. 17, comma 1, lett. b), a tutte le somme percepite per effetto della successione ereditaria (R.Ag.E. 25/7/03, n. 158).

10. Soci accomandatari – Entità della perdita riportabile - Il criterio esposto nella Risoluzione n. 152 del 2001, deve considerarsi valido per ogni perdita fiscale realizzata dalla società, anche se la stessa si verifica per più esercizi e in assenza di una effettiva perdita civilistica; pertanto, tale criterio trova applicazione anche nel caso in cui l'applicazione dell'agevolazione Tremonti *bis* ad una S.a.s. in contabilità ordinaria determini una perdita fiscale, pur in presenza di un utile civilistico.

I soci accomandanti potranno, quindi, dedurre, per ogni periodo d'imposta, la perdita fiscale nei limiti della quota conferita; viceversa, ai soci accomandatari è attribuita per intero la possibilità di dedurre fiscalmente la parte di tali perdite in eccedenza rispetto al capitale sociale. (C.Ag.E.. 13/05/02, n. 41/E).

11. Utilizzo delle perdite eccedenti il capitale sociale da parte del socio accomandario - La deducibilità delle perdite da parte dei soci di società in accomandita semplice è regolata dall'articolo 8, comma 2, del T.U.I.R.. Con il secondo periodo della predetta disposizione, è stato operato un allineamento della disciplina della deducibilità delle perdite di natura fiscale con quella civilistica dell'articolo 2313. I soci accomandanti rispondono delle obbligazioni sociali solo nei limiti della quota conferita, e, dunque, in tali limiti viene loro riconosciuta la deduzione, per trasparenza, delle perdite sociali.

Diversamente dai soci accomandanti, che rispondono delle perdite nei limiti della quota di loro spettanza, gli accomandatari sono gli unici a subire la perdita che va oltre l'annullamento del capitale sociale. I soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali con tutto il loro patrimonio, indipendentemente dalla quota conferita.

Nella relazione governativa, con riferimento all'innovazione introdotta nel secondo comma dell'articolo in commento, si afferma infatti espressamente che "le perdite di società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale sono deducibili soltanto dai soci accomandatari".

Nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione (mod. 750/93, Unico 2000 e Unico 2001), è stato chiarito che "con riguardo alle perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale, le stesse sono imputate ai soli soci accomandatari".

L'intera differenza tra la perdita fiscale ed il capitale sociale deve essere ripartita tra i soci accomandatari in proporzione alle loro quote di partecipazione, secondo quanto stabilito dall'articolo 5.

Esempio: società in accomandita semplice con il capitale sociale di lire 100, ripartito tra 4 soci: 20 lire Rossi (20% di lire 100), socio accomandante; 20 lire Bianchi (20% di lire 100), socio accomandante; 25 lire Verdi (25% di lire 100), socio accomandatario; 35 lire Neri (35% di lire 100), socio accomandatario.

La perdita della società, pari a lire 150, deve essere così imputata:

Tavola I					
Soci	Quote C.S.	%	qualifica	perdita	Quota percentuale
Bianchi	20 lire	20%	accomandante	20 lire	20% di 100
Rossi	20 lire	20%	accomandante	20 lire	20% di 100
Verdi	25 lire	25%	accomandatario	45,8 lire	25% di 100 + 25/60 di 50
Neri	35 lire	35%	accomandatario	64,2 lire	35% di 100 + 35/60 di 50
Totale	100 lire	100%		150 lire	

In sostanza, la perdita che eccede il capitale sociale pari a lire 50 (150 - 100), viene imputata proporzionalmente soltanto ai soci accomandatari: 25/60 a Verdi e 35/60 a Neri, in quanto la quota complessivamente conferita da questi ultimi è di lire 60.

Ne consegue che, nel caso di un unico socio accomandatario, con quota conferita pari a lire 60, l'intera perdita in eccedenza (i 60/60 di lire 50) può essere portata in deduzione dal suo reddito complessivo - se la perdita è stata determinata a norma dell'articolo 79 del T.U.I.R. - ovvero può essere computata dallo stesso in diminuzione dal reddito conseguito della medesima categoria.

Viceversa, la perdita imputabile ai soci accomandanti non può mai superare il valore della loro quota conferita, nel caso visto sopra, pari a lire 20.

