

**CIRCOLARE - AGENZIA ENTRATE - 13 giugno 2003, n. 33/E**

OGGETTO: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Sanatorie fiscali – Art. 8 e riduzione delle perdite fiscali.

A seguito di richieste di precisazioni pervenute dai contribuenti e dalle associazioni di categoria, si forniscono alcuni chiarimenti in ordine alle modalità di compilazione della dichiarazione integrativa semplice effettuata ai sensi dell'articolo 8 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, nell'ipotesi di riduzione di perdite fiscali.

## **1 Modalità di integrazione in caso di riduzione della perdita**

### *1.1 Integrazione dei periodi d'imposta chiusi in perdita*

Com'è noto, i contribuenti possono presentare la dichiarazione integrativa di cui all'art. 8 anche per ridurre la perdita d'impresa che risulta dalla dichiarazione originaria. Tale modalità d'integrazione non genera un maggior imponibile e una maggior imposta da evidenziare nella sezione "Redditi", nel riquadro relativo alle imposte dirette in corrispondenza del periodo d'imposta in cui la perdita si è generata. La differenza tra la perdita originariamente dichiarata e quella che residua per effetto della riduzione deve essere indicata solo nella sezione "Dati e notizie", riquadro "Minori perdite", della stessa dichiarazione integrativa. In questa ipotesi trova applicazione la franchigia di cui al comma 6 dell'articolo 8 e si disapplica l'art. 10 che dispone la proroga dei termini per l'accertamento. Per la determinazione della franchigia occorre far riferimento alla differenza, costituita dal maggior imponibile che ha comportato la riduzione della perdita originariamente dichiarata.

Si ipotizzi, ad esempio, un contribuente che relativamente al periodo d'imposta 1998 intenda ridurre ad 800 la perdita di 1000 originariamente dichiarata. In tal caso il contribuente dovrà presentare la dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta 1998 indicando nella sezione "Dati e notizie" (rigo A56 "Minori perdite") la somma delle minori perdite ai fini delle imposte dirette, cioè 200, senza alcuna indicazione nella sezione "Redditi" in termini di maggior imponibile e maggiore imposta IRPEF/IRPEG; qualora non intenda integrare gli imponibili relativi ai tributi diversi dall'IRPEF o IRPEG il contribuente può limitarsi ad indicare 300 nel rigo A53 ("Importo da versare") per soddisfare la condizione di validità della dichiarazione ai sensi dell'articolo 8, comma 3, della legge n. 289 del 2002.

L'ufficio sarà legittimato ad emanare l'accertamento per il periodo d'imposta 1998 solo se la perdita accertabile è inferiore a 600. Ovviamente il recupero della maggiore imposta, con le sanzioni e gli interessi, sarà effettuato

con un ulteriore accertamento nel periodo d'imposta in cui il contribuente ha utilizzato la perdita.

Il riconoscimento della franchigia in caso di riduzione di perdite d'impresa in contabilità ordinaria ai fini delle imposte sui redditi trova la sua giustificazione nel fatto che questo tipo di integrazione determina l'emersione di un maggior imponibile e di una maggiore imposta, pari alla minore perdita, nel periodo d'imposta in cui la perdita stessa viene utilizzata.

La riduzione della perdita, non comportando, invece, ai fini dell'ILOR o dell'IRAP, l'emersione di un maggior imponibile né nei periodi d'imposta interessati dalla riduzione, né nei periodi d'imposta successivi, non produce alcun effetto relativamente a tali tributi né ai fini della franchigia di cui al comma 6 dell'articolo 8 né ai fini della disapplicazione dell'articolo 10.

Il contribuente che intende però ottenere tali benefici ai fini dell'ILOR o dell'IRAP deve indicare nella dichiarazione integrativa un maggior imponibile positivo che costituisce la base di riferimento per la determinazione della franchigia.

Pertanto, in presenza di un'eccedenza dei componenti negativi rispetto a quelli positivi pari a 1000, se il contribuente in sede di dichiarazione integrativa evidenzia un maggior imponibile pari a 10 euro, gli spetta una franchigia d'importo pari a 20. L'Ufficio può, quindi, procedere ad accertamento solo se il maggior reddito accertabile sia superiore a 1020.

### *1.2 Effetti della riduzione della perdita originaria sulle integrazioni dei periodi d'imposta successivi*

Il contribuente deve tenere conto della riduzione della perdita d'impresa evidenziata nella dichiarazione integrativa sia nei periodi d'imposta successivi, condonabili, sia in quelli successivi all'ultimo condonabile con le modalità indicate nei successivi esempi.

#### **Esempio 1**

Un contribuente relativamente al periodo d'imposta 1998 intende ridurre ad 800 la perdita di 1000, evidenziata nella dichiarazione originaria. Tale perdita

è stata interamente utilizzata in compensazione nel periodo d'imposta 1999. Nel caso in esame il contribuente dovrà presentare la dichiarazione integrativa sia per il periodo d'imposta 1998 che per il 1999.

