

A cura di Paola Sabatino

Perdite precedenti riportabili senza limiti

I chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

Categoria: **Perdite**
Sottocategoria: **Ripporto**

Le perdite di impresa maturate prima dell’entrata in vigore delle disposizioni previste dall’articolo 1, comma 23, della Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), per ditte individuali e società di persone in contabilità ordinaria possono essere riportate senza limiti. È quanto chiarisce l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019.

Di cosa si tratta?

Premessa	2
Disciplina in vigore fino al periodo di imposta al 31 dicembre 2017	2
Disciplina in vigore dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2017	5
Legge di Bilancio 2019	6
I chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate - Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019	8
Riferimenti normativi	8
Allegato 1	
L’Esperto risponde.....	9

Premessa

Le perdite di impresa maturate prima dell'entrata in vigore delle disposizioni previste dall'articolo 1, comma 23, della Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019), per ditte individuali e società di persone in contabilità ordinaria possono essere riportate senza limiti. È quanto chiarisce l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019.

Al fine di una corretta interpretazione di quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la già menzionata Circolare, sembra opportuno ripercorrere la disciplina fiscale delle perdite.

Disciplina in vigore fino al periodo di imposta al 31 dicembre 2017

Fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017, le perdite dei soggetti IRPEF, di cui all'articolo 8, del D.P.R. n. 917/1986, sono state assoggettate ad una disciplina fiscale differente a seconda del regime contabile adottato.

Sostanzialmente, bisogna distinguere:

- perdite derivanti dall'esercizio di imprese in contabilità semplificata e dall'esercizio di arti e professioni;
- perdite derivanti dall'esercizio di imprese individuali e dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice in contabilità ordinaria.



NOTA BENE - Le perdite di impresa semplificate ed esercenti arti e professioni, potevano, pertanto, essere utilizzate a riduzione del reddito complessivo sino a concorrenza di quest'ultimo. L'eccedenza non utilizzata non poteva essere riportata ai periodi di imposta successivi, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del D.P.R. 917/86.



Le imprese semplificate e gli esercenti arti e professioni, potevano scomputare le perdite realizzate nell'esercizio in corso dei redditi di altra natura, effettuando la diretta riduzione del reddito complessivo.



ESEMPIO

Un contribuente esercita un'attività di impresa individuale con contabilità ordinaria. Oltre a tale attività, detiene una partecipazione al 50 per cento in una società in nome collettivo, in regime di contabilità semplificata.

Nel periodo di imposta 2017, la S.n.c. ha chiuso l'esercizio con una perdita pari ad euro 25.000,00, attribuibile per trasparenza al socio nella misura di euro 12.500,00. L'impresa individuale, invece, ha generato un reddito pari ad euro 7.000,00.

Il contribuente ha inoltre, altri redditi pari ad euro 4.000,00.



OSSERVA - Nel caso di società in nome collettivo, e in accomandita semplice, tali perdite erano imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.



ATTENZIONE! - La compensazione con il reddito di impresa conseguito nel periodo di imposta doveva essere effettuata preliminarmente con le perdite di impresa in contabilità ordinaria conseguita nel medesimo periodo di imposta e, per la parte non compensata, con l'eventuale eccedenza di perdite in contabilità ordinaria non compensate nei precedenti periodi di imposta.



ESEMPIO

Un contribuente esercita un'attività di impresa individuale con contabilità ordinaria. Oltre a tale attività, detiene una partecipazione al 50 per cento in una società in nome collettivo, in regime di contabilità ordinaria.

Nel periodo di imposta 2017, la S.n.c. ha chiuso l'esercizio con una perdita pari a euro 12.000,00. Mentre, l'impresa individuale ha generato un reddito pari ad euro 5.000,00.

Il contribuente dovrà compilare la propria dichiarazione dei redditi indicando:

- nel quadro RH, la perdita della s.n.c., imputata per trasparenza;
- nel quadro RF il reddito realizzato compensato con parte delle perdite;
- nel quadro RS la parte eccedente non utilizzata e portata a nuovo.

