

Il regime di riporto delle perdite: applicazione pratica in dichiarazione

di [Antonino & Attilio Romano](#)

Pubblicato il 19 Giugno 2012

Il regime di riporto delle perdite fiscali dal 2012: una guida alla loro applicazione pratica in dichiarazione.

Tra le principali novità normative ed interpretative in materia di reddito d'impresa e dell'imposta regionale sulle attività produttive merita essere rivisitata quella riferita al riporto delle perdite pregresse di cui all'articolo 84 del D.P.R. 22.12.1986, n. 917. L'argomento è stato trattato da uno specifico paragrafo della circolare ASSONIME numero 18 diramata in data 11 giugno scorso che integra le istruzioni ufficiali diramata dall'Agenzia delle entrate con circolare n. 53 del 6 dicembre 2011.



Il regime di riporto delle perdite

Aspetti generali

Come noto, ai fini della corretta determinazione della base imponibile del 2011 assumono anzitutto rilevanza le nuove regole di riporto a nuovo delle perdite pregresse introdotte, previa modifica dell'art. 84 del TUIR, dall'art. 23, c. 9, del d.l. n. 98/2011. L'articolo 23, comma 9, del decreto legge n. 98 del 2011, recante "*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*" (c.d. Manovra correttiva 2011), convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, ha introdotto alcune modifiche al regime fiscale delle perdite d'impresa in ambito IRES. Le novità riguardano, in particolare, i commi 1 e 2 dell'articolo 84 del TUIR, che disciplinano rispettivamente le modalità di riporto a nuovo delle perdite:

- di periodo;
- dei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione.

In particolare, il comma 1 dell'articolo 84 introduce "a sistema" un nuovo regime di riporto delle perdite fiscali, prevedendo in ciascun periodo un limite al relativo impiego in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile. Tale previsione risponde alla duplice esigenza di escludere, da un lato, un limite temporale alla possibilità di riportare le perdite, e di introdurre, dall'altro, un limite quantitativo "di periodo" all'utilizzo delle stesse. Pertanto, Con decorrenza dal periodo d'imposta annualità 2011, è stato quindi eliminato il limite temporale del quinquennio entro il quale le perdite pregresse potevano essere utilizzate in compensazione dei redditi dei successivi periodi d'imposta. A questa misura di favore, con la quale si è inteso dare un sostegno alle imprese in una congiuntura economica particolarmente avversa, si accompagna anche una misura di stabilizzazione del gettito. La norma, infatti, esclude dalla compensazione il 20 per cento del reddito di periodo, senza, tuttavia, compromettere l'integrale utilizzabilità delle perdite, posto che la parte di esse non utilizzata in compensazione nel rispetto del predetto limite, potrà comunque, trovare compensazione con i redditi dei successivi periodi d'imposta. Sono comunque integralmente compensabili, senza il limite del 20 per cento del reddito, le perdite realizzate dalle imprese nei primi tre periodi d'imposta dalla loro costituzione. Il nuovo regime di deducibilità delle perdite si applica, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011, anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello in corso alla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, fermo restando che non sono più suscettibili di compensazione le perdite per le quali alla predetta data era già decorso il termine (quinquennale) di utilizzazione previsto dalla previgente disciplina.

Ambito soggettivo

L'articolo 84, comma 1, del TUIR, come emendato dal decreto legge n. 98 del 2011, statuisce che:

“La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, 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. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all' articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell' articolo 109, comma 5. Detta differenza

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".

L'intervento normativo in esame riguarda esclusivamente la disciplina relativa al riporto delle perdite d'impresa contenuta nell'articolo 84 del TUIR. Le modifiche interessano, pertanto, esclusivamente i soggetti IRES contemplati nell'articolo 73 del TUIR, con alcune espresse esclusioni. Si tratta, in particolare, di:

- società per azioni e in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e società di mutua assicurazione, nonché società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Non risultano interessati dalle modifiche in commento i soggetti IRPEF in regime di contabilità ordinaria, per i quali continua ad applicarsi il limite del riporto quinquennale ai sensi del comma 3 del citato articolo 8 del TUIR. Inoltre, per effetto del rinvio operato dall'articolo 143, comma 2, del TUIR alle disposizioni dell'articolo 8 del medesimo testo unico, restano esclusi dalle nuove regole previste in materia del riporto in avanti delle perdite gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa, di cui alla lettera c) del menzionato articolo 73.

