

Riporto delle perdite in caso di cessazione o cambiamento di attività imprenditoriale e carry-back a Turgovia delle perdite fiscali

Analisi dal punto di vista del diritto fiscale svizzero e breve presentazione di una particolarità turgoviese



Michel Morelato

Avvocato, LL.M., esperto fiscale dipl.
Senior Associate, Studio legale Bär & Karrer SA, Lugano

L'autore ringrazia l'avvocato Paolo Bottini per la rilettura critica e i suggerimenti.

La possibilità di riportare le perdite in caso di cessazione oppure di cambiamento dell'attività imprenditoriale configura un aspetto di natura fiscale che l'imprenditore dovrebbe conoscere e valutare con dovuto anticipo, soprattutto ora che è confrontato con la crisi economica dovuta alla pandemia da Covid-19. Scopo del presente contributo è quello in primo luogo di descrivere l'applicazione dello strumento del riporto delle perdite fiscali (imposte dirette sul reddito e sull'utile) nei casi di cessazione o cambiamento dell'attività imprenditoriale. Il tema verrà affrontato sia dal punto di vista delle persone fisiche che delle persone giuridiche. In secondo luogo, verrà presentata la norma turgoviese che permette di riportare le perdite fiscali generate in un periodo fiscale sull'utile del periodo fiscale precedente.

I. Introduzione	522
II. Il riporto delle perdite fiscali	523
A. Le persone fisiche	523
1. I principi generali	523
2. La cessazione dell'attività imprenditoriale	523
3. Il cambiamento dell'attività imprenditoriale	524
a) Principio	524
b) Il caso particolare delle ristrutturazioni aziendali	524
B. Le persone giuridiche	525
1. I principi generali	525
2. La cessazione dell'attività imprenditoriale	526
3. Il cambiamento dell'attività imprenditoriale	526
4. Il cambiamento o la cessazione dell'attività imprenditoriale: ristrutturazioni	527
a) I principi generali	527
b) La giurisprudenza del TF	527
1. La sentenza TF n. 2C_351/2011	527
2. La sentenza TF n. 2C_85/2012	527
3. La sentenza TF n. 2C_1088/2014	528
4. La sentenza TF n. 2C_731/2019	528
III. Il carry-back delle perdite fiscali previsto dal Canton Turgovia	529
A. Introduzione	529
B. La norma turgoviese	529
IV. Conclusioni	530

I. Introduzione

Il diritto fiscale svizzero prevede per le persone fisiche che esercitano un'attività imprenditoriale e per le persone giuridiche la possibilità, a determinate condizioni, di compensare le perdite generate dall'attività imprenditoriale di periodi fiscali precedenti con l'utile generato in uno specifico periodo fiscale. Per comprendere la funzione di tale meccanismo è in primo luogo necessario contestualizzarlo nel quadro dei principi normativi del diritto fiscale svizzero.

Dal principio costituzionale dell'imposizione secondo la capacità economica (art. 127 cpv. 2 della Costituzione federale [Cost.]) deriva il cd. principio del *Totalgewinn*, secondo il quale l'imposizione dell'utile delle imprese deve portare sull'utile realizzato durante tutta la durata dell'attività economica^[1]. Tuttavia, in particolare per ragioni di fabbisogno finanziario e di tecnica fiscale, lo Stato preleva le imposte dirette su base annuale: trattasi del cd. principio della periodicità^[2].

Il prelievo delle imposte su base annuale può creare distorsioni al principio del *Totalgewinn*: se un'impresa realizza una perdita di 50 nel periodo X e un utile di 200 nel periodo X+1, essa non verrà tassata nel periodo X, mentre verrà tassata sull'utile di 200 nel periodo X+1. Tale imposizione avverrà nonostante nell'arco dei due periodi l'impresa abbia realizzato un utile di soli 150.

Lo strumento del riporto delle perdite, con l'intento di mitigare tale distorsione, allenta il principio della periodicità consentendo di compensare perdite realizzate durante un periodo fiscale con redditi o utili realizzati negli anni seguenti^[3].

^[1] MARKUS REICH/MARINA ZÜGER/PHILIPP BETSCHART, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (a cura di), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3^a ed., Basilea 2017, N 1 ad art. 31 LIFD; ANDREAS HELBING/MICHAEL FELBER, in: Zweifel/Beusch (nota 1), N 4 ad art. 67 LIFD.

^[2] MARKUS REICH/MARINA ZÜGER/PHILIPP BETSCHART, in: Zweifel/Beusch (nota 1), N 1 ad art. 31 LIFD; HELBING/FELBER (nota 1), N 3 ad art. 67 LIFD.

^[3] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 2 ad art. 31 LIFD; HELBING/FELBER (nota 1), N 3 ad art. 67 LIFD.

Come vedremo, la correzione non è tuttavia che parziale a causa dei limiti che il legislatore ha posto a tale strumento e, in determinati casi, dell'interpretazione restrittiva della normativa da parte del Tribunale federale (TF)[4].

Scopo del presente contributo è quello in primo luogo di descrivere l'applicazione dello strumento del riporto delle perdite fiscali (imposte dirette sul reddito e sull'utile[5]) nei casi di cessazione o cambiamento dell'attività imprenditoriale. Il tema verrà affrontato sia dal punto di vista delle persone fisiche (cap. II.A.) che delle persone giuridiche (cap. II.B.), in ambedue i casi preceduto da una breve introduzione sui principi generali più importanti. In secondo luogo, verrà presentata la norma turgoviese che permette di riportare le perdite fiscali generate in un periodo fiscale sull'utile del periodo fiscale precedente (cap. III.). Infine, verranno tratte le opportune conclusioni (cap. IV.).

II. Il riporto delle perdite fiscali

A. Le persone fisiche

1. I principi generali

In base all'art. 31 cpv. 1 della Legge federale sull'imposta federale diretta (LIFD; RS 642.11), le perdite dei sette esercizi precedenti il periodo fiscale (art. 40) possono essere dedotte, a condizione che non se ne sia potuto tener conto al momento del calcolo del reddito imponibile di tali anni.

Per poter essere utilizzate fiscalmente, le perdite devono derivare da un'attività lucrativa indipendente del contribuente[6]. Altre perdite, ad es. realizzate sulla cessione di beni appartenenti alla sostanza privata, non possono essere riportate[7]. Le perdite riportate possono essere compensate non solo con i redditi generati dall'attività imprenditoriale nei successivi periodi fiscali, ma anche con il reddito imponibile totale del contribuente e delle persone che sono tassate insieme a lui in base all'art. 9 LIFD, ovvero il coniuge e i figli sotto autorità parentale[8].

