

DICHIARAZIONI

Le perdite di impresa nel modello Redditi SC 2021

di **Federica Furlani**

Seminario di specializzazione

E-COMMERCE: TUTTE LE NOVITÀ A PARTIRE DAL 1 LUGLIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **disciplina delle perdite di impresa**, tranne i casi particolari legati al **regime di trasparenza fiscale** ([articoli 115 e 116 Tuir](#)) e ad attività che fruiscono di regimi di **totale o parziale detassazione del reddito** ([articolo 83 Tuir](#)), è regolata **dai 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.

In particolare, le **perdite fiscali possono essere impiegate in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta**, per l'importo che trova capienza in tale ammontare, senza limiti temporali di riportabilità.

Per quanto riguarda le **perdite realizzate dalle società neocostituite nei primi tre periodi d'imposta**, il comma 2 dell'[articolo 84 Tuir](#) stabilisce un **sistema di riporto in misura piena delle perdite generate nei primi tre esercizi**: esse sono utilizzabili **senza alcun limite temporale e quantitativo** e quindi per l'intero importo, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva e che quindi non siano acquisite ad esempio tramite **un'operazione straordinaria**.

È importante evidenziare che, nel caso di **coesistenza di perdite riportabili in misura "limitata"** e perdite **riportabili in misura "piena"**, la [circolare 25/E/2012](#) (par. 5.8) ha precisato che **non è previsto alcun ordine di priorità**: il contribuente è pertanto libero di **decidere quale tipologia di perdite utilizzare**.

La disciplina di **utilizzo delle perdite** - basata sul riporto temporalmente illimitato e sull'utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito di periodo - è inoltre applicabile anche alle **perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori** a quello di entrata in vigore delle disposizioni in commento e quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno

solare, alle **perdite risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010**.

L'**articolo 84, comma 3, Tuir** stabilisce infine la **non riportabilità delle perdite fiscali** nel caso in cui si verifichino contemporaneamente le seguenti 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 tuttavia non si applica qualora le partecipazioni siano 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 cod. civ.](#), **superiore al 40%** di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Il contribuente può inoltre richiedere la **disapplicazione** del comma 3, circa la limitazione al riporto delle perdite, presentando specifico **interpello disapplicativo (articolo 11, comma 2, L. 212/2000)**.

Il **monitoraggio del riporto delle perdite fiscali** viene effettuato in sede dichiarativa, tramite la compilazione dei **rigi RS 44 e RS45 del modello Redditi**.

| Perdite di impresa non compensate | | RS44 | | SIIQ | | IRES | | Maggiorazione IRES | | Addizionali IRES | |
|-----------------------------------|--------------------|----------------------------------|---|----------------|---|----------------|---|--------------------|---|------------------|--|
| | In misura limitata | (del presente periodo d'imposta) | 1 | | 2 | | 3 | | 4 | | |
| | | | 5 | ,00 | 6 | ,00 | 7 | ,00 | 8 | ,00 | |
| | In misura piena | (del presente periodo d'imposta) | 1 | | 2 | | 3 | | 4 | | |
| | | | 5 | ,00 | 6 | ,00 | 7 | ,00 | 8 | ,00 | |
| | | Cessione | | Codice fiscale | | Codice fiscale | | Codice fiscale | | Codice fiscale | |
| | | 9 | | 10 | | 11 | | 12 | | 13 | |
| | | Codice fiscale | | Codice fiscale | | Codice fiscale | | Codice fiscale | | Codice fiscale | |
| | | 12 | | 13 | | 14 | | 15 | | 16 | |

In particolare, nel rigo **RS44, colonna 6**, vanno indicate le perdite Ires non compensate utilizzabili in misura limitata ai sensi dell'**articolo 84, comma 1 Tuir**, compresa la perdita conseguita nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, determinata:

- nel quadro RN, al rigo RN5, colonna 3;
- nel quadro TN, al rigo TN2, per la **parte non attribuibile ai soci**;

da evidenziare in **colonna 2**.

Dette perdite vanno, invece, riportate nelle **colonne 2 e 6 del rigo RS45 se utilizzabili in misura piena** ai sensi dell'[articolo 84, comma 2, Tuir](#).

Per le società fra le quali intercorre un **rapporto di partecipazione** che preveda una percentuale del diritto di voto esercitabile nell'assemblea ordinaria e di partecipazione agli utili **non inferiore al 20%** è ammessa la possibilità di **cedere le perdite fiscali** (con le stesse modalità previste per la cessione dei crediti d'imposta di cui all'[articolo 43-bis D.P.R. 602/1973](#)), a condizione che le azioni della società cessionaria, o della società che controlla direttamente o indirettamente la società cessionaria, siano **negoziare in un mercato regolamentato o in un sistema multilaterale di negoziazione** di uno degli Stati membri dell'Unione europea e degli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un **accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni** e che la società cedente **non svolga in via prevalente attività immobiliare**. La cessione deve riguardare **l'intero ammontare delle perdite fiscali**.

Le **perdite fiscali trasferibili** sono solo quelle realizzate **nei primi tre esercizi della società cedente**, subordinatamente al verificarsi delle seguenti ulteriori condizioni:

- sussistenza di **identità dell'esercizio sociale** della società cedente e della società cessionaria;
- sussistenza del **requisito partecipativo del 20%** al termine del periodo d'imposta relativamente al quale le società si avvalgono della possibilità di cedere le perdite;
- **perfezionamento della cessione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

In tal caso:

- il cedente barra la **casella "Cessione"** in **colonna 9** posta nel rigo RS45 e indica il codice fiscale delle società cessionarie nelle **colonne da 10 a 14**;
- il cessionario indica nel **rigo RS45** le perdite trasferite eccedenti quelle già computate in diminuzione del reddito complessivo dello stesso periodo d'imposta nel quadro RN o in altri quadri di determinazione del base imponibile.