Una diversa interpretazione della legge comporterebbe la mancata deduzione di una parte della perdita in eccedenza che, pertanto, rimarrebbe inutilizzata. Infatti, nel caso in cui l'unico socio accomandatario fosse Verdi, con quota conferita pari a lire 60, l'imputazione dell'eccedenza da parte di quest'ultimo nel limite della sua quota di partecipazione al capitale sociale determinerebbe la situazione seguente:

Tavola II					
Soci	Quote C.S.	%	qualifica	perdita	Quota percentuale
Bianchi	20 lire	20%	accomandante	20 lire	20% di 100
Rossi	20 lire	20%	accomandante	20 lire	20% di 100
Verdi	60 lire	60%	accomandatario	90 lire	
Totale	100 lire	100%		130 lire	

A fronte della perdita della società in accomandita semplice di lire 150, soltanto lire 130 potrebbero essere complessivamente dedotte dai soci.

Il diritto alla deduzione, che prescinde dalla compilazione, in sede di dichiarazione dei redditi, dell'apposito prospetto, può essere legittimamente esercitato da parte del socio accomandatario, con riferimento al reddito di partecipazione prodotto dallo stesso nel rispetto delle condizioni stabilite dal comma 3 dell'articolo 8 del T.U.I.R., in base al quale le perdite di imprese in contabilità ordinaria sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. (R.Ag. E. 4/10/01, n. 152/E).

12. Indennità di preavviso corrisposta agli eredi del dipendente deceduto - L'indennità sostitutiva di preavviso spettante agli eredi del dipendente deceduto rientra tra le altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro e non è fiscalmente equiparabile al trattamento di fine rapporto ed alle indennità equipollenti. Ciò comporta che l'indennità di preavviso è imponibile per l'ammontare netto complessivo, con applicazione della stessa aliquota determinata ai fini del trattamento di fine rapporto e delle indennità equipollenti (R.M. 18/3/97, n. 5/306).

13. Compensi professionali liquidati agli eredi - Il Ministero delle Finanze, in relazione al disposto normativo contenuto negli artt. 7, comma 3, e 18 del T.U.I.R., ha fornito il proprio orientamento circa il regime fiscale applicabile agli onorari da liquidare in favore degli eredi di un professionista deceduto. Il Ministero ha sostenuto che - ancorché spettanti a soggetto diverso da colui che li ha prodotti - gli emolumenti corrisposti agli eredi conservano la loro natura di redditi di lavoro autonomo. Conseguentemente, il sostituto d'imposta dovrà applicare su tali redditi, prima di corrisponderli agli aventi diritto, la ritenuta alla fonte del 19 % (oggi 20 %), ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e dovrà rilasciare a ciascun percettore la certificazione prevista dall'art. 3 dello stesso decreto (R.M. 3/1/94, n. III -5 -1001).

14. Onorari gradualmente corrisposti agli eredi dei notai dagli archivi notarili distrettuali - Gli onorari gradualmente corrisposti agli eredi dei notai dagli archivi notarili distrettuali, non rientrano tra i redditi diversi di cui all'art. 80 D.P.R. n. 597/1973 e vanno soggetti a ritenuta d'acconto ex art. 25 D.P.R. n. 600/1973, poiché seguono la disciplina fiscale dei redditi di lavoro autonomo, di cui conservano la natura (R.M. 1/12/80, n. 8/873).

15. Mutazione della compagine sociale di una società di persone - Imputazione del reddito al socio subentrante - Nell'ipotesi in cui nel corso dell'esercizio sociale di una S.n.c. si sia verificato un mutamento della compagine sociale con il subentro di un socio nella posizione giuridica di un altro socio, i redditi (o le perdite) di tale società devono essere imputati esclusivamente al contribuente che sia socio al momento dell'approvazione del rendiconto, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (Cass. 16/12/03, n. 19238).

16. Imprese minori: costi di imputazione secondo il principio della competenza - Il principio della competenza non è stato superato dalla normativa intervenuta in favore delle cosiddette imprese minori, che ha inserito solo un sistema semplificato delle scritture contabili (C.T.C. 18/12/1995, n. 4353).