Sezione II Dati della società partecipata in regime di trasparenza		Codice fiscale società partecipata		Quota di partecipazione		Quota reddito (o perdita)		Perdite eliminate	
		1 20378965974		3 50 %		4 -6.000 ,00		5	
RH5	8 Quota redd. società non operative	9 Quota ritenute d'acconto	10 Quota crediti d'imposta	11 Quota credito imposte estere ante opzione	12 Quota oneri detraibili				
		,00	,00	,00	,00				
	13 Quota eccedenza	14 Quota accanti							
	,00	,00							
		3		%		4		5	
RH6	8	9	10	11	12				
	,00	,00	,00	,00	,00				
	13	14							
	,00	,00							

Sezione III Determinazione del reddito		Dati comuni alla sez. I ed alla sez. II	
RH7	Redditi di partecipazione in società esercenti attività d'impresa	(Reddito netto)	1 0,00
RH8	Perdite di partecipazione in società esercenti attività d'impresa in contabilità ordinaria		2 6.000,00
RH9	Differenza tra rigo RH7 e RH8 (se negativo indicare zero)	(Perdite non compensate da contabilità ordinaria)	1 0,00
RH10	Perdite d'impresa in contabilità ordinaria		2 0,00
RH11	Differenza tra rigo RH9 e RH10		0,00
RH12	Perdite d'impresa di esercizi precedenti		0,00
RH13	Perdite di partecipazione in impresa in contabilità semplificata		0,00
RH14	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in società esercenti attività d'impresa (riportare tale importo nel rigo RN1)	(Perdite non compensate da contabilità semplificata)	1 -6.000,00
RH15	Redditi (o perdite) di partecipazione in associazioni tra artisti e professionisti		0,00
RH16	Perdite di lavoro autonomo di esercizi precedenti		0,00
RH17	Totale reddito (o perdita) di partecipazione in associazioni tra artisti e professionisti (riportare tale importo nel rigo RN1)		0,00
RH18	Totale reddito di partecipazione in società semplici	Imponibile	1 0,00
		Non imponibile	2 0,00

Nel periodo di imposta x+1, si avrà che:

- Reddito attribuito al socio Rossi $80.000 \times 60\% = 48.000,00$
- Plafond massimo disponibile per il socio Rossi $(48.000,00 \times 80\%) = 38.400,00$
- Reddito netto del socio Rossi $48.000,00 - 38.400,00 = 9.600,00$
- Reddito attribuito al socio Verdi $80.000,00 \times 40\% = 32.000,00$
- Plafond massimo disponibile per il socio Verdi $(32.000,00 \times 80\%) = 25.600,00$
- Reddito netto del Socio Verdi $32.000,00 - 25.600,00 = 6.400,00$

Per entrambi i soci, il plafond disponibile è inferiore della perdita che è gli è stata attribuita nel periodo di imposta x. Pertanto, la compensazione avviene nel limite dei plafond disponibili per i soci.

