

COMPONENTI NEGATIVI DEL REDDITO D'IMPRESA

Artt. 101, 102, 102bis e 103 TUIR 9017/1986



Minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite di beni e crediti

ARTICOLO 101 TUIR



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- L'articolo 101 del TUIR è una disposizione composita che regola le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite relative ai beni e ai crediti.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il comma 1 dell'articolo 101 riguarda la determinazione delle minusvalenze patrimoniali deducibili dal reddito d'impresa. Si tratta, in particolare, delle minusvalenze rilevate con riferimento ai beni diversi dai beni merce e dalle partecipazioni assoggettate al regime della *participation exemption* (ai sensi dell'articolo 87 del medesimo TUIR). La disposizione in esame dispone che dette minusvalenze sono deducibili se realizzate nelle ipotesi di:
 - cessione a titolo oneroso;
 - risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni.

In particolare, nelle ipotesi di cui ai punti sopramenzionati, qualora il corrispettivo conseguito sia inferiore al costo non ammortizzato, l'eccedenza è ammessa in deduzione quale minusvalenza ai sensi dell'articolo 101 del TUIR.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

MINUSVALENZA DEDUCIBILE = corrispettivo
conseguito - costo non ammortizzato
(dove corrispettivo conseguito < costo non
ammortizzato)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Si ipotizzi un bene del costo di euro 1.000, ammortizzato dopo 4 anni per 700 ai fini civili e fiscali. La tabella evidenzia la determinazione del costo non ammortizzato nei vari anni.

Anno	Costo del bene	Amm.to civile	Amm.to fiscale ⁴⁵	Valore residuo BILANCIO	Valore residuo FISCALE
1	1000	100	100	900	900
2		200	200	700	700
3		200	200	500	500
4		200	200	300	300
5		200	200	100	100
6		100	100	0	0



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- All'inizio dell'anno 5 il costo non ammortizzato del bene è pari a 300. La cessione a titolo oneroso dello stesso per un corrispettivo pari a 250 genera una minusvalenza deducibile pari a 50



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

MINUSVALENZA DEDUCIBILE	=	corrispettivo conseguito	-	costo non ammortizzato
- 50	=	250	-	300



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Le minusvalenze sulle attività finanziarie derivanti da fenomeni valutativi sono, diversamente, oggetto dei commi 2, 2-*bis* e 3.
- In particolare, si tratta dei minor valori iscritti sui titoli azionari e su strumenti finanziari simili alle azioni costituenti immobilizzazioni finanziarie, che sono deducibili secondo le regole contenute nell'articolo 94 del TUIR, avente ad oggetto la valutazione dei titoli dell'attivo circolante.
- Per le obbligazioni viene, tuttavia, posta una deroga espressa a quanto appena affermato. Infatti, il comma 2, ultimo periodo, prevede che le minusvalenze iscritte su questi titoli - qualora siano negoziati nei mercati regolamentati italiani o esteri - sono deducibili per un ammontare massimo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e quello determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo semestre.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il comma 2-*bis* stabilisce dei particolari criteri di valutazione per i soggetti IAS adopter, mentre il comma 3 prevede, per le partecipazioni in imprese controllate o collegate valutate con il metodo del patrimonio netto, l'indeducibilità dei minori valori rispetto a quelli di acquisizione delle partecipazioni stesse.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Sopravvenienze passive



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In modo speculare a quanto previsto dal legislatore per le sopravvenienze attive (articolo 88), il comma 4 dell'articolo 101 del TUIR considera sopravvenienze passive:

- il mancato conseguimento di ricavi o proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi;
- il sostenimento di spese, perdite od oneri correlabili a ricavi od altri proventi conseguiti in precedenti esercizi;
- la sopravvenuta insussistenza di attività relative a precedenti esercizi.



Esempio 1

- Se si contabilizzano nell'esercizio n vendite di merce alla clientela per euro 1.000, mentre nell'esercizio n+1 si accerta che il ricavo effettivo, per un errato conteggio del prezzo di vendita, è pari a 800, l'importo di euro 200 costituisce nell'esercizio n+1 una sopravvenienza passiva.



Esempio 2

- Si supponga la contabilizzazione nell'esercizio n di un costo pari ad euro 1.000 a fronte di un servizio ricevuto. Se nell'esercizio $n+1$, a seguito di revisione contrattuale, è accertato un costo maggiore (1.200), il maggior costo accertato (200) costituisce sopravvenienza passiva rilevante nell'esercizio $n+1$.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Perdite di beni e perdite su crediti