In base all'art. 31 cpv. 1 LIFD, la persona fisica che realizza un reddito positivo in un determinato periodo fiscale può compensare le perdite generate attraverso la sua attività imprenditoriale esercitata nei sette esercizi precedenti il periodo fiscale[9] in questione. Ad es., se il contribuente rea-

lizza un reddito positivo nel periodo fiscale X, potrà poi portare in compensazione eventuali perdite realizzate fino all'esercizio chiuso nel periodo fiscale X-7 (art. 41 cpv. 2 LIFD)[10].

La compensazione delle perdite si applica al reddito netto imponibile, quindi dopo aver apportato tutte le deduzioni relative ad un determinato periodo fiscale (costi di conseguimento del reddito, deduzioni generali, deduzioni sociali)[11]. Inoltre, le perdite devono essere ancora disponibili, ovvero non devono essere già state compensate con i redditi del periodo fiscale nel quale sono state generate o di periodi fiscali successivi[12].

Il computo delle perdite riportate avviene in linea di principio d'ufficio[13], tuttavia il contribuente ha l'onere di farlo valere immediatamente, se necessario nella procedura di reclamo o ricorso[14]. Ciò impedisce al contribuente di scegliere il momento nel quale far valere il riporto delle perdite[15]. Di fatti, in base alla giurisprudenza del TF, se perdite pregresse avrebbero potuto essere utilizzate in periodi fiscali precedenti, ma ciò non è stato fatto, non è più possibile far valere le perdite erroneamente non utilizzate in un periodo posteriore[16].

Se una decisione di tassazione viene emessa con reddito pari a zero, tale decisione non si esprime in maniera vincolante sull'ammontare di eventuali perdite riportate non ancora utilizzate, perché la decisione di tassazione cresce in giudicato unicamente per quanto riguarda il suo dispositivo, ovvero sul fatto che in tale periodo fiscale il reddito imponibile era nullo[17]. L'autorità fiscale potrà, dunque, esprimersi sulla congruità delle perdite non ancora utilizzate quando (e se) le stesse verranno portate in compensazione di utili futuri.

Infine, è importante osservare che se una tassazione (anche emessa d'ufficio) cresce in giudicato con un reddito positivo, eventuali perdite precedenti sono considerate compensate in quanto si considera che se ne sia tenuto conto nella determinazione del reddito imponibile[18].

2. La cessazione dell'attività imprenditoriale

L'esercizio di un'attività imprenditoriale può cessare per volontà dell'imprenditore. Prendiamo il caso in cui una

[4] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 2 ad art. 31 LIFD.

[5] Il presente contributo si focalizza unicamente sulle imposte dirette sul reddito e sull'utile federali. Non verranno trattate le normative cantonali (armonizzate con la normativa federale dagli artt. 10 cpv. 2 e 25 cpv. 2 della Legge federale sull'armonizzazione delle imposte dirette dei Cantoni e dei Comuni [LAID; RS 642.14]; vi sono tuttavia particolarità cantonali che rendono necessaria, in un caso pratico, anche l'analisi dettagliata di normativa e giurisprudenza cantonali). Non verrà inoltre trattata l'imposta (cantonale) sugli utili immobiliari, così come altre imposte.

[6] Sentenza TF n. 2C_33/2009 consid. 2.1; REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 8 ad art. 31 LAID; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3ª ed., Berna 2016, N 3 ad art. 31 LIFD.

[7] RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 3 ad art. 31 LIFD.

[8] Sentenza TF n. 2C_33/2009 consid. 2.1; REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 8 ad art. 31 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 3 ad art. 31 LIFD.

[9] Per le persone fisiche il periodo fiscale corrisponde all'anno civile (art. 40 cpv. 1 LIFD).

[10] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 9 ad art. 31 LIFD.

[11] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 10 ad art. 31 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 4 ad art. 3 LIFD.

[12] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 10 ad art. 31 LIFD.

[13] L'autorità fiscale è tenuta a dedurre le perdite riportate se ne è, rispettivamente se ne viene, a conoscenza.

[14] Sentenza TF n. 2C_1278/2012 del 14 ottobre 2013 consid. 3.1.

[15] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 13 ad art. 31 LIFD; MARKUS REICH, Steuerrecht, 3ª ed., Zurigo 2020, N 158 ad § 15.

[16] Sentenza TF n. 2C_696/2013 del 29 aprile 2014 consid. 3.1; REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 13 ad art. 31 LIFD.

[17] Sentenza TF n. 2C_220/2009 del 10 agosto 2009 consid. 8.1; REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 14 ad art. 31 LIFD. Resta di principio riservata a mio avviso la protezione della buona fede del contribuente in caso di conferma data dall'autorità fiscale laddove il contribuente abbia un interesse specifico a ricevere una tale conferma (HELBING/FELBER [nota 1], N 15-16 ad art. 67 LIFD).

[18] Sentenza TF n. 2C_696/2013 del 29 aprile 2014 consid. 3.2 e le sentenze ivi menzionate; REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 15 ad art. 31 LIFD.

persona fisica che svolge un'attività lucrativa indipendente (ad es. tramite la propria impresa individuale o quale socio di una società di persone) cessa la propria attività lucrativa, liquidandola. In tal caso, il reddito generato dall'attività lucrativa indipendente nell'ultimo esercizio di attività (incluso il reddito o gli utili in capitale derivanti dalla liquidazione e scioglimento delle riserve occulte nel caso di trasferimento di beni dal patrimonio commerciale al patrimonio privato) è incluso nel reddito del periodo fiscale nel quale tale esercizio si è chiuso (artt. 40 e 41 LIFD)[19]. D'altra parte, un'eventuale perdita generata dall'attività nell'anno di chiusura potrà essere dedotta anche dagli "altri redditi" (art. 25 LIFD)[20].

Le perdite riportate generate nei sette periodi fiscali precedenti il periodo nel quale viene cessata e liquidata l'attività imprenditoriale, e che non sono ancora state utilizzate, potranno essere dedotte dal reddito nell'anno di cessazione (art. 31 LIFD)[21]. Ricordiamo che in caso di cessazione definitiva dell'attività lucrativa indipendente dopo il compimento dei 55 anni o per invalidità, il contribuente può avvalersi dell'art. 37b LIFD in base al quale le riserve occulte realizzate nel corso degli ultimi due esercizi sono sommate e imposte separatamente dagli altri redditi ad un'aliquota privilegiata. In tal caso però, le perdite riportate di esercizi precedenti e le perdite del periodo fiscale in corso vengono, in prima, battuta dedotte dal reddito che non beneficia dell'art. 37b LIFD e solo, in seconda battuta, con il reddito che ne beneficia (art. 9 lett. d dell'Ordinanza concernente l'imposizione degli utili di liquidazione in caso di cessazione definitiva dell'attività lucrativa indipendente [OULiq; RS 642.114]).