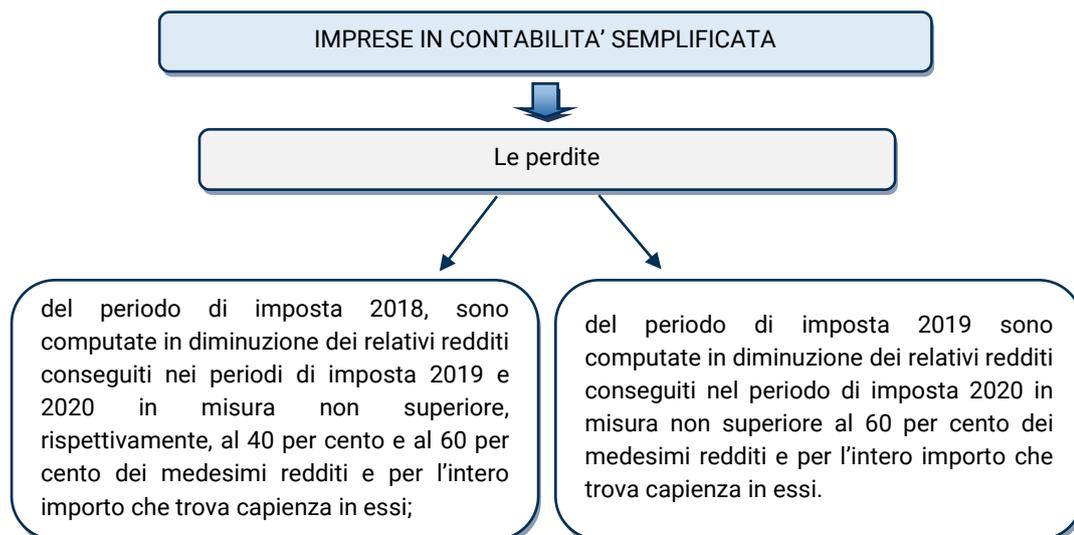


NOTA BENE - Le perdite del periodo potevano compensare eventuali ulteriori redditi di impresa conseguiti dal soggetto IRPEF nel medesimo periodo di imposta derivanti dall'esercizio di attività di impresa in forma individuale o, dalla partecipazione a società di persone o, infine, dalla partecipazione a S.r.l. in regime di trasparenza fiscale.

Legge di Bilancio 2019

La Legge di Bilancio 2019, in sostanza, ai commi da 23 a 26, dell'unico articolo, ha previsto due diverse discipline transitorie:

- la prima applicabile solo alle imprese in contabilità semplificata;
- l'altra di carattere generale.





Caso pratico

Un'impresa individuale in contabilità semplificata presenta la seguente situazione:

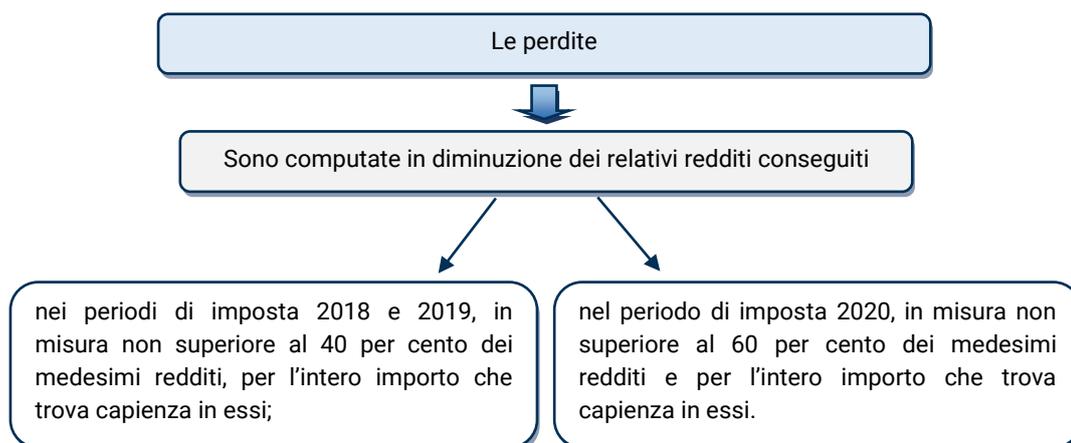
	Periodo di imposta			
	2018	2019	2020	2021
Reddito/perdita di impresa	(50.000)	40.000	30.000	50.000

L'utilizzo delle perdite sarà così effettuato:

1. Reddito 2019 = 40.000,00
 - Perdita utilizzabile (40.000 *40%) = 16.000,00
 - Reddito netto (40.000-16.000) = 24.000,00
 - Perdita residua (50.000-16.000) 34.000,00
2. Reddito 2020= 30.000,00
 - Perdita utilizzabile (30.000*60%) = 18.000,00
 - Reddito netto (30.000-18.000) = 12.000,00
 - Perdita residua (34.000-12.000) = 22.000,00
3. Reddito 2021= 50.000,00
 - Perdita utilizzabile (50.000*80%) = 40.000,00 (maggiore di euro 22.000)
 - Reddito netto (50.000-22.000) = 28.000,00
 - Perdita residua 0



NOTA BENE - La successiva disciplina transitoria, invece, si applica alle perdite del periodo di imposta 2017, per la parte non compensata in base alle regole previgenti alle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2019.