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La deducibilità fiscale dei componenti negativi di reddito generati dalle perdite di beni “non merce” e dalle perdite su crediti è disciplinata dal comma 5 dell’articolo 101 del TUIR, che richiede che la perdita risulti da elementi certi e precisi e, quindi, che essa sia realizzata a titolo definitivo.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La prima ipotesi di perdita è quella riguardante i beni che non costituiscono beni merce. Si tratta, generalmente, di perdite che derivano da eventi imprevisti (ad esempio furti, incendi, allagamenti, ecc.).
- In tal caso, la perdita è commisurata al costo non ammortizzato dei beni. In altri termini, al momento dell'evento che ha determinato la perdita del bene, l'ammontare del componente negativo deducibile sarà pari al costo del bene al netto degli ammortamenti dedotti fino a quel momento.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per quanto concerne la seconda ipotesi di perdita, che riguarda i crediti, occorre evidenziare che il comma 5 dell'articolo 101 del TUIR è stato modificato dal D.L. n. 83 del 2012, dalla L. n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014) e dal D.Lgs. n. 147 del 2015



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La versione riformulata del predetto comma 5 stabilisce, come in passato, che le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi **certi e precisi** e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o abbia concluso *“un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’articolo 182-bis”* del R.D. n. 267 del 1942 (legge fallimentare), o ha concluso un accordo di piano attestato ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d) del R.D. n. 267 del 1972, o è assoggettato a procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni.
- Ai fini della determinazione del periodo d’imposta di deducibilità della perdita su crediti rileva la data del provvedimento con cui il debitore viene assoggettato alla procedura concorsuale o conclude l’accordo di ristrutturazione, o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi o, per le procedure estere equivalenti, dalla data di ammissione, ovvero per i piani attestati, dalla data di iscrizione nel registro delle imprese



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il legislatore ha inoltre introdotto un ulteriore elemento di novità relativo agli elementi certi e precisi, che *“sussistono in ogni caso quando il credito sia di modesta entità e sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso”*. Al riguardo, la norma ha anche fissato i limiti entro i quali il credito si considera di modesta entità:

- euro 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione;
 - euro 2.500 per le altre imprese.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La nuova disciplina ha anche stabilito che gli elementi certi e precisi sussistono quando *“il diritto alla riscossione del credito è prescritto”*.
- In sintesi, nelle ipotesi richiamate la perdita è deducibile automaticamente poiché il legislatore stabilisce una presunzione assoluta di certezza della perdita; negli altri casi, la perdita su crediti è deducibile solo se risulta da elementi certi e precisi.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Si segnala, infine, che la formulazione della norma in esame prevede che *“gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili”*.
- Tale disposto normativo presume, in altri termini, che indipendentemente dai principi contabili adottati, gli elementi certi e precisi sono sussistenti anche nell'ipotesi in cui sia possibile effettuare la cancellazione del crediti in bilancio



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il decreto di internazionalizzazione ha inoltre previsto che la deduzione per i crediti verso debitori in procedura concorsuale (cioè che abbiano stipulato un accordo di ristrutturazione omologato ex articolo 182-bis della legge fallimentare ovvero, un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, lettera d), iscritto nel registro delle imprese) e per quelli di modesto ammontare, si considera correttamente effettuata nell'esercizio di imputazione in bilancio anche quando detta imputazione avviene successivamente al periodo d'imposta o in cui, si ritengono verificati gli elementi certi e precisi.

La norma precisa, tuttavia, che l'imputazione contabile della perdita non vada oltre l'esercizio in cui si è effettuata, o si sarebbe dovuta effettuare, la cancellazione del credito secondo corretti principi contabili, che deve essere operata a norma del Principio contabile Oic n. 15.

Ammortamento

articolo 102 del TUIR



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'ammortamento è un procedimento economico-contabile avente ad oggetto i beni a fecondità ripetuta, ossia quei beni di uso durevole nell'attività d'impresa (cc.dd. "strumentali") che cedono la loro utilità economica in più esercizi. Attraverso l'ammortamento, quindi, il costo pluriennale di tali beni viene ripartito in più esercizi in funzione della loro durata economica.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ai fini fiscali, l'articolo 102 del TUIR dispone che le quote di ammortamento dei beni strumentali siano deducibili in misura non superiore ad una misura massima definita dal legislatore.

Particolari regole sono previste dagli articoli successivi per:

1. i beni materiali utilizzati per l'esercizio di alcune attività regolate (articolo 102-*bis*);
2. i beni immateriali (articolo 103);
3. i beni gratuitamente devolvibili (articolo 104).



Ammortamento dei beni materiali



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ai sensi dell'articolo 102, le quote di ammortamento sono deducibili nella misura massima pari a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti nel D.M. 31 dicembre 1988.