17. Imputazione per competenza dei redditi (e delle perdite) di partecipazione in società di persone - Gli utili netti conseguiti nel periodo di imposta da una società di persone, devono essere imputati al reddito dei soggetti che abbiano la qualità di soci all'atto di approvazione del rendiconto (*Cass. 15/10/1994, n. 8423*).

Art. 83
Determinazione del reddito complessivo

1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. 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. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Normativa collegata

D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38

Il presente decreto ha dato attuazione alle disposizioni di cui all'art. 25 della Legge 31 ottobre 2003, n. 306. Esso reca la disciplina delle opzioni previste dall'art. 5 del regolamento (CE) del Parlamento europeo e del Consiglio 19 luglio 2002, n. 1606/2002 relative all'applicazione dei principi contabili internazionali. Il provvedimento apporta alcune modifiche al T.U.I.R. attinenti problematiche che riguardano non solo i soggetti che adottano nella redazione del bilancio, in via facoltativa o per obbligo di legge, i principi contabili internazionali ma anche le imprese non tenute all'adozione delle nuove regole contabili. L'art. 11, comma 1, lett. a), ha integrato l'articolo in esame stabilendo che il sistema delle variazioni fiscali in aumento e diminuzione si applica sul risultato del conto economico aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio.

Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 58, lett. a)

La Legge Finanziaria per il 2008 ha eliminato l'inciso introdotto nell'articolo in commento dal predetto Decreto n. 38 del 2005, in base al quale il risultato del conto economico andava aumentato o diminuito dei componenti imputati direttamente a patrimonio, per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali. Tale modifica trova applicazione per i periodi di imposta in corso al 1° gennaio 2008.

DL 29 novembre 2008, n. 185, art. 15

Con il presente decreto sono state introdotte misure eccezionali al fine di far fronte al difficile momento di crisi internazionale che riguarda anche le imprese. La disposizione in commento stabilisce, tra l'altro, che le modifiche introdotte dall'articolo 1, commi 58, 59, 60 e 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, al regime impositivo ai fini dell'IRES dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002, esplicano efficacia, salvo quanto stabilito dal comma 61, secondo periodo, del medesimo articolo 1, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. Tuttavia, continuano ad essere assoggettati alla disciplina fiscale previgente gli effetti reddituali e patrimoniali sul bilancio di tale esercizio e di quelli successivi delle operazioni pregresse che risultino diversamente qualificate, classificate, valutate e imputate temporalmente ai fini fiscali rispetto alle qualificazioni, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

I contribuenti possono riallineare le divergenze esistenti all'inizio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, con effetto a partire da tale inizio.

Il riallineamento può essere richiesto distintamente per le divergenze che derivano: a) dall'adozione degli IAS/IFRS e che non si sarebbero manifestate se le modifiche apportate agli articoli 83 e seguenti del citato testo unico, dall'articolo 1, comma 58, della legge n. 244 del 2007 avessero trovato applicazione sin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali. Sono esclusi i disallineamenti emersi in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, nonché quelli che sono derivati dalle deduzioni extracontabili operate per effetto della soppressa disposizione della lettera b) dell'articolo 109, comma 4 e quelli che si sarebbero, comunque, determinati anche a seguito dell'applicazione delle disposizioni dello stesso testo unico, così come modificate dall'articolo 1, comma 58, della legge n. 244 del 2007; (OMISSIS).

Il riallineamento delle divergenze di cui sopra può essere attuato sulla totalità delle differenze positive e negative e, a tal fine, l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007. In tal caso, la somma algebrica delle differenze stesse, se positiva, va assoggettata a tassazione con aliquota ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo. L'imposta è versata in unica soluzione. (OMISSIS).

Il riallineamento delle divergenze può essere attuato tramite opzione esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007, anche con riguardo a singole fattispecie.