I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate - Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019

L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 8/E chiarisce che, le perdite di impresa in contabilità semplificata relative al periodo di imposta 2017 che, eccedono i limiti di utilizzo previsti in relazione ai periodi di imposta 2018, 2019 e 2020, possono essere riportate nei periodi di imposta 2021 e successivi ed essere utilizzate in compensazione con i relativi redditi imponibili, nel limite dell'80 per cento.



IMPORTANTE! - L'Agenzia delle Entrate, richiamando il comma 26, della Legge n. 145/2018, precisa che, le perdite fiscali in contabilità semplificata maturate nel periodo di imposta 2017, possono essere riportate sui successivi periodi di imposta, ma con vincoli di utilizzo, nel 2018 e nel 2019, in misura non superiore al 40 per cento, dei redditi di impresa dei già menzionati periodi e, nel 2020, in misura non superiore al 60 per cento del reddito di impresa di tale periodo.

Pertanto, le perdite conseguite in regime di contabilità semplificata nei periodi di imposta 2018 e 2019, possono essere riportate sui successivi periodi di imposta ma con determinati limiti di utilizzo, ossia:

- le perdite del periodo 2018, in misura non superiore al 40 per cento dei redditi di impresa del periodo 2019 e in misura non superiore al 60 per cento dei redditi di impresa del 2020;
- le perdite 2019, in misura non superiore al 60 per cento dei redditi di impresa del periodo 2020.

L'Agenzia delle Entrate, infine, ritiene che, con riferimento alle perdite 2017 non compensate nel triennio 2018-2020, le stesse saranno compensate negli esercizi successivi secondo il nuovo meccanismo di riporto, ossia, senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'**80 per cento**.

Riferimenti normativi

- [Legge n. 145/2018](#);
- [Circolare n. 8/E dell'Agenzia delle Entrate, del 10 aprile 2019](#);
- [D.P.R. n. 917/86](#).

Allegato 1**L'Esperto risponde...****Oggetto:** Regime forfettario**DOMANDA**

Un contribuente che adotta il regime forfettario può utilizzare le perdite precedenti maturate nei periodi precedenti a quello da cui decorre il regime forfettario?

RISPOSTA

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 8/E/2019 chiarisce che, la disciplina prevista dall'articolo 8, comma 3, del TUIR è altresì da coordinare con riferimento alle disposizioni che riguardano le imprese commerciali che fruiscono del regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della Legge n. 190 del 2014.

In particolare, l'Agenzia osserva che, il comma 68 dell'articolo 1 della Legge n. 190 del 2014, consente, al contribuente che adotta il regime forfettario, di utilizzare le perdite pregresse maturate nei periodi precedenti a quello da cui decorre il regime forfettario in deduzione dal reddito determinato secondo le modalità indicate nel comma 64. Pertanto, alla luce delle modifiche del comma 3 dell'articolo 8 del TUIR, le perdite d'impresa realizzate dai predetti soggetti prima dell'ingresso nel citato regime, realizzate nei periodi di applicazione della contabilità ordinaria, risultano utilizzabili esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa e sono riportabili senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta.

Diversamente, qualora le perdite realizzate dai predetti soggetti prima dell'ingresso nel citato regime si riferiscano a periodi d'imposta in cui gli stessi possedevano i requisiti delle imprese minori, di cui all'articolo 66 del TUIR, l'Agenzia ritiene che solo le perdite maturate a partire dal periodo d'imposta 2017 - in considerazione delle precisazioni contenute nella relazione illustrativa della Legge di Bilancio 2019 - possano essere oggetto di riporto sulla base delle nuove modalità indicate nell'articolo 8, comma 3, del TUIR e nel rispetto del peculiare regime transitorio.