In tale provvedimento le percentuali di ammortamento fiscale sono definite in base al normale periodo di deperimento e consumo del bene, suddividendo i beni strumentali in categorie omogenee e con riferimento al settore di attività cui appartiene l'azienda

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Pertanto, il limite massimo di deducibilità delle quote di ammortamento, per singola categoria di beni, è dato dalla seguente formula:

$$\text{Quota ammortamento deducibile} = \text{Costo del bene} \times \text{Coefficiente ammortamento } \underline{\text{D.M. 31.12.1988}}$$

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La deduzione fiscale delle quote di ammortamento dei beni materiali strumentali ha inizio nell'esercizio in cui il bene entra in funzione nell'azienda, indipendentemente dal momento in cui il bene - potenzialmente - risulta produttivo. Inoltre, solo per il primo esercizio i coefficienti tabellari da applicare per ottenere le quote deducibili devono essere ridotti alla metà.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Esempio

Costo storico bene ammortizzabile: euro 500.000,00

Coefficiente ammortamento fiscale: 20%

Anno	1	2	3	4	5	6
Ammortamento fiscale	50.000	100.000	100.000	100.000	100.000	50.000
Valore fiscale del bene al netto dell'ammortamento	450.000	350.000	250.000	150.000	50.000	0

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il legislatore, attraverso l'abrogazione del predetto comma 3, ha eliminato dal periodo d'imposta 2008 la possibilità di effettuare ammortamenti in misura superiore a quella consentita e, in parziale compensazione della suddetta abrogazione, ha previsto la non applicazione della riduzione a metà del coefficiente tabellare per i beni nuovi acquisiti ed entrati in funzione nello stesso periodo d'imposta

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

L'ammortamento c.d. "ridotto", invece, ricorre quando vengono applicate aliquote inferiori rispetto a quelle ordinarie.

Con l'introduzione dell'IRES sono stati eliminati i precedenti limiti minimi di deducibilità delle quote di ammortamento e pertanto, a far data dal 1° gennaio 2004, non è più previsto alcun ammontare minimo di iscrizione delle stesse



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La durata del processo d'ammortamento dovrà, dunque, essere almeno pari al periodo minimo stabilito in via normativa, ma resta affidata alla discrezionalità del contribuente la scelta della durata massima del piano d'ammortamento



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Nel caso in cui il bene venga eliminato dall'azienda prima della conclusione del processo di ammortamento, il costo non ammortizzato può essere completamente dedotto



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per i beni il cui costo unitario non sia superiore a 516,46 euro è prevista una disciplina particolare. In tale ipotesi, infatti, per l'impresa si delineano due possibilità:

- dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio in cui è stato sostenuto;
- eseguire l'ammortamento in base ai criteri ordinari (coefficienti tabellari).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Disposizioni specifiche sono previste dal medesimo articolo 102 per ciò che riguarda la deducibilità delle spese di manutenzione non capitalizzate (comma 6), per l'ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria (comma 7), per gli ammortamenti dei beni in aziende date in affitto o in usufrutto (comma 8) e, infine, per l'ammortamento delle spese relative ad apparecchiature per la comunicazione elettronica (comma 9).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Spese di manutenzione



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Come previsto dalle regole contabili, alcune spese sostenute per la manutenzione dei beni strumentali vengono portate ad incremento del valore del bene su cui sono state effettuate (spese capitalizzate). Si tratta, in particolare, delle spese di manutenzione che hanno natura incrementativa, ossia di quelle spese che accrescono la capacità produttiva o allungano la vita utile del bene. Tali spese vanno ad incrementare il costo del bene e vengono ammortizzate insieme a quest'ultimo secondo i criteri esposti nel paragrafo precedente.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono (spese non capitalizzate), invece, il comma 6 dell'articolo 102 prevede un tetto massimo di deducibilità per singolo esercizio. Tale limite è pari al 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili, come rilevati all'inizio dell'esercizio nel registro dei beni ammortizzabili. Se il valore delle spese di manutenzione sostenute nell'esercizio eccede tale limite, il differenziale è comunque deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Per le imprese di nuova costituzione, la base di calcolo del citato limite è definita, per il primo esercizio, dal valore complessivo dei beni iscritti in bilancio alla fine dell'esercizio e non all'inizio come prevede la regola generale.
- Qualora, invece, la manutenzione di un determinato bene sia affidata a terzi in base ad un contratto che prevede corrispettivi periodici, tali spese sono integralmente deducibili nell'esercizio di competenza e il costo del bene non rileva nella determinazione del costo complessivo di riferimento per il calcolo del citato limite del 5%



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Beni in leasing



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Con il contratto di locazione finanziaria (*leasing*), un soggetto (locatore o concedente) concede ad un altro (locatario o utilizzatore) il diritto di utilizzare un determinato bene a fronte del pagamento di un canone periodico. Alla scadenza del contratto è prevista per l'utilizzatore la facoltà di acquistare il bene stesso, previo l'esercizio dell'opzione di acquisto con il pagamento di un prezzo di riscatto. Per i beni oggetto di questa forma atipica di contratto è prevista una specifica disciplina contenuta nell'articolo 102, comma 7, del TUIR

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In particolare, l'impresa **concedente** può dedurre in ogni periodo d'imposta una quota di ammortamento determinata in base al relativo piano di ammortamento finanziario. Pertanto, nei singoli esercizi il concedente imputerà nel proprio conto economico due voci opposte, che rilevano entrambe dal punto di vista fiscale:

- i canoni attivi di leasing di competenza (componente positivo);
 - la quota di ammortamento finanziario di competenza (componente negativo).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Più articolata appare la disciplina dettata per il soggetto **utilizzatore**, che imputa al proprio conto economico esclusivamente i canoni pagati al concedente.