Ambito oggettivo

Per effetto delle modifiche apportate dalla Manovra correttiva 2011 al comma 1 dell'articolo 84 del TUIR è venuto meno, pertanto, il limite temporale quinquennale di riporto in avanti delle perdite ed è stato introdotto un limite "di periodo" al relativo utilizzo in misura forfetaria pari all'ottanta per cento del reddito imponibile. La limitazione quantitativa, tuttavia, non fa venire meno la possibilità di utilizzo integrale delle perdite, in quanto la finalità dell'intervento è solo quella di "modulare" l'ammontare complessivo delle perdite compensabili in ciascun periodo d'imposta. Utilizzo di perdite maturate nei primi tre anni ed in precedenza L'articolo 23 del decreto legge n. 98 del 2001 interviene anche sul comma 2 dell'articolo 84 del TUIR, che disciplina le modalità di riporto delle perdite realizzate dalle società neo costituite nei primi tre periodi d'imposta. In particolare, il riformulato comma 2 dell'articolo 84 stabilisce che:

“Le perdite realizzate nei primi tre periodi d’imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d’imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l’intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva”.

Ma cosa succede se la società può utilizzare sia perdite pregresse, che perdite maturate nei primi tre anni di attività ? L'agenzia delle entrate, in occasione dell'incontro organizzato dalla stampa specializzata il 25 gennaio 2012 (Telefisco) ha chiarito che le imprese possono, in questi casi, decidere liberamente quali perdite utilizzare e che, in ipotesi di utilizzo di entrambe le categorie di perdite ad abbattimento del medesimo reddito, il limite (del 80%) previsto per l'utilizzo in compensazione delle perdite ordinarie (quelle, cioè, maturate successivamente al primo triennio) va calcolato con riferimento al reddito imponibile al lordo delle perdite integralmente deducibili. Si tratta, secondo la circolare ASSONIME, di una soluzione interpretativa molto apprezzabile perché consente alle imprese che dispongono di entrambe le categorie di perdite di graduarne i rispettivi utilizzi nel modo per esse più vantaggioso. In concreto, per ottenere la compensazione integrale del reddito di periodo sarà sufficiente:

- a. utilizzare le perdite integralmente deducibili solo entro il limite del 20 per cento del reddito di periodo;
- b. conservare l'eccedenza per gli utilizzi di successivi periodi posto che il residuo 80 per cento di detto reddito è compensabile con le perdite limitatamente deducibili.

Utilizzo di perdite pregresse in caso di accertamento

In tale contesto normativo l'individuazione del periodo d'imposta di formazione delle perdite assume rilevanza, considerato che in caso di accertamento di un maggior reddito le imprese possono utilizzare in compensazione di tale (maggior) reddito le perdite di cui dispongono. A tal proposito la circolare ASSONIME propone una esemplificazione.

- Perdite limitatamente riportabili pari a 100
- Reddito imponibile 70
- Reddito minimo 30.

L'agenzia delle entrate ha precisato che le imprese dovranno dichiarare un reddito (minimo) di 30, con riporto di perdite di 60 (pari alla differenza tra le perdite disponibili [100] e quelle utilizzate in compensazione della parte di reddito eccedente quello minimo [70-30=40]). In questo caso, infatti, risulterebbe soddisfatto sia il limite previsto dalla disciplina delle società di comodo secondo cui non è possibile dichiarare un reddito inferiore a 30, sia quello stabilito dall'art. 84 del TUIR, secondo cui non possono essere utilizzate perdite in misura superiore a 56 (80% di 70). **Leggi anche:** [Il nuovo regime](#)

[del riporto delle perdite fiscali \(2019\)](#) [Il riporto delle perdite nella dichiarazione dei redditi \(2020\)](#) [Il riporto delle perdite fiscali nelle fusioni \(2024\)](#)

18 giugno 2012 Antonino Romano