Eventuali perdite riportate ancora disponibili dopo il periodo fiscale nel quale si è cessata l'attività possono, invece, andare perse: difatti, secondo il TF, un riporto delle perdite fiscali è possibile fintantoché il contribuente esercita un'attività lucrativa indipendente[22]. Conseguentemente, il contribuente che cessa la sua attività imprenditoriale non potrà più portare in deduzione eventuali perdite riportate ancora disponibili a partire dal periodo fiscale successivo a quello nel quale ha cessato l'attività (inteso come il periodo nel quale ha avuto luogo l'ultima operazione di liquidazione)[23].

L'attività imprenditoriale svolta da una persona fisica può cessare anche a causa del decesso dell'imprenditore. In un tal caso è possibile che un'altra persona fisica, ad es. un erede del *de cuius*, riprenda l'attività, continuandola. Secondo il TF il riporto delle perdite è, in linea di principio, legato alla persona

del contribuente e non all'azienda[24]. Pertanto, in un tal caso il riporto delle perdite ancora non utilizzate dopo l'ultima tassazione del contribuente deceduto non passa all'erede che continua l'attività lucrativa indipendente che ha generato tali perdite[25].

3. Il cambiamento dell'attività imprenditoriale

a) Principio

Nel caso in cui un imprenditore decida di cambiare attività imprenditoriale, si pone la questione del destino di eventuali perdite riportate generate con l'attività lucrativa indipendente che viene cessata o modificata e ancora disponibili al momento della cessazione.

L'imprenditore può decidere di cambiare attività cessando l'attività lucrativa indipendente che sta svolgendo e cominciando una nuova attività imprenditoriale. In tal caso, dal momento che l'imprenditore continua ad esercitare un'attività lucrativa indipendente, egli può continuare a dedurre le perdite riportate generate con la precedente attività indipendente[26]. Per poter continuare a beneficiare delle perdite riportate generate con la precedente attività non è necessario che vi sia una continuità con una specifica attività indipendente o che vi sia una relazione tra l'attività cessata e la nuova attività intrapresa, bensì è sufficiente che lo stesso contribuente intraprenda o continui un'attività lucrativa indipendente, anche di minore entità[27]. In linea di principio, la nuova attività deve cominciare nel periodo fiscale nel quale termina la precedente attività o – al più tardi – nel seguente periodo fiscale[28]. Il riporto delle perdite non è, invece, possibile se la nuova attività è avviata due periodi fiscali dopo il periodo di cessazione della precedente e se, in mezzo alle due attività, vi è un periodo fiscale tassato con un reddito positivo[29].

b) Il caso particolare delle ristrutturazioni aziendali

L'attività imprenditoriale può subire un cambiamento attraverso una ristrutturazione aziendale. Anche in tal caso ci si pone la questione del destino di eventuali perdite riportate generate dall'attività che viene cessata e/o modificata attraverso tale ristrutturazione.

La ristrutturazione può riguardare il trasferimento da parte di un'impresa di persone (impresa individuale, società di persone) di beni ad un'altra impresa di persone. Tale trasferimento può a determinate condizioni – non oggetto del presente contributo – essere effettuato in neutralità fiscale (art. 19 cpv. 1 lett. a LIFD). Un esempio di tale ristrutturazione potrebbe essere la fusione di due società in nome collettivo, detenute da soci diversi, in un'unica società in nome collettivo:

[19] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 15a ad art. 31 LIFD; PETER MÜLLER/SUSANNE SCHREIBER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Riedweg/Stefan Oesterheld (a cura di), Umstrukturierungen, Basilea 2015, N 100 ad § 2.

[20] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 15a ad art. 31 LIFD.

[21] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 15a ad art. 31 LIFD (in determinati Cantoni è possibile che l'autorità fiscale riduca proporzionalmente le perdite riportate utilizzabili nel caso, ad es., di fallimento, per il motivo che il contribuente non ha sopportato interamente tali perdite, bensì le stesse sono state economicamente sopportate da creditori).

[22] Sentenza TF n. 2C_33/2009 del 27 novembre 2009 consid. 3.3.

[23] Sentenza TF n. 2C_33/2009 del 27 novembre 2009 consid. 3.3 s.

[24] DTF 144 II 352 consid. 4.4.

[25] DTF 144 II 352 consid. 4.5 ss.

[26] Sentenza TF n. 2C_33/2009 del 27 novembre 2009 consid. 3.4.

[27] Sentenze TF n. 2C_33/2009 del 27 novembre 2009 consid. 3.4; n. 2C_101/2008 del 18 giugno 2008 consid. 3.2; n. 2C_567/2012 del 15 marzo 2013 consid. 6.2.

[28] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 15c ad art. 31 LIFD.

[29] Reich/Züger/Betschart (nota 2), N 15c ad art. 31 LIFD.

Figura 1: Esempio di una fusione di due società in nome collettivo (SNC), detenute da soci diversi, in un'unica società in nome collettivo (SNC)



In un tal caso, in base alla prassi dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC), le perdite riportate restano legate soggettivamente con il contribuente che ne disponeva prima della ristrutturazione, anche se viene trasferito un esercizio o un ramo d'azienda[30]. Assumendo, nel nostro esempio raffigurato sopra, che la società in nome collettivo AB abbia generato perdite negli ultimi anni e disponga di perdite riportate fiscali al momento della fusione, dal momento che A e B esercitano anche dopo la fusione un'attività lucrativa indipendente, essi potranno compensare anche dopo la fusione le perdite riportate dei periodi precedenti, non ancora compensate, con i loro redditi (ivi compresi i redditi derivanti dalla loro quota nella SNC ABCD). Per contro, C e D, nonostante la fusione, non potranno beneficiare delle perdite riportate di A e B.

Lo stesso principio risulta applicabile se un socio di una società di persone esce, tramite ristrutturazione, da tale società per continuare la sua attività indipendente, ad es. nel caso di una scissione di un ramo d'azienda da una SNC a un'impresa individuale: in un tal caso, il socio uscente potrà, dopo l'uscita, compensare la sua quota di perdite riportate fiscali generate dall'attività della società in nome collettivo con i suoi futuri redditi[31].

La ristrutturazione può riguardare anche il trasferimento di un esercizio o di un ramo di attività di un'impresa di persone ad una persona giuridica (il caso classico è la trasformazione di un'impresa di persone in persona giuridica). Anche tale trasferimento può, a determinate condizioni, essere effettuato in neutralità fiscale (art. 19 cpv. 1 lett. b LIFD). In un tal caso, in base alla prassi dell'AFC, le perdite riportate fiscali della società di persone trasferente (in capo ai soci) vengono trasferite alla persona giuridica assuntrice e potranno essere portate dalla stessa in compensazione di eventuali utili futuri[32]. Trattasi di un'eccezione al principio che vede le perdite riportate legate al soggetto giuridico in capo al quale sono state generate[33]. Si osserva inoltre che nel caso di violazione del termine di attesa (art. 19 cpv. 2 LIFD), le perdite riportate vengono ridotte dell'importo soggetto a recupero di imposta[34].