Occorre premettere che tale disciplina è stata oggetto di modifica prima in sede di conversione del D.L. n. 16 del 2012 (c.d. “decreto semplificazioni”) e, successivamente, in sede di approvazione della L. n. 147 del 2013 (c.d. “*Legge di stabilità 2014*”)

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Vecchia normativa

- La deducibilità integrale dei canoni di locazione finanziaria era subordinata ad una durata minima del contratto di *leasing*, che non doveva essere inferiore ai due terzi del periodo di ammortamento calcolato applicando i coefficienti previsti nel D.M. 31 dicembre 1988 per la medesima categoria di beni



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Nuova normativa

- Le modifiche apportate dall'articolo 4-*bis* del D.L. n. 16 del 2012 alla disciplina del *leasing* hanno riguardato essenzialmente l'abolizione del requisito della durata minima del contratto di locazione finanziaria, mentre le modifiche introdotte dall'articolo articolo 1, comma 162, lettera b), della L. n. 147 del 2013 hanno avuto ad oggetto solo la modifica del periodo di deduzione fiscale dei canoni.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il nuovo comma 7 dell'articolo 102 prevede che *“a prescindere dalla durata contrattuale prevista”*, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare previsto dal D.M. 31 dicembre 1988; in caso di beni immobili, invece, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Mentre in passato la stipula di un contratto di locazione finanziaria con durata inferiore a quella minima prevista dalla norma comportava per l'utilizzatore l'indeducibilità dei canoni di *leasing*, nella nuova disciplina la durata minima non costituisce più *conditio sine qua non* per la deducibilità, ma costituisce solo il “*periodo fiscale minimo*” in cui dedurre i canoni



1) la durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico



2) la durata contrattuale è superiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

3) la durata contrattuale è inferiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Quindi, nell'ipotesi in cui il contratto di *leasing* abbia una durata inferiore a quella minima prevista dalla norma (precedente punto 3), si dovrà effettuare - durante la vigenza del contratto - una variazione in aumento in dichiarazione per quella parte di canone imputata a conto economico che eccede la quota di canone fiscalmente deducibile. L'importo totale delle variazioni in aumento sarà recuperato dopo la fine del contratto attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Esempio:

1. Contratto di *leasing* stipulato il 2 gennaio 2014 per un costo complessivo di euro 120.000 avente ad oggetto beni mobili;
 2. Durata del contratto: 4 anni;
 3. Periodo di ammortamento fiscale del bene: 12 anni;
 4. Metà del periodo di ammortamento: 6 anni.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Periodo d'imposta	Canone imputato a conto economico	Canone fiscalmente deducibile	Variazione in dichiarazione IRES
2014	30.000	20.000	+ 10.000
2015	30.000	20.000	+ 10.000
2016	30.000	20.000	+ 10.000
2017	30.000	20.000	+ 10.000
2018	0	20.000	- 20.000
2019	0	20.000	- 20.000
Totale	120.000	120.000	



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Si evidenzia che le modifiche normative apportate dall'articolo 4-*bis* del D.L. n. 16 del 2012 hanno interessato anche i veicoli a deducibilità limitata, per i quali i canoni di locazione finanziaria sono deducibili in un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare, a prescindere dalla durata del contratto di *leasing*.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Aziende date in affitto o in usufrutto



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- I contratti di affitto e di usufrutto d'azienda sono regolati dagli articoli 2561 e 2562 del codice civile. L'articolo 2561 disciplina la fattispecie dell'usufrutto d'azienda, mentre il successivo articolo 2562 stabilisce che le norme relative all'usufrutto d'azienda *“si applicano anche nel caso di affitto dell'azienda”*.
- Dal combinato disposto degli articoli sopra citati, si rileva che l'affittuario/usufruttuario d'azienda *“deve gestire l'azienda senza modificarne la destinazione e in modo da conservare l'efficienza dell'organizzazione e degli impianti”* (articolo 2561, comma 2)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In base all'articolo 102, comma 8, del TUIR, le quote di ammortamento fiscale dei beni materiali compresi nelle aziende date in affitto o usufrutto sono ordinariamente deducibili dal reddito dell'affittuario/usufruttuario.