Se nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007 sono intervenute aggregazioni aziendali disciplinate dagli articoli 172, 173 e 176 del TUIR, tra soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, il soggetto beneficiario di tali operazioni può applicare le disposizioni in esame in modo autonomo con riferimento ai disallineamenti riferibili a ciascuno dei soggetti interessati all'aggregazione. (OMISSIS)

Commento

Sommario: 1. Generalità 2. Le variazioni fiscali 3. Attività che fruiscono di regimi di totale o parziale detassazione del reddito

1. Generalità

Il presente articolo si caratterizza per l'introduzione nel sistema tributario del c.d. "principio di derivazione", per il quale per la determinazione del reddito complessivo ai fini fiscali è necessario assumere, quale base di riferimento, il risultato che emerge dal bilancio redatto ai fini civilistici, al quale andranno apportate variazioni (in aumento o in diminuzione) conseguenti all'applicazione delle norme tributarie. Ciò comporta che il risultato fiscale può divergere - anche in modo sostanziale - da quello civilistico.

Il principio di derivazione negli anni è stato messo in discussione da una parte della dottrina che propende per l'affermazione del c.d. "principio del doppio binario", in base al quale le rilevazioni civilistiche e fiscali sarebbero del tutto indipendenti tra di loro. Alcuni autori avevano visto una conferma al principio del doppio binario nella disposizione recata dall'articolo 109, comma 4, in base alla quale era possibile apportare variazioni rilevanti ai fini fiscali indipendentemente dalla loro imputazione nel bilancio civilistico (c.d. disinquinamento del bilancio). Tale possibilità, però, dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2008 è venuta meno a causa dell'abrogazione del secondo periodo del comma 4 dell'articolo 109, che ne consentiva l'attuazione (v. commento all'articolo 109).

L'attuale formulazione della norma in commento è stata modificata dalla Legge n. 244 del 2007 (Legge Finanziaria per il 2008), che è intervenuta per quanto attiene l'imputazione dei componenti positivi o negativi derivanti dall'applicazione dei principi contabili internazionali.

Intervento che si è reso opportuno a seguito delle modifiche apportate alla disciplina in commento dal D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38, il quale ha recepito nel nostro ordinamento i principi contabili internazionali.

Il predetto decreto, infatti, aveva aggiunto, al comma 1 dell'articolo in commento, la disciplina concernente i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dell'applicazione dei principi contabili internazionali, da sommare o sottrarre direttamente al reddito o alla perdita civilistica.

La finalità della modifica apportata dal Decreto n. 38 era quella di equiparare il trattamento fiscale applicabile alle società che utilizzano i metodi di contabilizzazione "tradizionali" a quello che rileva per i soggetti che invece applicano le disposizioni recate dagli *standards* internazionali.

In particolare, si evidenzia che in base alle regole fissate dagli IAS determinati componenti reddituali sono imputabili direttamente a patrimonio netto, pur in assenza di una loro preventiva imputazione nel conto economico.

Al fine di coordinarsi con l'articolo in commento nella versione vigente *ratione temporis*, l'art. 11, comma 1, lett. d), n. 1, del D.Lgs. n. 38 del 2005, era intervenuto anche sull'articolo 109, il quale, in materia di deducibilità dei componenti negativi del reddito, stabiliva che "*si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali?*".

Quanto testé illustrato era lo stato dell'arte prima che l'articolo 1, comma 58, lett. a), della Legge n. 244 del 2007 (Legge Finanziaria per il 2008), modificasse la disposizione in esame (nonché, ovviamente, per le ragioni sistematiche di cui sopra, anche il comma 4 dell'articolo 109).

Con la Legge Finanziaria 2008, infatti, è stato stabilito che i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali applicano gli stessi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti proprio da tali principi internazionali. Ciò vuol dire che detti soggetti ai fini tributari assumono le vicende gestionali in base non più alle qualificazioni giuridico - formali degli atti negoziali, ma al principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

Appare evidente che la *ratio* sottesa all'intervento in esame è di razionalizzare e semplificare il processo di determinazione del reddito delle imprese che adottano i principi contabili internazionali, le quali non sono più costrette ad impervie e faticanti *gimkane* contabili per arrivare alla corretta determinazione del reddito imponibile. Esse, infatti, indipendentemente dalla circostanza che adottano i principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002, per scelta o per obbligo di legge, si vedranno direttamente riconosciuti anche ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione seguiti nella redazione del bilancio, senza necessità di apportare in sede di dichiarazione dei redditi variazioni fiscalmente rilevanti al reddito complessivo.