È importante ricordare che i principi descritti sopra si applicano su riserva di un eventuale abuso di diritto. In particolare,

se l'attività di un'impresa di persone redditizia è trasferita a una persona giuridica deficitaria e inattiva (e che dispone di perdite riportate), l'utilizzo di tali perdite viene di norma contestato dall'autorità fiscale se le condizioni dell'evasione fiscale sono date[35].

Infine, per completezza si noti che nel caso di trasformazione di una persona giuridica in una società di persone, in base alla prassi dell'AFC le persone fisiche socie dell'impresa di persone assuntrice potranno far valere la deduzione di eventuali perdite riportate della persona giuridica trasferente, che non sono ancora state compensate fiscalmente, sui loro eventuali redditi futuri[36].

B. Le persone giuridiche

1. I principi generali

In base all'art. 67 cpv. 1 LIFD, dall'utile netto del periodo fiscale possono essere dedotte le perdite di sette esercizi precedenti il periodo fiscale (art. 79 LIFD), in quanto non se ne sia potuto tenere conto per il calcolo dell'utile netto imponibile di quegli anni.

Il riporto delle perdite consiste nel compensare perdite generate in periodi fiscali precedenti (e non ancora portate in compensazione) con gli utili generati in un periodo fiscale[37]. Il riporto delle perdite è limitato ai sette periodi fiscali successivi al periodo fiscale (ovvero l'esercizio commerciale [art. 79 cpv. 2 LIFD]) nel quale sono state generate e lo stesso avviene in base all'ordine di anzianità di tali perdite[38]. Il computo delle perdite è, pertanto, legato alla nozione di periodo fiscale che per le persone giuridiche corrisponde all'esercizio commerciale: nel caso eccezionale di esercizi commerciali più lunghi o più corti di dodici mesi non è dunque necessario, secondo la dottrina più autorevole, ricalcolare il risultato sui dodici mesi[39].

Il concetto di perdite ai sensi dell'art. 67 cpv. 1 LIFD deve essere inteso quale perdita riconosciuta fiscalmente, ovvero le perdite determinate in base alle regole fiscali di determinazione del risultato di una società, le quali possono portare a dover correggere il risultato del conto economico commerciale[40].

Per quanto riguarda il fatto che il computo delle perdite riportate avviene d'ufficio e la crescita in giudicato di decisioni di tassazione in periodi nei quali vi sono perdite (riportate), si

[30] AFC, Circolare n. 5 del 1° giugno 2004, par. 3.1.2.3.

[31] MÜLLER/SCHREIBER (nota 19), N 16 ad § 2.

[32] AFC, Circolare n. 5 del 1° giugno 2004, par. 3.2.3.3.

[33] REICH/ZÜGER/BETSCHART (nota 2), N 15 ad art. 31 LIFD.

[34] MÜLLER/SCHREIBER (nota 19), N 271 ad § 2.

[35] Cfr. ad es. la sentenza TF n. 2C_1027/2011 del 14 giugno 2012 consid. 4. Il tema verrà approfondito nel cap. II.B.4.b.

[36] AFC, Circolare n. 5 del 1° giugno 2004, par. 4.2.6.2.2.

[37] HELBING/FELBER (nota 1), N 6 ad art. 67 LIFD.

[38] ROBERT DANON, Commentaire Romand – Impôt fédéral direct, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin (a cura di), 2ª ed., Basilea 2017, N 8 ad art. 67 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 2 ad art. 67 LIFD; HELBING/FELBER (nota 1), N 8 ad art. 67 LIFD.

[39] HELBING/FELBER (nota 1), N 12 ad art. 67 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 3 ad art. 67 LIFD.

[40] HELBING/FELBER (nota 1), N 13 ad art. 67 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 3 ad art. 67 LIFD.

rinvia a quanto indicato per le persone fisiche[41], applicabile in linea di principio anche alle persone giuridiche[42].

2. La cessazione dell'attività imprenditoriale

Un'attività imprenditoriale svolta tramite una persona giuridica può essere cessata tramite la liquidazione ordinaria della società. In un tal caso, eventuali perdite riportate disponibili possono essere portate in deduzione fino all'ultimo esercizio e compensate, dunque, anche con eventuali utili derivanti dallo scioglimento di riserve occulte (artt. 54 cpv. 2 LIFD e 80 cpv. 2 LIFD).

È inoltre possibile che l'imprenditore, che esercita la sua attività tramite una persona giuridica, decida di cessare di fatto tale attività, liquidando gli attivi e saldando i debiti della società senza, tuttavia, intraprendere una formale procedura di liquidazione e cedendo, infine, (almeno) la maggioranza delle azioni della società, che ormai è di fatto economicamente liquidata, ad un terzo che la utilizza per cominciare la sua nuova attività. Trattasi del caso della cessione di un cd. mantello giuridico.

Una società è considerata economicamente liquidata anche se, lato attivo del bilancio, detiene ancora alcuni beni, prevalentemente però averi bancari, titoli quotati o altri beni facilmente realizzabili[43]. È importante però che tale società non eserciti più un'attività: secondo il TF fintanto che la società esercita un'attività commerciale, anche minima, la qualifica quale mantello giuridico è esclusa[44].

Dopo la cessione di un mantello giuridico è usuale che il nuovo azionista modifichi lo scopo e la ragione sociale della società ed elegga un nuovo consiglio di amministrazione[45]. Ai fini della qualifica quale cessione di un mantello giuridico è di principio irrilevante se la cessione avviene in una o più transazioni, anche scaglionate nel tempo, sempreché la transazione appaia economicamente come una sola[46]. Inoltre, non rileva se le azioni vengono acquistate da un terzo oppure da un azionista minoritario[47]. Infine, è importante rilevare che una transazione qualifica quale cessione di mantello giuridico anche se il trasferimento avviene tra due società appartenenti al medesimo gruppo[48]. Tale situazione è frequente in quanto nei casi dove si rende necessaria all'interno di un gruppo la costituzione di una nuova società è usuale verificare, prima di procedere con la costituzione, se vi è nel gruppo una società non utilizzata (cd. società dormiente) che può essere "riciclata" a tal fine.

A livello di imposte dirette in capo alla persona giuridica[49], la cessione di un mantello giuridico viene trattata alla stessa stregua di una liquidazione con successiva nuova costituzione: eventuali perdite riportate della società possono essere utilizzate in compensazione di utili generati dalla stessa fino al momento della cessione delle sue azioni al nuovo azionista (ivi inclusi dunque gli utili generati durante la liquidazione di fatto)[50]. Per contro, gli utili generati dopo la cessione delle azioni non possono essere compensati con le perdite pregresse ancora disponibili[51].