Le quote di ammortamento sono commisurate al costo originario dei beni quale risulta dalla contabilità del concedente e sono deducibili fino a concorrenza del costo non ancora ammortizzato risultante dal registro dei beni ammortizzabili - o analogo libro o registro - del concedente stesso

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Nella diversa ipotesi in cui le parti abbiano deciso di derogare convenzionalmente all'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili previsto dall'articolo 2561 del codice civile (e, quindi, se il contratto prevede espressamente che l'affittuario/usufruttuario non abbia l'obbligo di restituire l'azienda nelle medesime condizioni di efficienza in cui si trovava all'inizio dell'affitto/usufrutto), la deduzione delle quote di ammortamento spetta invece al concedente



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

*Apparecchiature per servizi di
comunicazione elettronica ad uso
pubblico*



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il comma 9 dell'articolo 102 del TUIR stabilisce che le spese relative ad apparecchiature terminali per servizi di comunicazione elettronica ad uso pubblico (ammortamento, canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio, spese di impiego e manutenzione), quali ad esempio impianti di telefonia fissa e mobile, sono deducibili nella misura dell'80%.
- L'unica eccezione è prevista per gli impianti di telefonia dei veicoli utilizzati per il trasporto di merci da imprese di autotrasporto (uno per veicolo) per i quali le quote di ammortamento sono interamente deducibili.



Ammortamento dei beni materiali utilizzati per le attività regolate

articolo 102bis del TUIR



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Per i beni materiali strumentali utilizzati dalle imprese esercenti le attività regolate di distribuzione e trasporto di gas naturale e di energia elettrica, classificabili nelle categorie omogenee individuate dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas, è prevista all'articolo 102-*bis* del TUIR un'apposita disciplina.
- In particolare, le quote di ammortamento del costo dei suddetti beni sono deducibili annualmente in misura non superiore al rapporto fra costo del bene e la sua vita utile determinata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas; tale rapporto va ridotto del 20%.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- ***Esempio***
- Si ipotizzi un metanodotto che ha un costo di euro 1.000.000 e una vita utile (determinata dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas) di 40 anni. La quota massima di ammortamento annualmente deducibile è pari ad euro 20.000, cioè al rapporto tra costo del bene e vita utile ($1.000.000 / 40 = 25.000$) ridotto del 20%.



Ammortamento dei beni immateriali

articolo 103 del TUIR



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Come già visto per i beni materiali, anche per i beni immateriali è stabilito un limite massimo alla deducibilità delle quote di ammortamento, diverso per ogni tipologia di bene



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Al comma 1 dell'articolo 103 del TUIR è disposta, per alcuni beni rientranti in questa categoria, una quota massima di ammortamento fiscale pari al 50% del loro costo. In particolare si fa riferimento al valore dei:

1. diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
2. brevetti industriali;
3. processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Sostanzialmente, quindi, l'ammortamento fiscale di questa tipologia di beni immateriali deve essere effettuato in un periodo non inferiore a 2 esercizi (che corrisponde ad un'aliquota massima del 50%).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Una tempistica diversa è prevista dal comma 1 per stabilire le quote di ammortamento deducibili dei marchi d'impresa. In particolare, detti beni sono ammortizzabili in misura non superiore ad un diciottesimo del loro costo (e quindi in un periodo non inferiore a 18 esercizi).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Questi limiti, imposti alle citate categorie di beni immateriali, non si applicano all'ammortamento dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Per questi ultimi il periodo di ammortamento fiscale corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge (comma 2)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Ultimo bene immateriale di cui vengono indicate le regole di deducibilità è l'avviamento, disciplinato dal comma 3 dell'articolo in commento. Il valore dell'avviamento iscritto nell'attivo del bilancio è deducibile in quote non superiori ad un diciottesimo del suo valore



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Bene immateriale	Quota annua di ammortamento deducibile
Comma 1: <ul style="list-style-type: none">• diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;• brevetti industriali;• diritti di utilizzazione dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.	50% del costo
Comma 1: <ul style="list-style-type: none">• marchi d'impresa	1/18 del costo
Comma 2: <ul style="list-style-type: none">• diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale	Costo del diritto / Durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge
Comma 3: <ul style="list-style-type: none">• avviamento	1/18 del valore iscritto nell'attivo del bilancio

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La L. n. 244 del 2007 ha inserito nell'articolo 103 del TUIR il comma 3-*bis*, che dispone che la deduzione del costo dei marchi d'impresa e dell'avviamento per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti dai commi 1 e 3 dell'articolo citato (un diciottesimo), a prescindere dall'imputazione al conto economico

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il comma 4 dell'articolo in esame stabilisce, infine, che le disposizioni dettate dall'articolo 102, comma 8, del TUIR in tema di ammortamento dei beni materiali in caso di affitto/usufrutto d'azienda si applicano anche ai beni immateriali



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

**Ammortamento dei beni
gratuitamente devolvibili**



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per i beni gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione è prevista, all'articolo 104 del TUIR, la possibilità di avvalersi di una disciplina alternativa alle regole dell'ammortamento fin qui esaminate per i beni materiali e immateriali (articoli 102 e 103).