La novità introdotta dalla Legge Finanziaria per il 2008 – il cui articolo 1, comma 60, lett. a), stabilisce che il passaggio agli IAS/IFRS non deve dar luogo a salti o duplicazioni di imposta - trova applicazione dal 1° gennaio 2008. Ne consegue che per le società con esercizio a cavallo di imposta, la prima applicazione delle

nuove disposizioni rileveranno nel periodo di imposta in corso alla predetta data, anche se ha avuto inizio nel 2007.

Se con la Legge Finanziaria per il 2008 si è posto rimedio per il futuro ad un'evidente asistematicità del sistema, appare evidente come, in ogni caso, tale criticità continua a sussistere per i periodi di imposta antecedenti a quelli in corso al 1° gennaio 2008, per i quali tuttora continuano a rilevare i precedenti criteri di imputazione dei componenti positivi e negativi di reddito.

Tale situazione ha determinato un disallineamento dei valori civili e fiscali dei cespiti aziendali che si è manifestato sia in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali sia nei successivi esercizi fino al 2007.

Al fine di porre rimedio a tale divergenza con l'articolo 15 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 è stata introdotta la possibilità (opzionale) di riallineare i predetti valori delle imprese che adottano gli IAS/IFRS. Le imprese che non intendono servirsene potranno continuare a gestire i disallineamenti *de quibus* in "doppio binario" (civile e fiscale).

La possibilità riconosciuta dal legislatore di avvalersi del riallineamento è subordinata alla corresponsione di un'imposta sostitutiva, il cui importo e modalità di pagamento varia a seconda della tipologia di poste da riallineare.

In particolare, il predetto articolo 15 stabilisce le seguenti modalità di pagamento:

- assoggettamento a tassazione con aliquota ordinaria, separatamente dall'imponibile complessivo, per l'affrancamento globale delle divergenze di valori di cui al comma 3, lettera a);
- applicazione di un'apposita imposizione sostitutiva ad aliquota fissa per l'affrancamento - per singole fattispecie - delle divergenze di valori di cui al comma 3, lettera a);
- applicazione dell'imposta sostitutiva, ad aliquota progressiva per scaglioni crescenti di maggiori valori, prevista dall'articolo 1, comma 48, della Finanziaria 2008, per l'affrancamento delle divergenze di valori di cui al comma 3, lettera b).

Nella relazione illustrativa della predetta disposizione viene chiarito che le divergenze contemplate nel comma 3, lettera a) sono connesse all'adozione del principio di derivazione dell'articolo 83 in commento, introdotto, come si è visto in precedenza, dalla legge finanziaria per il 2008. Si tratta di divergenze riconducibili ai diversi criteri di qualificazione, classificazioni, valutazioni e imputazioni temporali ai fini fiscali che c'erano nel bilancio del 2007 rispetto a quelli introdotti con la legge finanziaria per il 2008.

Tali divergenze sarebbero state evitate se il legislatore avesse consentito, fin dal bilancio del primo esercizio di adozione dei principi contabili internazionali, di dare rilevanza alle modifiche apportate all'articolo 83.

Le divergenze da riallineare, pertanto, sono riconducibili al mutamento del criterio di derivazione dell'imponibile fiscale dal risultato di bilancio, diversamente trattati dagli IAS rispetto ai criteri tradizionali (si pensi, ad esempio, alle cartolarizzazioni dei crediti), ai contratti di locazione/vendita di beni).

La norma dettata dall'articolo 15 del DL n. 185 del 2008, però, al comma 3, lett. b), consente di riallineare anche differenze riconducibili ad altre disposizioni collaterali all'articolo in commento in questa sede.

Si pensi, a tal fine, alla disciplina di neutralità prevista dall'articolo 13, commi 2, 5 e 6, del D.Lgs. n. 38 del 2005 per la continuazione della valutazione, ai soli fini fiscali, delle rimanenze di magazzino con il metodo cd. LIFO, per i costi dedotti, ai fini sia contabili che fiscali, e reiscritti nell'attivo patrimoniale in sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali e per lo stralcio dal passivo patrimoniale di taluni fondi di accantonamento considerati dedotti per effetto di specifiche disposizioni del TUIR (in materia di trasparenza fiscale delle società di capitali ex art. 115 del TUIR e di consolidato fiscale nazionale e mondiale). Rientrano nella disposizione in esame, inoltre, anche le ipotesi ricollegabili alla deduzione extracontabile di cui al Quadro EC della dichiarazione dei redditi (v. articolo 109, comma 4, secondo periodo), protrattosi fino all'esercizio 2007, quali, ad esempio, gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali fiscalmente rilevanti anche in mancanza di una corrispondente imputazione di bilancio (perché tale imputazione o è mancata fin dall'origine o è venuta meno ex post).

