

REDDITO IMPRESA E IRAP

La gestione delle perdite derivanti dalla partecipazione in società di persone

di Federica Furlani

La Legge di Bilancio 2019 (**L. 145/2018**) ha modificato profondamente, con effetto dall'anno d'imposta 2018, la disciplina delle **perdite** conseguite in **regime d'impresa dai soggetti Irpef**, contenuta nell'[articolo 8 Tuir](#).

In particolare vi è stato un **allineamento** rispetto alla disciplina delle perdite prevista per le **società di capitali**, **eliminando** ogni differenziazione tra **imprese in contabilità ordinaria** e **imprese in contabilità semplificata**.

Di conseguenza le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo ed in accomandita semplice sono computabili **in diminuzione del redditi della medesima natura conseguiti nel periodo d'imposta; l'eventuale eccedenza è riportabile in avanti senza limiti temporali ed utilizzabile in compensazione in misura non superiore all'80% dei relativi redditi** e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Non è, perciò, possibile utilizzare in compensazione perdite d'impresa in **misura superiore all'80% del reddito d'impresa** del/i periodo/i d'imposta successivo/i e, allo stesso tempo, non è possibile eseguire una **parziale riduzione del reddito di impresa/redotto di partecipazione**, rinviando ai periodi d'imposta successivi la parte di perdite utilizzabile e non utilizzata.

Il rinvio all'[articolo 84, comma 2, Tuir](#) comporta che le **perdite prodotte nei primi tre esercizi rimangono invece interamente compensabili, senza il limite dell'80%, con possibilità di scegliere liberamente quali perdite utilizzare**.

Come precisato dalla [circolare 8/E/2019](#), è bene sottolineare che tali modifiche trovano applicazione anche con riferimento alle **perdite** sorte nel regime precedente ed **ancora utilizzabili**, in modo da scongiurare la gestione di un doppio binario: possono quindi essere riportate in avanti **senza vincoli temporali** anche le perdite con riferimento alle quali il **quinquennio**, previsto come limite di riportabilità nel precedente regime, **non sia già scaduto anteriormente al periodo d'imposta 2018**.

Tuttavia, per quanto riguarda le imprese commerciali e le società in nome collettivo e in accomandita semplice in **contabilità semplificata**, che, nel primo anno di applicazione del regime di cassa (2017), avendo dato rilevanza come **costi alle rimanenze di magazzino**, hanno

rilevato **consistenti perdite**, è previsto un **regime transitorio di riporto parziale delle perdite finalizzato a contemporare sia gli interessi dei soggetti che le hanno prodotte, consentendo il loro riporto, sia gli interessi erariali riducendo il loro impatto sul gettito, consentendo un riporto parziale delle stesse**".

Più precisamente, è stata prevista una **deroga alla regola generale** di riporto delle perdite contenuta nell'[articolo 8, comma 3, Tuir](#), applicabile anche in caso di **successiva opzione per la contabilità ordinaria**, disponendo che, per le **imprese commerciali** di cui all'[articolo 66 Tuir](#):

- le **perdite del periodo 2018** sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa:
 1. per il **periodo d'imposta 2019**, in misura **non superiore al 40%**, per l'intero importo che trova capienza in essi;
 2. per il **periodo d'imposta 2020**, in misura **non superiore al 60%**, per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le perdite del **periodo 2019** sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa per il **periodo d'imposta 2020**, in misura non superiore al **60% per l'intero importo che trova capienza in essi**.

Per quanto riguarda l'attribuzione delle perdite derivanti dalla partecipazioni in snc o sas, l'[articolo 8, comma 2, Tuir](#) prevede che questa avvenga in base alla **rispettiva quota di partecipazione agli utili**, con l'inciso che **le perdite delle società in accomandita semplice eccedenti l'ammontare del capitale sociale sono imputabili soltanto ai soci accomandatari**.

Con tale disposizione il legislatore tributario ha operato un **allineamento** della disciplina della **deducibilità delle perdite di natura fiscale** con quella **civilistica** di cui all'[articolo 2313 cod. civ.](#) che riguarda le diverse **responsabilità dei soci**: i **soci accomandanti** rispondono delle obbligazioni sociali solamente nei limiti della quota conferita, e quindi in tali limiti viene riconosciuta l'attribuzione delle **perdite per trasparenza**.

Su tale tema è bene evidenziare che la **Cassazione**, con la [sentenza 26 giugno 2009 n. 15161](#) ha affermato che l'eventuale **riqualificazione civilistica** di socio accomandatario assume rilievo anche **fiscale**: i **soci accomandanti** possono infatti vedersi imputate anche **perdite eccedenti la propria quota di capitale sociale** nell'ipotesi in cui, a causa della loro **ingerenza non occasionale nella gestione e nell'amministrazione della società**, abbiano di fatto perso la responsabilità limitata.

In tal caso, quindi, **acquisiscono il diritto alla deduzione della quota di perdita eccedente il capitale sociale**.

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)