Secondo tale disciplina alternativa, le quote di ammortamento sono determinate dividendo il costo del bene (al netto degli eventuali contributi del concedente) per il numero di anni di durata della concessione (considerando tali anche le frazioni di anno). Si tratta della metodologia definita "ammortamento finanziario" a quote costanti

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Sia la durata della concessione che il costo del bene possono subire delle variazioni nel tempo. In tali casi la quota deducibile è proporzionalmente ridotta o aumentata a partire dall'esercizio in cui la modifica è stata convenuta.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Infine, si precisa che per le concessioni relative alla costruzione e all'esercizio di opere pubbliche è consentita la deduzione di quote di ammortamento finanziario differenziate, calcolate sull'investimento complessivo realizzato, sulla scorta di appositi decreti del Ministro dell'Economia e delle Finanze.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Beni non soggetti ad ammortamento



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tra i beni materiali che non sono soggetti ad ammortamento vi sono i terreni. In linea generale, infatti, i terreni, ancorché assolvano la funzione di bene strumentale, non sono ammortizzabili in quanto hanno una vita illimitata e la loro utilità non si esaurisce nel tempo.

Il D.L. n. 223 del 2006 ha stabilito che, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili, il costo complessivo dei fabbricati strumentali (per natura e per destinazione) deve essere assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il costo da attribuire alle predette aree, nell'eventualità che siano state acquistate autonomamente, sarà pari al costo di acquisto delle medesime.

- Nel diverso caso in cui le aree in questione non siano state acquistate autonomamente, il costo da attribuire alle stesse sarà pari al maggiore tra:
 1. il valore separatamente esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
 2. il valore ottenuto applicando il 20 per cento (o il 30% per i fabbricati industriali) al costo di acquisto complessivo dell'immobile, comprensivo del valore dell'area.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Esempio

- Si ipotizzi che un'impresa abbia acquistato un fabbricato industriale per euro 1.000.000 e che abbia indicato in bilancio un valore dell'area pari ad euro 260.000. Il costo fiscale (non ammortizzabile) da attribuire all'area su cui insiste il fabbricato strumentale sarà pari ad euro 300.000, cioè al maggiore tra il valore separatamente esposto in bilancio (260.000) e il 30% del costo complessivo dell'immobile ($300.000 = 1.000.000 \times 30\%$); di conseguenza il costo rilevante ai fini dell'ammortamento fiscale del fabbricato industriale sarà pari ad euro 700.000 ($1.000.000 - 300.000$).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Al principio di carattere generale di non ammortizzabilità dei terreni vi sono delle eccezioni, come, ad esempio, nel caso in cui gli stessi siano adibiti a cave, piste di aeroporto, moli, linee ferrate ed autostrade.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Super ammortamento



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Al fine di incentivare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, la Legge di Stabilità 2016 ha introdotto ai fini delle imposte dirette una disposizione a carattere temporaneo, che prevede una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'IRES l'imputazione al periodo d'imposta di quote di ammortamento e di canoni di locazione finanziaria più elevati (c.d. "super ammortamento").

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La disposizione si applica a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, ad eccezione di quelli che fruiscono di regimi forfetari (ad esempio *tonnage tax*).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Gli investimenti interessati dall'agevolazione sono quelli effettuati nel periodo compreso dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 ma restano esclusi dall'ambito applicativo dell'agevolazione, gli investimenti **76** in:

1. beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;
2. fabbricati e costruzioni;
3. i particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla legge di stabilità 2016, ossia i beni indicati nella tabella 1



IL NUOVO REGIME DELLE PERDITE DELLE IMPRESE IRPEF

La Legge di bilancio 2019



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Dal regime di compensazione orizzontale per le imprese in semplificata e da quello di compensazione verticale con limite di cinque anni per le imprese in ordinaria, si passa a un unico meccanismo di riporto temporalmente illimitato con tetto dell'80% del reddito annuo, analogo a quello già previsto per le società di capitali.

Nessuna modifica, invece, per le perdite dei lavoratori autonomi.

Le novità si applicano già dall'esercizio 2018, con ripescaggio, in un'articolata disposizione transitoria, delle perdite maturate dalle imprese in contabilità semplificata nel 2017



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Fino al 2017, le perdite generate da imprese individuali, S.n.c. e S.a.s., in contabilità semplificata, erano compensate integralmente e solamente con gli altri redditi del contribuente (titolare o socio) del medesimo periodo di imposta, senza possibilità di riporto a nuovo della eventuale eccedenza. Le perdite maturate da imprese IRPEF, individuali e societarie, in anni di contabilità ordinaria, invece, erano compensabili solo con altri redditi d'impresa (in ordinaria o semplificata) del medesimo periodo di imposta, ovvero (per l'eccedenza) con redditi di impresa di esercizi successivi, ma non oltre il quinto