Nella già citata relazione illustrativa al DL n. 185 del 2008 viene altresì evidenziato che i disallineamenti possono prodursi anche in vigenza della disposizione recata dall'articolo 83 in esame. In particolare vengono richiamati, a titolo esemplificativo, *“i disallineamenti derivanti da plus/minusvalutazioni degli strumenti finanziari rilevate a patrimonio netto, del fair value dei beni di investimento e dei derivati di copertura di cash flow, dei disallineamenti attinenti all'avviamento e ai beni immateriali a vita indefinita suscettivi li di ammortamento solo ai fini fiscali e quindi in via extracontabile, ecc.”*

La relazione a tal fine precisa che *“Per ovvii motivi logici, per quest'ultimo gruppo non è stato consentito alcun riallineamento. Per gli altri due gruppi sono stati, come detto, introdotti regimi di riallineamento differenziati, alla luce della diversa ragione delle divergenze stesse”*.

2. Le variazioni fiscali

Una volta rilevato il reddito o la perdita civilistica dell'esercizio, tenendo conto delle novità introdotte dalla Legge Finanziaria per il 2008 ampiamente commentate nel precedente paragrafo, entrano in gioco le disposizioni fiscali che aumenteranno ovvero diminuiranno il risultato di bilancio.

Si tratta, in sostanza, della concreta applicazione dei principi tributari al risultato di esercizio. L'invasione dei criteri tributari per la determinazione della rilevanza delle spese, degli oneri, dei ricavi, ecc, comportano una sostanziale variazione del risultato del conto economico.

La variazione in aumento è conseguente alla presenza di elementi positivi non inclusi in bilancio (ovvero inclusi in misura minore), mentre la variazione in diminuzione può essere conseguente a voci civilistiche positive che, ai fini fiscali, non sono da comprendere nel reddito di impresa ovvero a costi non computati in bilancio, ma ugualmente deducibili dal punto di vista fiscale.

Va rilevato che la determinazione del reddito in base al conto economico con conseguenti variazioni “fiscali”, si applica anche alle imprese minori nei cui riguardi trovano applicazione le diverse disposizioni contenute nell'articolo 66, al quale si rinvia per ogni ulteriore approfondimento.

L'espressione utilizzata dal legislatore, reddito "relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta", va interpretata nel senso che il reddito d'impresa concorre alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui si chiude l'esercizio; ciò in quanto, per le società di capitali, è possibile che l'atto costitutivo disponga che il periodo d'imposta coincida con un esercizio sociale, la cui durata può essere diversa dall'anno solare.

3. Attività che fruiscono di regimi di totale o parziale detassazione del reddito

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per il 2008), ha completato la rivisitazione avviata dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, e successive integrazioni e modificazioni, ridisegnando in modo sistematico le disposizioni del T.U.I.R. riguardanti rispettivamente l'imputazione delle perdite ai fini della determinazione del reddito complessivo, nonché i criteri da adottare ai fini del loro riporto (*v.* commenti agli articoli 8, 84, 109).

In riferimento alla disposizione in commento in questa sede, l'articolo 1, comma 33, lett. *f*), della Legge Finanziaria per il 2008, ha inserito un periodo del tutto nuovo nell'ambito dell'articolo 83, in base al quale le perdite assumono la medesima rilevanza che assumerebbero le attività, qualora queste ultime godano di un regime di parziale o totale detassazione del reddito.

Vale a dire, esemplificando, che se l'impresa gode dell'applicazione di una disposizione di favore, in base alla quale le attività concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%, anche le eventuali perdite dovranno essere imputate in compensazione dal reddito complessivo nella stessa misura del 50%. La *ratio* della presente disposizione appare palmare e coerente con il principio costituzionale della capacità contributiva.