Per il periodo d'imposta 1998 dovrà indicare nella sezione "Dati e notizie" (rigo A56) la somma delle minori perdite ai fini delle imposte dirette e cioè 200 senza alcuna indicazione nella sezione "Redditi" in termini di maggior imponibile e di maggiore imposta. Per il periodo d'imposta 1999 dovrà evidenziare nel rigo A58 ai fini delle imposte dirette un maggior imponibile di 200 con le conseguenti maggiori imposte, in quanto la perdita utilizzabile in compensazione non è più sufficiente a coprire integralmente il reddito complessivo dichiarato nel periodo.

#### Esempio 2

Un contribuente relativamente al periodo d'imposta 1998 intende ridurre ad 800 la perdita di 1000, evidenziata nella dichiarazione originaria. Tale perdita è stata utilizzata nel periodo d'imposta 1999 per un importo pari a 300 al fine di compensare interamente il reddito complessivo del periodo, mentre non è stata utilizzata nei periodi d'imposta 2000 e 2001. Nel caso in esame, il contribuente non dovrà presentare la dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta 1999 a causa della integrazione effettuata nel periodo d'imposta precedente considerato che la perdita originariamente utilizzata non è stata interessata dalla riduzione. Poiché gli effetti della riduzione non si producono neanche nei periodi d'imposta 2000 e 2001 non dovranno essere effettuate integrazioni per tali annualità. Gli effetti della riduzione si producono, invece, nei periodi d'imposta successivi al 2001, ultimo condonabile, in quanto la perdita disponibile non è più di 700 (1000 perdita originaria – 300 utilizzo in compensazione 1999), ma di 500 (1000 perdita originaria – 300 utilizzo in compensazione 1999 – 200 riduzione effettuata nel 1998).

### **2 Modalità d'integrazione di periodi d'imposta in caso di perdite disponibili, riportate da periodi d'imposta precedenti**

Il contribuente che intenda integrare il reddito imponibile di un periodo d'imposta ai sensi dell'art. 8 deve evidenziare il maggior imponibile nella dichiarazione integrativa senza tener conto della perdita del periodo d'imposta precedente. Non si applicano, infatti, in sede di dichiarazione integrativa le disposizioni dell'art. 102 del TUIR, che impongono di utilizzare la perdita d'esercizio in diminuzione del reddito nel primo esercizio successivo a quello di formazione per l'intero importo che trova capienza. In sede di integrazione del reddito di un periodo d'imposta la perdita del periodo precedente potrebbe infatti essere già stata legittimamente utilizzata in compensazione, in tutto o in parte.

Si riporta di seguito un esempio.

### Esempio 3

Un contribuente nel periodo d'imposta 1999 intende integrare il reddito complessivo ai fini delle imposte sui redditi per un importo pari a 200. La situazione che emerge dalle dichiarazioni originariamente presentate è la seguente:

- periodo d'imposta 1998 chiuso con una perdita di 1000;
- periodo d'imposta 1999 chiuso con un reddito complessivo imponibile pari a zero per effetto dell'utilizzo in compensazione per un importo pari a 300 della perdita del periodo d'imposta precedente;
- periodi d'imposta 2000 e 2001 chiusi a zero per effetto dell'utilizzo in compensazione della perdita del 1998, rispettivamente per 100 e 300.

Nella dichiarazione integrativa relativa al 1999 il contribuente dovrà indicare nella sezione "Redditi", nel riquadro relativo alle imposte dirette, il maggior imponibile pari a 200 e la corrispondente maggiore imposta, senza utilizzare in compensazione la perdita dei periodi d'imposta precedenti. Tale importo rileverà anche ai fini della determinazione della franchigia di cui al comma 6 dell'art. 8 ai fini delle imposte sui redditi. Nella sezione "Dati e notizie" nel riquadro "minori perdite" non deve essere indicato alcun importo in quanto tale riquadro deve essere utilizzato solo per la riduzione delle perdite del periodo d'imposta in cui le stesse si sono generate. Ne consegue che la perdita

disponibile per i periodi d'imposta successivi all'ultimo condonabile sarà pari a 300 per effetto dell'originario utilizzo nei periodi d'imposta 1999 (300), 2000 e 2001 (400).

I contribuenti che hanno già presentato la dichiarazione integrativa semplice possono adeguarsi alle indicazioni contenute nella presente circolare con una nuova dichiarazione integrativa che sostituisce la prima, considerato che i termini di presentazione sono ancora aperti.

I contribuenti che hanno presentato la dichiarazione integrativa in forma riservata, i cui termini di presentazione sono scaduti, dovranno, invece, predisporre un prospetto esplicativo al fine di rendere coerenti i dati evidenziati nella dichiarazione riservata con le indicazioni fornite in questa circolare. Tale prospetto dovrà essere esibito insieme alla dichiarazione riservata su richiesta dell'Amministrazione finanziaria in sede di eventuale controllo.