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La Legge di bilancio 2019 allinea il **regime delle perdite delle imprese IRPEF**, in ordinaria e in semplificata, a quello delle **società di capitali**: compensazione solo con altri redditi di impresa e riporto delle eccedenze temporalmente illimitato ma non oltre l'80% del reddito di impresa di ciascun esercizio.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il regime delle perdite, anteriormente alle modifiche introdotte dalla Legge n. 145/2018, era basato su tre distinte regole.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

1. Per le **imprese "IRPEF"** (individuali, S.n.c. e S.a.s.) in **contabilità semplificata** (1) , l'art. 8, comma 1, del T.U.I.R. prevedeva la compensazione orizzontale con tutti gli altri redditi del titolare, conseguiti nel medesimo periodo di imposta, senza possibilità di riporto in avanti della eventuale eccedenza. Nell'esercizio 2017, il regime di compensazione esclusivamente orizzontale e annuale delle perdite delle imprese minori ha comportato, a seguito dell'avvio del sistema di tassazione "per cassa" di cui alla Legge n. 232/2016 e alla deduzione in unica soluzione delle rimanenze dell'esercizio precedente (3) , una rilevante penalizzazione per molti contribuenti che non hanno potuto utilizzare le perdite che diffusamente si sono generate
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- 2. Per le **imprese "IRPEF" in contabilità ordinaria**, invece, l'art. 8, comma 3, disponeva che le perdite potevano essere utilizzate solo per ridurre ulteriori redditi di impresa del periodo di imposta e, per l'eccedenza, per compensare redditi di impresa dei successivi cinque esercizi (limite temporale non presente per le perdite conseguite nei primi tre periodi di imposta). Già a partire dall'esercizio 2011, invece, i soggetti IRES riportano in avanti le perdite conseguite senza limiti temporali, ma abbattendo ogni anno il reddito fino all'80% del suo ammontare. Limite che non si applica invece alle perdite dei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

3. Per le **S.n.c.** e le **S.a.s.**, si stabilisce che:

- le perdite vengono imputate ai soci secondo la rispettiva percentuale di partecipazione agli utili;
- per le S.a.s., in caso di perdite che eccedono il capitale sociale, l'imputazione delle perdite riguarda solo gli accomandatari



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il comma 23 della Legge n. 145/2018 modifica i commi 1 e 3 dell'art. 8 del T.U.I.R., eliminando ogni differenziazione soggettiva nel trattamento delle perdite di impresa. Le perdite di tutte le **imprese IRPEF**, in contabilità semplificata e ordinaria, divengono **compensabili** solo con **altri redditi di impresa dell'anno**, con riporto in avanti della eventuale eccedenza per abbattere esclusivamente altri redditi d'impresa, senza limiti temporali, ma con un tetto dell' 80% di tali redditi in ogni esercizio. Tetto che non si applica al riporto delle perdite conseguite nei primi tre esercizi.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In presenza di una perdita generata da una **attività di impresa individuale** o dalla **partecipazione ad una S.n.c. o a una S.a.s.**, il contribuente procederà prioritariamente ad utilizzare la perdita stessa a riduzione di redditi di impresa del medesimo periodo di imposta e dunque di redditi da altre imprese individuali, e/o da partecipazione in S.n.c. o S.a.s. ed infine da partecipazione in S.r.l. trasparenti (art. 116 del T.U.I.R.).

Per questa compensazione "infrannuale" non è previsto alcun limite quantitativo



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- **L' eccedenza di perdita non utilizzata nell'anno** viene rinviata agli esercizi successivi per essere compensata sempre e solo con altri redditi di impresa (in semplificata o in ordinaria) e dunque con redditi da imprese individuali, da partecipazione in S.n.c. e in S.a.s. e da partecipazione in S.r.l. trasparenti. Il riporto ultrannuale è però consentito nel limite dell'80% di tali redditi di impresa e per l'intero importo che trova capienza in essi



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- La nuova modalità di **riporto a nuovo** delle perdite delle imprese IRPEF è, come detto, analoga a quella già prevista, dal 2011, per le perdite delle società di capitali dall'art. 84, comma 1, del T.U.I.R. (10) . Si ripropongono dunque, anche per imprese individuali e società personali, alcuni interrogativi sorti con riguardo alla disciplina di S.p.A. e S.r.l. In particolare, ci si chiede se il tetto dell'80% debba trovare applicazione anche nell'esercizio in cui l'impresa cessa l'attività. Ragioni di ordine logico-sistematico inducono ad una risposta negativa, con la conseguente integrale compensabilità delle perdite residue con i redditi dell'ultimo periodo della liquidazione

Su questo aspetto, l'Agenzia delle Entrate non risulta essersi mai pronunciata ufficialmente