Massimario

Prassi: 1. Determinazione del reddito complessivo - Ricavi e costi registrati nel libro giornale - Preventiva imputazione a conto economico 2. Determinazione del reddito di impresa - Principi generali alla luce dei principi contabili internazionali 3. Determinazione del reddito di impresa - Principi di derivazione 4. Operazione di cartolarizzazione - Principio contabile internazionale IAS 39 - Corretto trattamento fiscale da applicare al ripristino di crediti ceduti

Giurisprudenza: 5. Terreni strumentali per l'attività agricola 6. Ammortamento di beni concessi in locazione finanziaria 7. Deducibilità di componenti negativi di reddito

1. Determinazione del reddito complessivo - Ricavi e costi registrati nel libro giornale - Preventiva imputazione a conto economico - In conformità al principio di "derivazione" del reddito fiscale dall'utile di bilancio, contenuto nell'art. 83 del T.U.I.R., il reddito d'impresa è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti. In ordine alla determinazione dell'imponibile fiscale ed all'esigenza che i componenti di reddito risultino dal conto economico dell'esercizio di competenza, l'art. 109, comma 3, del T.U.I.R., precisa che "i ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico". Diversamente, il successivo comma 4 prevede che "le spese e gli altri componenti negativi non

sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza".

Il legislatore fiscale, pertanto, ha imposto la necessaria condizione della preventiva imputazione al conto economico esclusivamente in ordine alla deducibilità (*rectius*, rilevanza fiscale) dei componenti negativi di reddito, con la conseguenza che, in sede di accertamento, può, in via generale, attribuirsi al contribuente un maggiore reddito imponibile scaturente da componenti positivi non registrati nel conto economico e, al contempo, disconoscersi la deduzione di costi ed oneri parimenti non evidenziati nel conto economico (R. Ag.E. 14/01/08, n. 10/E).

2. Determinazione del reddito di impresa - Principi generali alla luce dei principi contabili internazionali - L'articolo 83 del T.U.I.R. prevede il c.d. "principio di derivazione" del reddito imponibile ai fini fiscali dal risultato del conto economico, rettificato in aumento o in diminuzione in base a specifiche norme di natura tributaria. Detto principio, che continua ad avere rilevanza anche a seguito dell'entrata in vigore dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, è stato opportunamente integrato per tener conto di quei componenti (positivi o negativi) che, per effetto dell'adozione degli stessi IAS/IFRS, non possono più essere imputati a conto economico, ma devono essere iscritti direttamente a patrimonio. (R. Ag.E. 12/10/07, n. 289/E)

3. Determinazione del reddito di impresa - Principi di derivazione - L'articolo 83 del T.U.I.R., nel fissare il "principio di derivazione" del reddito fiscale dal risultato civilistico, prevede, al contempo, la necessità che siano effettuate le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni del T.U.I.R.. In tal senso, quindi, devono essere interpretate anche le richiamate disposizioni dell'art. 109 del T.U.I.R.. (R. Ag.E. 09/08/07, n. 217/E).

4. Operazione di cartolarizzazione - Principio contabile internazionale IAS 39 - Corretto trattamento fiscale da applicare al ripristino di crediti ceduti - Dal tenore dell'articolo 83 del T.U.I.R. appare chiaro che il principio ispiratore per la determinazione del reddito d'esercizio imponibile ai fini fiscali è quello di derivazione dal risultato del conto economico, rettificato in aumento o in diminuzione in base a specifiche disposizioni di legge di natura tributaria. Detto principio mantiene inalterata la propria rilevanza anche a seguito dell'entrata in vigore dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, in quanto, al fine della determinazione del reddito d'esercizio, si deve tener conto anche di fatti gestionali che, per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali, non possono più essere imputati a Conto Economico ma devono essere iscritti direttamente a Patrimonio.

Tuttavia, come rilevato nella relazione di accompagnamento al citato D.Lgs. n. 38/2005, in considerazione del fatto che alcuni contribuenti IRES applicheranno i principi contabili internazionali ed altri, al contrario, continueranno ad applicare i principi contabili nazionali, la determinazione del reddito imponibile dovrà salvaguardare, nei limiti del possibile, "la neutralità dell'imposizione rispetto ai diversi criteri di redazione del bilancio d'esercizio".