3. Il cambiamento dell'attività imprenditoriale

È possibile che un imprenditore decida di cessare l'attività svolta tramite una società da lui detenuta, liquidando di fatto tale società senza poi cederla, e di cominciare una nuova attività tramite la stessa società. Trattasi della cd. riattivazione di un mantello giuridico.

A tal proposito, il TF si è trovato confrontato al seguente caso: la B SA ha conseguito perdite importanti a causa di ammortamenti su partecipazioni ed è inattiva da tre anni. La C SA ha un'attività di incasso crediti e un'attività di credito (carte di credito). Il gruppo decide di separarsi dall'attività di credito ed effettua, dunque, due operazioni: (i) l'attività di incasso viene trasferita dalla C SA alla B SA a valore contabile (fiscale); (ii) le azioni della C SA vengono in seguito cedute a un terzo. Dopo la cessione, la B SA fa valere le perdite riportate generate dalla sua precedente attività in deduzione degli utili generati dall'attività di incasso svolta dopo aver ripreso la stessa da C SA.

Figura 2: Fattispecie affrontata nella sentenza TF n. 2C_686/2013 del 17 aprile 2014



Il TF[52] indica che la deduzione delle perdite riportate ai sensi dell'art. 67 cpv. 1 LIFD non necessita di una continuità economica (ovvero della continuazione di una precedente attività aziendale)[53]. Difatti, in assenza di cambiamento di azionista, una società deve poter terminare un'attività non redditizia e intraprendere una nuova attività senza subire conseguenze fiscali negative[54]. Tuttavia, il TF riserva i casi di elusione fiscale, nella valutazione dei cui criteri l'assenza di continuità economica può comunque essere un indizio di un costrutto elusivo[55].

[41] Cfr., *supra*, cap. II.A.1, par. 5-7.

[42] Per approfondimenti cfr., in particolare, RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 6 e 10-11 *ad art.* 67 LIFD; HELBING/FELBER (nota 2), N 7, 9-11 e 14-16 *ad art.* 67 LIFD; DANON (nota 38), N 9 e 15-17 *ad art.* 67 LIFD.

[43] HELBING/FELBER (nota 2), N 34 *ad art.* 67 LIFD.

[44] Sentenza TF n. 2C_79/2010 del 16 giugno 2010 consid. 2.3.2.

[45] HELBING/FELBER (nota 2), N 33 *ad art.* 67 LIFD.

[46] Sentenza TF del 24 febbraio 1984, in: ASA 52, p. 656, consid. 2a; HELBING/FELBER (nota 2), N 33 *ad art.* 67 LIFD.

[47] Sentenza TF del 24 febbraio 1984, in: ASA 52, p. 656, consid. 2b; HELBING/FELBER (nota 2), N 33 *ad art.* 67 LIFD.

[48] HELBING/FELBER (nota 2), N 34 *ad art.* 67 LIFD.

[49] La cessione di un mantello giuridico può anche avere conseguenze fiscali a livello di imposte dirette per l'azionista cedente e a livello di imposta preventiva e tassa di bollo federale. Le stesse non rientrano nello scopo del presente contributo.

[50] HELBING/FELBER (nota 2), N 35 *ad art.* 67 LIFD; DANON (nota 38), N 13i *ad art.* 67 LIFD; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER (nota 6), N 9 *ad art.* 67 LIFD.

[51] HELBING/FELBER (nota 2), N 35 *ad art.* 67 LIFD.

[52] Sentenza TF n. 2C_686/2013 del 17 aprile 2014.

[53] Sentenza TF n. 2C_686/2013 del 17 aprile 2014 consid. 2.3.

[54] Sentenza TF n. 2C_686/2013 del 17 aprile 2014 consid. 2.3.

[55] Sentenza TF n. 2C_686/2013 del 17 aprile 2014 consid. 2.5.

Per quanto riguarda il caso in esame, il TF ha ritenuto che in assenza di un costrutto elusivo la B SA deve poter compensare le proprie perdite riportate con gli utili da essa generati grazie alla nuova attività di incasso[56].

4. Il cambiamento o la cessazione dell'attività imprenditoriale: ristrutturazioni

a) I principi generali

In base alla prassi dell'AFC, in particolare nelle seguenti tipologie di ristrutturazione, le perdite riportate connesse ad una determinata unità aziendale o ramo d'azienda che viene trasferito sono, di principio, trasferite all'assuntore[57]:

- trasformazione di una società di persone in persona giuridica o di persona giuridica in società di persone (vedi prima parte);
- trasformazione di una persona giuridica in un'altra persona giuridica;
- fusione (propria o impropria);
- scissione;
- conferimento di ramo d'azienda;
- trasferimento di ramo di azienda all'interno di un gruppo.

Tuttavia, il trasferimento di perdite riportate viene negato per prassi nei casi di elusione fiscale, ad es. se l'attività dell'esercizio o ramo di azienda trasferito (e che possiede perdite riportate) viene cessata poco dopo il trasferimento[58].

b) La giurisprudenza del TF

Nel tempo il TF ha sviluppato un'importante giurisprudenza che, di fatto, inquadra e limita il principio esposto sopra, secondo il quale le perdite riportate seguono, in una ristrutturazione, il ramo d'azienda o esercizio al quale sono economicamente connesse. Tale giurisprudenza, legata in partenza all'analisi della presenza di un'elusione fiscale, sembra poi aver preso, in determinate sentenze, una strada propria separata, staccandosi, o per lo meno ampliando, la nozione di elusione fiscale stessa. Nel seguito si presentano alcuni dei casi più rilevanti.

1. La sentenza TF n. 2C_351/2011

Nell'ambito della riorganizzazione di gruppo, la X AG assorbe tramite fusione la società sorella Z AG. Al momento della fusione: (i) l'attività della Z AG era già stata cessata, rispettivamente ceduta a terzi; (ii) la stessa aveva solo due dipendenti attivi in questioni amministrative; (iii) gli attivi della Z AG erano composti solo da liquidità e crediti; (iv) la Z AG aveva tuttavia ancora valori immateriali non a bilancio (dati dei clienti, *know-how*); (v) la Z AG aveva perdite fiscali riportate rilevanti. Dopo la fusione, la X AG intende portare in deduzione le perdite riportate della Z AG.

[56] Sentenza TF n. 2C_686/2013 del 17 aprile 2014 consid. 3 s., in particolare 4.3.

[57] AFC, Circolare n. 5 del 1° giugno 2004, par. 3.2.3.3., 4.2.6.2.2., 4.2.1.2.4., 4.1.2.2.4., 4.1.5.2.4., 4.3.2.14., 4.4.1.2.10., 4.5.2.12.

