

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Il regime delle perdite d'impresa dei soggetti Ires***

di **Federica Furlani**

L'**articolo 23, comma 9, D.L. 98/2011** (c.d. Manovra correttiva 2011) ha introdotto modifiche sostanziali al regime fiscale delle perdite d'impresa in ambito IRES.

In particolare, sono stati riformulati i **commi 1 e 2 dell'articolo 84 Tuir**, che disciplinano rispettivamente le modalità di riporto a nuovo delle perdite:

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

**a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011.**

Ad oggi quindi il sistema di riporto delle perdite fiscali prevede in ciascun periodo **un limite** al relativo impiego in **misura non superiore all'80% del reddito imponibile, escludendo il limite temporale alla riportabilità delle perdite.**

La limitazione quantitativa non fa venire meno la possibilità di utilizzo integrale delle perdite, in quanto la finalità della norma è solo quella di **"modulare" l'ammontare complessivo delle perdite compensabili in ciascun periodo d'imposta**: in tal modo, pur in presenza di perdite fiscali pregresse riportabili, viene assoggettato comunque a tassazione il 20% del reddito conseguito.

Una deroga a tale impostazione è prevista per le **perdite realizzate dalle società neocostituite nei primi tre periodi d'imposta**: il comma 2 dell'articolo 84 stabilisce il **sistema di riporto in misura piena** delle perdite generate nei primi tre esercizi, a condizione che si riferiscano ad una **nuova attività produttiva**.

Sono pertanto **escluse dalla deroga**:

- le perdite fiscali maturate in capo ad un soggetto di nuova costituzione che abbia **acquisito un'attività preesistente**, come nel caso di conferimento d'azienda, affitto d'azienda, ....
- le **perdite fiscali riportabili a seguito di operazioni straordinarie**, come fusioni, scissioni, ... in cui il soggetto avente causa subentra a titolo successorio nella posizione del dante causa. In tal caso i primi tre periodi di riportabilità totale delle perdite devono

computarsi dalla data di costituzione del dante causa.

Il limite di utilizzo delle perdite previsto dal comma 1 dell'art. 84 non si applica quindi alle **perdite generate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione**, le quali sono utilizzabili senza alcun limite temporale e quantitativo e quindi per l'intero importo.

L'Agenzia delle Entrate, con la [Circolare 16 giugno 2012 n. 25](#), ha precisato che in presenza di perdite da compensare sia relative ai primi tre esercizi sia sorte successivamente, e quindi con il vincolo di utilizzo nei limiti dell'80% del reddito imponibile, **non è previsto alcun ordine di priorità di utilizzo**.

E' quindi **discrezione del contribuente** decidere se utilizzare o meno quelle realizzate nei primi tre periodi di imposta. In ogni caso ai fini del calcolo del limite dell'80% si deve far riferimento al **reddito imponibile al lordo** e non al netto delle perdite relative ai primi tre periodi di imposta.

Il **regime precedente di utilizzo delle perdite fiscali**, prima cioè dell'intervento del D.L. 98/2011, prevedeva il riporto illimitato per le perdite dei primi tre periodi di imposta dalla data di costituzione, ed il riporto delle altre perdite entro il quinto periodo di imposta successivo.

Per le perdite fiscali ancora in essere relative ai periodi di imposta anteriori a quello di entrata in vigore del D.L. 98/2011 (per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare quelle risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010.) **si applica comunque la nuova disciplina di utilizzo** delle perdite, basata sul riporto temporalmente illimitato e sull'utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito di periodo.

L'utilizzo delle perdite presenta **limitazioni** sia di carattere generale che speciale.

La limitazione generale è contenuta nel **comma 3 dell'art. 84** che prevede la **non applicabilità** delle disposizioni di cui al comma 1, e quindi la **riportabilità delle perdite**, nel caso si verifichino queste due condizioni:

- **la maggioranza delle partecipazioni** aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga **trasferita o comunque acquisita da terzi**, anche a titolo temporaneo;
- **venga modificata l'attività principale in fatto esercitata** nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori.

La limitazione non si applica se vengono rispettate le seguenti **condizioni di operatività**: le partecipazioni sono relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto

economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40% di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Tra le limitazioni speciali un posto di rilievo lo occupa l'**art. 30 co. 3 della L. 724/94**, che per le **società di comodo** prevede la possibilità di scomputare le perdite sulla sola parte del reddito prodotto che eccede quello minimo presunto.