Pertanto, accanto al predetto principio di derivazione assume rilevanza anche il principio di neutralità dell'imposizione.

Inoltre, come è noto, i principi contabili internazionali, tenendo conto della prevalenza della sostanza sulla forma, rappresentano gli eventi economici e finanziari in conformità alla loro realtà economica, piuttosto che alla loro forma legale.

Ed infatti, in applicazione a quest'ultimo postulato, per quel che concerne la fattispecie in oggetto, lo IAS 39 prevede che un'attività finanziaria può essere cancellata dal bilancio esclusivamente quando siano trasferiti tutti i rischi e benefici ad essa connessi (c.d. "*derecognition*"). Per-

tanto, visto che la tranche *junior* dei crediti ceduti è subordinata nel rimborso rispetto ad altri titoli, sostanzialmente permane, in capo alla società istante che ha ceduto i titoli, un mantenimento dei rischi connessi ai titoli ceduti che, di conseguenza, devono essere ripristinati in bilancio. (R.Ag. E. 16/05/07, n. 100/E)

5. Terreni strumentali per l'attività agricola - Non è imponibile ai fini applicativi dell'ILOR, ai sensi degli artt. 24 e 118, primo comma, lett. c) del D.P.R. n. 917 del 1986, ma solo a quelli applicativi del reddito d'impresa, ai sensi degli artt. 95 e 52 e ss. del cit. D.P.R. n. 917, in base al risultato netto del conto profitti e perdite, il reddito dominicale imputabile ai terreni destinati dall'impresa alla produzione di prodotti agricoli, in ragione del carattere strumentale dei fondi destinati all'esercizio dell'attività, ai sensi dell'art. 40, primo comma, del D.P.R. n. 917 del 1986. Infatti, l'art. 51 del cit. D.P.R. n. 917 comprende fra i redditi d'impresa anche quelli provenienti dai terreni, fatta eccezione degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa (Cass. Sez. Trib., 07/07/03, n. 10663).

6. Ammortamento di beni concessi in locazione finanziaria - Ai fini dell'IRPEG sui redditi d'impresa e con riguardo alla deducibilità delle quote di ammortamento per i beni concessi in locazione finanziaria, nel vigore del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, va considerato che la cessione dei cespiti si perfeziona non alla scadenza dei singoli contratti di leasing, ma successivamente quando, a seguito della dichiarazione espressa dal conduttore di voler diventare proprietario del bene, ovvero del suo silenzio (se, per concreta previsione contrattuale, eventualmente equivalente ad una nuova proposta contrattuale di acquisto) la società cedente procede alla conseguente accettazione che, nell'ambito della generale libertà contrattuale sancita dall'art. 1322 del codice civile, può essere espressa tramite la stipula dell'atto di vendita (notarile o meno, a seconda della natura del bene). Opera dunque correttamente la società che, nell'ambito di una locazione finanziaria e nella determinazione della competenza, considera che plusvalenze e minusvalenze traggano origine dal momento della effettiva cessione dei beni precedentemente concessi in leasing (Cass. Sez. Trib., 06/11/02, n. 15524).

7. Deducibilità di componenti negativi di reddito - In tema di determinazione del reddito d'impresa, la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, in presenza dei requisiti indicati nell'art. 75 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non è preclusa né dalla violazione degli obblighi di tenuta e conservazione delle scritture contabili, di cui all'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (risolvendosi tale violazione nell'impossibilità per l'imprenditore di giovare della prova documentale per dimostrare l'esistenza di un fatto a sé vantaggioso - laddove sia gravato del relativo onere -, ma non assumendo rilievo allorché il verificarsi di tale fatto non sia contestato), né dall'omessa o irregolare registrazione dei costi, atteso che il relativo obbligo, previsto dall'art. 75, comma sesto, del citato D.P.R. n. 917 del 1986 - la cui violazione precludeva la possibilità di provare l'esistenza di costi altrimenti deducibili -, è stato abrogato dall'art. 5 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, e tale nuova disciplina trova applicazione anche nei procedimenti pendenti (Cass. Sez. Trib., 11/07/02, n. 10090).