[58] Cfr. ad es. AFC, Circolare n. 5 del 1° giugno 2004, par. 4.1.2.2.4., 4.3.2.14., 4.4.1.2.10., 4.5.2.12.

Nella sentenza, vengono dapprima enunciati i principi alla base della valutazione. Secondo il TF[59], l'elemento determinante per decidere se la ripresa delle perdite riportate possa essere accettata è determinare se la fusione presenta una sufficiente giustificazione economico-aziendale. Non è necessario che al momento della fusione entrambe le società abbiano un ramo d'azienda operativo o che tale ramo d'azienda venga continuato, ma semplicemente che la società che risulta dalla fusione derivi dalla stessa un vantaggio economico-aziendale (laddove la semplice creazione di perdite riportate fiscali non viene presa in considerazione). La valutazione intrapresa deve essere dinamica, non solo sulla base del bilancio di fusione o della eventuale cessazione di un'attività, ma eventuali valori immateriali non attivabili possono avere un ruolo[60].

Nel caso in esame, il TF[61] rileva che con la fusione la X AG entra in possesso dei dati sui clienti della Z AG. Inoltre, con la cessazione dell'attività da parte della Z AG, la X AG ha perso un importante concorrente, ciò che le ha permesso di sfruttare un vuoto di mercato. Infine, la X AG ha avuto anche nel periodo rilevante una crescita di fatturato, ciò che segnala che ha beneficiato dalla ristrutturazione. Pertanto, il TF conclude che la ristrutturazione ha, dunque, un senso economico-aziendale. Il fatto che abbia anche avuto ragioni fiscali è legittimo e non fa apparire la fusione come un'elusione fiscale. L'utilizzo delle perdite riportate della Z AG da parte della X AG è, dunque, permesso.

2. La sentenza TF n. 2C_85/2012

La A AG è un ex stabilimento tessile, la cui attività è cessata, ed è detenuta al 100% dalla X AG. La X AG (attiva nella fabbricazione e il commercio di prodotti tessili) intende assorbire la sua società figlia tramite fusione. Al momento della fusione gli attivi della A AG sono composti al 94,9% da immobili dati in affitto (non costituiscono un ramo d'azienda).

In questo caso, il TF[62] non vede motivi economico-aziendali nella fusione. Il TF non si pone dunque la questione se si è in presenza di un'elusione fiscale e nega alla X AG la possibilità di utilizzare le perdite riportate fiscali della A AG. Secondo il TF, dunque, l'interpretazione normativa porta a richiedere che per il trasferimento delle perdite la fusione abbia sufficienti motivi oggettivi o economico-aziendali. Se tale criterio non è dato, non viene riconosciuto il trasferimento delle perdite. Se tale criterio è dato, può essere valutata, se del caso, un'elusione fiscale.

Si comprende, dunque, che il TF[63] sembra allontanarsi dal concetto di elusione fiscale, elevando la necessità di motivi economico-aziendali di una ristrutturazione quale criterio indipendente da adempiere per poter riconoscere il trasferimento delle perdite riportate[64]. La compatibilità di tale

[59] Sentenza TF n. 2C_351/2011 del 4 gennaio 2012 consid. 3.1 ss.

[60] Sentenza TF n. 2C_351/2011 del 4 gennaio 2012 consid. 4.2.

[61] Sentenza TF n. 2C_351/2011 del 4 gennaio 2012 consid. 4.2 ss.

[62] Sentenza TF n. 2C_85/2012 del 6 settembre 2012 consid. 3 ss.

[63] Cfr. anche sentenza TF n. 2C_701/2012 del 24 novembre 2012 consid. 2.2 ss.

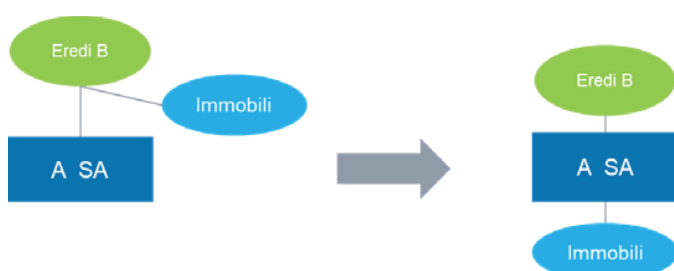
[64] STEFAN OESTERHELT/PASCAL TADDEI, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterheld (nota 19), N 43 ad § 3.

criterio con l'art. 61 LIFD – nel caso in cui conduca a non concedere la deduzione delle perdite riportate riprese in casi che non adempiono i criteri dell'elusione fiscale – è per lo meno dubbia^[65].

3. La sentenza TF n. 2C_1088/2014

Nel terzo caso qui presentato^[66], la A SA ha un'attività industriale ed è detenuta al 100% dagli eredi B, i quali detengono anche altre società e diverse proprietà immobiliari. Alla fine del 2006 la A SA è in forte indebitamento e presenta perdite riportate fiscali per quasi 5 mio. di fr. Nel 2007, la A SA cessa la propria attività e riprende la sostanza immobiliare degli eredi B. In quel momento la A SA ha a bilancio in particolare, lato attivo gli immobili (circa 30 mio. di fr.) e lato passivo creditori correntisti (oltre 15 mio. di fr., 5 dei quali vengono poi convertiti in capitale) e debiti ipotecari (circa 18 mio. di fr.). L'autorità fiscale nega nel 2007 la deduzione delle perdite riportate fiscali alla A SA (generate con la precedente attività) sugli utili generati dall'attività immobiliare, in quanto considera la riorganizzazione un caso di elusione fiscale.

Figura 3: Fattispecie affrontata nella sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015



Prima di affrontare i considerandi del TF, si ricordano brevemente le condizioni che devono, per costante giurisprudenza del TF, essere adempiute per trovarsi in presenza di un'elusione fiscale^[67]:

- la forma giuridica scelta dal contribuente appare insolita, inadeguata o singolare e comunque del tutto inappropriata se rapportata alla reale situazione economica;
- occorre ammettere che questa scelta sia stata fatta abusivamente nel solo intento di risparmiare imposte che sarebbero dovute qualora i rapporti giuridici in questione fossero configurati in modo adeguato;
- se fosse accettato dall'autorità fiscale, il procedimento adottato condurrebbe effettivamente a un risparmio di imposta rilevante.