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il comma 23 della Legge n. 145/2018 contiene ulteriori modifiche normative al regime delle perdite, atte, principalmente, ad adeguare le disposizioni del T.U.I.R. alle novità introdotte per le perdite delle imprese IRPEF. Innanzitutto, nell'art. 101, comma 6, del T.U.I.R., viene eliminato l'inciso "nei successivi cinque periodi di imposta". La disposizione richiamata prevede che, in caso di quote di S.n.c. e S.a.s. detenute da società di capitali, le perdite attribuite dalle società personali sono utilizzabili solo a riduzione degli utili assegnati dalle medesime società in esercizi successivi

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La **Legge di bilancio cancella**, come detto, il precedente **limite quinquennale di riportabilità delle perdite** (in linea con le modifiche all'art. 8 del T.U.I.R. descritte nel paragrafo precedente), ma non introduce il tetto quantitativo pari all'80% del reddito di ciascun esercizio.

Dato che la norma pare dettare solo un principio di carattere generale (introducendo una condizione soggettiva di compensazione), senza stabilire puntualmente le modalità con cui la compensazione deve avvenire, è da ritenere che, per l'effettiva quantificazione della perdita utilizzabile dal socio - società di capitali, ci si debba comunque rifare al novellato art. 8 del T.U.I.R., con applicazione, dunque, della soglia dell'80% del reddito, salvo che non si tratti di perdite generate dalla partecipata S.n.c. o S.a.s. nei primi tre periodi di imposta.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

La Legge n. 145/2018 interviene, inoltre, sulla disciplina delle perdite attribuite ai soci dalle **S.r.l. trasparenti** di cui all'art. 116 del T.U.I.R. Il comma 2 di tale articolo, prima delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2019, prevedeva che, per l'imputazione ai soci delle perdite della società, si applicavano le disposizioni dell'art. 8, comma 3, primo periodo, cioè le regole per le imprese IRPEF in contabilità ordinaria:

1. compensazione solo con redditi di impresa dell'anno e rinvio a nuovo dell'eccedenza ai successivi esercizi,
2. ma non oltre il quinto, sempre per compensazione con redditi della stessa tipologia.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

- Il comma 23 della Legge n. 145/2018 elimina il suddetto riferimento al primo periodo, sicché ora l'art. 116 richiama *in toto* le nuove regole del comma 3 dell'art. 8, e dunque la compensazione con altri redditi di impresa e rinvio dell'eccedenza senza più limiti temporali, ma con compensazione entro l'80% degli altri redditi di impresa di ciascun anno. Di fatto, dunque, la nuova disciplina delle perdite delle imprese IRPEF si estende anche a quelle generate dalla partecipazione in società trasparenti ai sensi dell'art. 116 del T.U.I.R.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Nel comma 2- *bis* dell'art. 116 del T.U.I.R. viene infine introdotto un richiamo all'art. 84, comma 3, del T.U.I.R., circa la non riportabilità delle perdite in caso di **cessione della maggioranza dei diritti di voto e di modifica della attività principale** esercitata ed un ulteriore rinvio all'art. 84, comma 1, secondo periodo, per il caso di S.r.l. trasparenti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Le modifiche apportate dalla Legge n. 145/2018 al regime delle perdite si applicano (comma 24), in deroga allo Statuto del contribuente, dall'**esercizio successivo** a quello in corso al **31 dicembre 2017** (dunque dal 2018 - dichiarazione dei redditi 2019)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per le imprese IRPEF in contabilità semplificata:

1. Innanzitutto (comma 25 della Legge n. 145/2018), si stabilisce che, per la **compensazione delle perdite** delle imprese minori maturate nel **2018** e riportate a nuovo (in quanto eccedenti altri redditi di impresa del contribuente di tale esercizio), vale un **limite del 40%** (in luogo dell'80%) dei redditi di impresa nel **2019 60%** (sempre in luogo dell'80%) nel **2020**.
2. Le perdite delle imprese minori maturate nel 2019 e rinviate a nuovo in quanto superiori ai redditi di impresa di tale anno hanno invece un limite di compensazione pari al 60% dei redditi di impresa del 2020 (in luogo dell'80% a regime).
3. A partire dal 2021, il tetto di compensazione annua delle perdite di imprese minori riportate dal 2018 e dal 2019 sarà invece quello ordinario dell'80%



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Nulla è previsto dalla legge per eventuali eccedenze residue nel 2021, le quali, apparentemente, andrebbero cancellate



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Per le **perdite delle imprese in contabilità ordinaria**, che fino al 2017 erano compensabili, per la parte eccedente i redditi di impresa dell'anno, con redditi di impresa di esercizi successivi ma non oltre il quinto, il passaggio al regime temporalmente illimitato, ma con tetto dell'80% , dovrebbe riguardare tutti gli importi per i quali, nel 2018 (periodo di imposta di decorrenza della nuova normativa), il precedente termine di 5 anni non era ancora scaduto. Si tratterà, dunque, delle perdite maturate negli esercizi 2013, 2014,

- 2015, 2016 e 2017.

