

# **IL RIPORTO DELLE PERDITE**

## INQUADRAMENTO NORMATIVO

La disciplina del riporto delle perdite è differenziata a seconda della qualificazione fiscale del soggetto:

- se qualificato tra gli enti commerciali: art. 84 TUIR;
- se qualificati tra gli enti non commerciali con attività di impresa: art. 8\*  
TUIR per rimando dell'art. 143.

\* modificato dall'art. 1 co. 23 - 26 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019).

## TESTO NORMATIVO

Art. 8 - attuale (post modifiche L. 145/2018)

Comma 1

Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite [...] derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Art. 8 - previgente

Comma 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.

## TESTO NORMATIVO

### Art. 8 - attuale (post modifiche L. 145/2018)

#### Comma 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 dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, **in misura non superiore all'80 per cento** dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi. 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.

### Art. 8 - previgente

#### Comma 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.

## TESTO NORMATIVO

### art. 8 - vigente

#### comma 3

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali ... **sono computate** in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e **per l'intero importo che trova capienza in essi**. Si applicano le disposizioni dell'art. 84, co. 2, ...

### Art 84 - vigente

#### Comma 1

La perdita di un periodo d'imposta ... **può** essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del **reddito imponibile** di ciascuno di essi e **per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare**.

... potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80.

## DECORRENZA

Le modifiche all'art. 8 TUIR operano con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017.

**perdite soggette al cambio di regime (imprese in ordinaria)**

2013 – 2014 – 2015 – 2016 – 2017

**perdite soggette al cambio di regime (imprese in semplificata)**

2017

## PRINCIPALI NOVITÀ

- imprese minori (art. 66 TUIR): possibilità di scomputare le perdite d'impresa esclusivamente dai redditi d'impresa e non anche dagli altri redditi (di categoria diversa);
- limite quantitativo: in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito d'impresa relativo a ciascun periodo d'imposta (per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare);
- limite temporale: senza limiti.

## REGIME TRANSITORIO (IMPRESE IN SEMPLIFICATA)

### **perdita anno 2017:**

- riportabile nel 2018 e nel 2019 con utilizzo entro il 40% dei redditi d'impresa;
- riportabile nel 2020 con utilizzo entro il 60% dei redditi d'impresa;
- dal 2021 utilizzo entro l'80% dei redditi d'impresa;

## REGIME TRANSITORIO (IMPRESE IN SEMPLIFICATA)

### Perdita 2018

- riportabile nel 2019 con utilizzo entro il 40% dei redditi d'impresa
- riportabile nel 2020 con utilizzo entro il 60% dei redditi d'impresa
- dal 2021 utilizzo entro l'80% dei redditi d'impresa

### Perdita 2019

- riportabile nel 2020 con utilizzo entro il 60% dei redditi d'impresa
- dal 2021 utilizzo entro l'80% dei redditi d'impresa

## REGIME TRANSITORIO (IMPRESE IN SEMPLIFICATA)

Le perdite prodotte nei primi tre periodi di attività sono utilizzabili in misura piena, quindi:

- quelle prodotte nei periodi 2018 e 2019 durante il primo triennio di attività sono utilizzabili in misura piena e senza limiti temporali;
- la perdita prodotta nel periodo 2017 durante il primo triennio di attività, per la parte residua non compensata, è utilizzabile solo nei limiti del regime transitorio, non operando il riporto illimitato e in misura piena.

## **PASSAGGIO TRA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA E ORDINARIA**

Le limitazioni previste dal regime transitorio si applicano anche se l'impresa abbia successivamente adottato la contabilità ordinaria

## 80% LIMITE MASSIMO E MINIMO?

Con riferimento all'art. 84 l'utilizzo delle perdite non rappresenta una facoltà del contribuente (circ. Assonime 17/2013)

Infatti:

*art. 84 - La perdita ... può essere computata in diminuzione ... in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile ... e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.*

## 80% LIMITE MASSIMO E MINIMO?

e inoltre:

*art 84 - ... potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80.*

## 80% LIMITE MASSIMO E MINIMO?

*Con riferimento art. 8 - Le perdite ... sono computate in diminuzione ... in misura non superiore all'80 per cento ... e per l'intero importo che trova capienza in essi.*

nessuna facoltà per un utilizzo inferiore  
(salvo periodo transitorio)

## **TERMINE DECADENZA ACCERTAMENTO**

Il termine di decadenza dell'accertamento decorre dall'anno di formazione o  
dall'anno di utilizzo della perdita?

## TERMINE DECADENZA ACCERTAMENTO

*Commissione Tributaria Regionale di Venezia n. 18 del 12 giugno 2007*

l'attività di verifica deve essere rivolta al periodo di imposta in cui la perdita si è formata, e non, invece, a quello in cui è stata riportata,

*“la quantificazione e la qualificazione delle perdite rappresentano due momenti imprescindibili e logicamente consequenziali tra loro”*

## TERMINE DECADENZA ACCERTAMENTO

Se si considerasse il periodo di utilizzo della perdita  
- per effetto del riporto illimitato delle perdite -  
il controllo potrebbe estendersi su un orizzonte temporale infinito

distinzione tra indebito riporto delle perdita (perdita scaduta) e  
quantificazione della stessa (oneri non deducibili – ricavi imponibili)?