Secondo il TF^[68], in presenza di rapporti di proprietà immutati ad una società deve essere riconosciuto il diritto di abbandonare attività non redditizie e di intraprenderne di

nuove senza dover temere svantaggi fiscali (salvo i casi di elusione fiscale)^[69]. Tuttavia, secondo il TF nel caso specifico dal punto di vista economico l'operazione non ha senso in quanto i ricavi dell'attività immobiliare vengono messi a disposizione dei creditori di A SA (società fortemente indebitata)^[70]. Il fatto che il capitale terzi della A SA fosse prevalentemente composto da debiti verso gli eredi B non rileva, anzi rafforza il carattere insolito dell'operazione, che non sarebbe mai stata implementata tra terzi indipendenti^[71]. Inoltre, anche se è verosimile che la banca creditrice abbia chiesto agli eredi B di trasferire i loro immobili (detenuti in comunione ereditaria) in un'unica società, al fine di agevolare le pratiche successive, la scelta di far capo al mantello giuridico della A SA non può avere altra spiegazione se non quella di risparmiare le spese di costituzione e, soprattutto, di compensare le perdite riportate della cessata attività industriale con gli utili realizzati (in futuro) con gli immobili^[72]. Infine, se accettata, l'operazione condurrebbe ad un importante risparmio fiscale^[73]. Pertanto, l'operazione viene considerata dal TF un caso di elusione fiscale e la deduzione delle perdite pregresse non viene concessa^[74].

4. La sentenza TF n. 2C_731/2019

C. è azionista unico della B SA che, a sua volta, è azionista unica della A SA. Quest'ultima ha quale scopo sociale la consulenza e la gestione di patrimoni. C. è anche amministratore unico di A SA. D SA è una società terza attiva in particolare nella consulenza agli investimenti e la gestione di patrimoni. Con contratto del 13 luglio 2010 e modifica del 25 gennaio 2012 A SA, finanziata da C., acquista l'integralità delle azioni di D SA. Il pagamento finale del prezzo deve intervenire prima del 31 dicembre 2012. Successivamente, con contratto di fusione del 29 giugno 2012, A SA assorbe per fusione la D SA, con effetto al 1° gennaio 2012. Si noti che dal 2011 la A SA non esercitava più alcuna attività e presentava perdite fiscali riportate e che C. già prima della fusione era attivo professionalmente presso la D SA. L'autorità fiscale rifiuta la deduzione di tali perdite fiscali riportate alla A SA nel periodo fiscale 2012.

^[69] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 4.2 s.

^[70] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.

^[71] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5.

^[72] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 5. Il TF rileva anche che nonostante la società aveva un capitale liberato di 1 mio. di fr., perdite di 10 mio. i fr. e perdite fiscali riconosciute di 5 mio. di fr., gli eredi le cedono un patrimonio immobiliare di oltre 25 mio. di fr. che assicurava importanti ricavi, modo di procedere sicuramente insolito. Inoltre, insolito è anche il fatto che nonostante la società sia fortemente indebitata viene pattuito che una parte sostanziale del prezzo venisse corrisposta mediante la concessione di un mutuo dagli eredi B alla A SA.

^[73] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 6.1.

^[74] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 6.4.

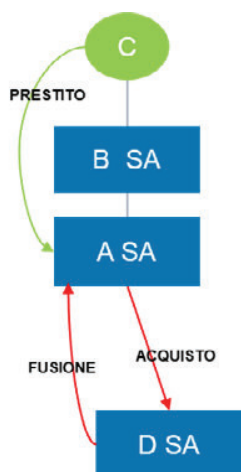
^[65] OESTERHELT/TADDEI (nota 64), N 43 ad § 3.

^[66] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015.

^[67] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 4.3 con riferimenti citati; cfr. inoltre a titolo di esempio la sentenza TF n. 2A_535/2003 consid. 4.

^[68] Sentenza TF n. 2C_1088/2014 del 26 ottobre 2015 consid. 4 ss.

Figura 4: Fattispecie affrontata nella sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020



Secondo il TF[75], la giurisprudenza ammette che una società può sostituire un'attività non redditizia con una redditizia. Tuttavia, se tale cambiamento avviene tramite il trasferimento o la ripresa di un'impresa, ciò viene visto, per quanto riguarda la ripresa delle perdite, come un'operazione insolita, a meno che non sia supportata da valide ragioni economiche quali la ripresa di un pacchetto clienti o di immobilizzi industriali[76]. Nel caso in esame, prima della fusione A SA era già sovra indebitata, inattiva e presentava perdite riportate fiscali[77]. Inoltre, la fusione permette di realizzare, nel 2012 e verosimilmente anche negli anni a venire, un risparmio di imposta, nella misura in cui gli utili delle attività della ex D SA verranno compensati con le perdite riportate fiscali della A SA[78]. Infine, C, era attivo in D SA (e non più in A SA) già prima della fusione[79]. L'assorbimento di D SA da parte di A SA non ha, dunque, una motivazione economica e può essere giustificato solo da ragioni di economia fiscale e, inoltre, l'operazione – a carattere insolito – ha potuto essere realizzata solo perché C, aveva una posizione dominante sia in A SA che in D SA[80]. Pertanto, secondo il TF le condizioni dell'elusione di imposta sono date e la deduzione delle perdite riportate viene negata[81].

III. Il carry-back delle perdite fiscali previsto dal Canton Turgovia

A. Introduzione

Il riporto delle perdite previsto dall'art. 67 cpv. 1 LIFD funziona solo in una direzione: le perdite generate in un periodo fiscale potranno essere dedotte dagli utili futuri. Un riporto delle perdite di un periodo fiscale su periodi fiscali precedenti (chiusi con utile) non è contemplato dalla LIFD[82].

Tale possibilità è contemplata, quale unico caso in Svizzera, dalla legislazione fiscale del Canton Turgovia. Altre nazioni contemplano inoltre tale possibilità (ad es. Germania)[83].

Il vantaggio di una tale norma è che l'impresa, che ha generato perdite ed è, dunque, in difficoltà, riceve un aiuto di liquidità tramite la restituzione di imposte pagate su utili passati[84]. D'altra parte, lo svantaggio è che tale dispositivo non è ottimale a livello di economia procedurale perché si devono riaprire anni fiscali passati (di norma già cresciuti in giudicato)[85].

La compatibilità del riporto delle perdite su un periodo fiscale precedente con la LAID è dibattuta in dottrina[86].

Nel seguito verrà brevemente presentato il regime turgoviese che come detto è, ad oggi, un'eccezione nel panorama elvetico.

B. La norma turgoviese

Il Canton Turgovia prevede per le persone giuridiche all'art. 82 cpv. 1 della propria Legge tributaria (LT-TG)[87] il sistema ordinario del riporto delle perdite sui sette periodi fiscali successivi. L'art. 83 LT-TG prevede per le persone giuridiche il cd. carry-back delle perdite fiscali. La norma è la seguente:

Art. 83 – Riporto in esercizi precedenti (libera traduzione dal tedesco)

¹ Le perdite del periodo fiscale relativo all'esercizio commerciale successivo possono essere dedotte. Le perdite compensate non possono essere ulteriormente dedotte.

² Tassazioni già avvenute possono essere soggette, su domanda, a revisione.

In base a quanto indicato nella *Steuerpraxis* del Canton Turgovia i principi della norma sono i seguenti[88]:

- se un anno con utile è seguito da un anno con perdite si può, in base all'art. 83 LT-TG, compensare tale perdita con l'utile dell'anno precedente. Ciò fino all'importo dell'utile di tale anno;

[83] MADELEINE SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Grundlagen für das Studium und die Praxis, Zurich 2019, N 31 ad § 11.

[84] MICHAEL BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, in: IFF 117/2020, p. 74, par. 104 (nota 408).

[85] BERTSCHINGER (nota 84), p. 74, par. 104 (nota 408).

[86] MADELEINE SIMONEK, Ausgewählte Probleme der Steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, in: ASA 67, p. 520 s.; SIMONEK (nota 83), N 30 ad § 11; PETER BRÜLSAUER/OLIVER KRUMMENACHER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Martin Zweifel/ Michael Beusch (a cura di), 3ª ed., Basilea 2017, N 88 ad art. 25 LAID; MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Zweifel/Beusch (citazione precedente), N 34 ad art. 10 LAID.

[87] Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern, del 14 settembre 1992, in vigore dal 1º gennaio 1993 (RB 640.1).

[88] StP 83 Nr. 1, Verlustrücktrag bei Juristischen Personen, in: Thurgauer Steuerpraxis, in: <https://steuerverwaltung.tg.ch/informationen/thurgauer-steuerpraxis.html/2937> (consultato il 15.09.2021).

[75] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4 ss.

[76] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4.1.

[77] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4.4.

[78] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4.4.

[79] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4.5.

[80] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4.5.

[81] Sentenza TF n. 2C_731/2019 del 12 maggio 2020 consid. 4.6.

[82] HELBING/FELBER (nota 2), N 6 ad art. 67 LIFD.

- se l'utile di tale anno non è sufficiente per coprire l'intera perdita, la parte rimanente viene utilizzata nell'ambito dell'ordinaria deduzione delle perdite nei sette periodi fiscali seguenti. Il *carry-back* delle perdite è, dunque, limitato ad un solo periodo fiscale;
- tale norma si applica all'imposta cantonale e all'imposta comunale. L'imposta federale diretta non conosce tale possibilità.

In merito al funzionamento del riporto delle perdite ad un esercizio precedente, nella *Steuerpraxis* del Canton Turgovia viene indicato quanto segue^[89]:

- la scelta se compensare la perdita con il periodo fiscale precedente o nell'ambito dell'ordinaria deduzione delle perdite nei sette periodi fiscali seguenti spetta alla società contribuente;
- il riporto non viene concesso d'ufficio: il contribuente deve indicare nella dichiarazione fiscale del periodo nel quale viene generata la perdita se intende avvalersi di tale possibilità;
- se la tassazione del periodo fiscale precedente a quello dove si è generata la perdita è già cresciuta in giudicato, il contribuente può chiederne la revisione. Pertanto, le condizioni della procedura di revisione devono essere rispettate;
- in particolare, l'istanza di revisione deve essere depositata entro novanta giorni dal momento nel quale si è a conoscenza del motivo di revisione;
- una società viene a conoscenza (in maniera definitiva) di una perdita con l'approvazione dei conti annuali da parte dell'assemblea generale. In base all'art. 958 cpv. 3 del Codice delle obbligazioni (CO; RS 220), la relazione sulla gestione deve essere sottoposta all'organo competente entro sei mesi dalla fine dell'esercizio. Pertanto, in base alla prassi turgoviese, la richiesta di riporto delle perdite ad un esercizio precedente deve, nel caso la tassazione di tale periodo sia già definitiva, essere presentata entro novanta giorni dalla scadenza dei sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale nel quale è stata generata la perdita.

Il funzionamento di questo sistema può essere illustrato con un breve esempio: la società X AG, con sede nel Canton Turgovia, è stata imposta con un utile imponibile di 1,5 mio. di fr. nel 2019. La relativa decisione di tassazione è cresciuta in giudicato. Nel 2020, anche a causa della pandemia, la società X AG ha generato una perdita di 3 mio. di fr.

X AG può decidere di applicare il riporto delle perdite ad un periodo fiscale precedente in base all'art. 83 LT-TG, tramite richiesta di revisione della decisione di tassazione 2019. Grazie a tale norma l'utile imponibile del periodo fiscale 2019 viene ridotto a zero. Le relative imposte pagate vengono restituite^[90]. L'utile imponibile 2020 sarà anch'esso zero. Le perdite rimanenti di 1,5 mio. di fr. potranno essere

compensate nell'ambito dell'ordinaria deduzione delle perdite, con gli eventuali utili generati nei periodi 2021-2027.

IV. Conclusioni

La possibilità di poter dedurre le perdite intercorse nei sette periodi fiscali precedenti sul reddito o utile generato in un determinato periodo fiscale rappresenta un importante valore economico (inteso come risparmio di imposta) per l'imprenditore.

Come si è potuto constatare nel presente contributo, il destino delle perdite fiscali riportate nei casi di cessazione o cambiamento di attività imprenditoriale non è sempre di facile determinazione, soprattutto visti i limiti posti dalla giurisprudenza del TF. Tuttavia, visto l'importante vantaggio economico che possono generare, è sicuramente conveniente tenere conto anche di questo aspetto nella pianificazione e strutturazione della fine o del cambiamento di un'attività imprenditoriale. Si consiglia, pertanto, di proattivamente trattare questo aspetto con le autorità fiscali competenti prima dell'implementazione della ristrutturazione aziendale, possibilmente in un *ruling* fiscale vincolante.

Infine, il riporto delle perdite generate nei periodi fiscali precedenti sull'utile di periodi fiscali posteriori non è l'unica soluzione possibile. Interessante sotto questo aspetto la norma turgoviese che permette di compensare una perdita anche con l'utile generato (e imposto, anche in via definitiva) nel periodo fiscale precedente, soprattutto per il beneficio di liquidità che può apportare all'impresa. *De lege ferenda*, il *carry-back* delle perdite potrebbe rivelarsi un ottimo strumento anche negli altri Cantoni, soprattutto nel caso di eventi avversi come l'attuale pandemia che possono far passare un'attività imprenditoriale improvvisamente da una posizione di utile a una posizione di perdita che può protrarsi negli anni e che, dunque, non viene aiutata dalla possibilità di riportare perdite su utili futuri. D'altra parte, tale strumento deve essere attentamente valutato dal legislatore soprattutto a causa dell'incertezza che genera nei flussi fiscali per l'ente pubblico, in particolare per i Comuni.

[89] StP 83 Nr. 1 (nota 88).

[90] Se non possono essere compensate con debiti fiscali esigibili della società per altri periodi fiscali.