



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF070

# INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 3

<b>OGGETTO</b>	<b>RIPORTO PERDITE PER I SOGGETTI IRPEF - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	CM 8/2019 – ART. 1 CO. DA 23 A 26 L. 145/2018 – ART. 8 C. 3 TUIR - RF 005/2019
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>12/04/2019</b>

Sintesi: l'Agenzia ha recentemente fornito chiarimenti circa la riportabilità delle perdite per i soggetti Irpef. In particolare, è stato chiarito che per le ditte individuali/società di persone in contabilità semplificata:

- le perdite d'impresa maturate prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni introdotte dalla legge di Bilancio 2019
- possono essere riportate successivamente al 2020 senza limiti di tempo, nella misura ordinaria dell'80 per cento del reddito che incrociano.

I medesimi concetti trovano applicazione per i contribuenti forfettari, mentre i contribuenti minimi continuano ad applicare la disciplina specifica (che coincide col riporto previsto ante riforma per le contabilità ordinarie).

I commi da 23 a 26 della Legge di bilancio 2019 modificano il regime del riporto delle perdite fiscali dei soggetti Irpef nell'ambito del reddito d'impresa, equiparandolo a quello dei soggetti Ires.

In sostanza, con la nuova formulazione dell'art. 8 c.3 del Tuir, imprese individuali e società di persone:

- indipendentemente dalla contabilità tenuta (semplificata o ordinaria);
- **potranno riportare le perdite fiscali conseguite senza limiti di tempo** (dunque, anche oltre il 5° periodo successivo), utilizzandole **nel limite dell'80%** del reddito imponibile che incrociano.



**DECORRENZA:** il comma 24 dispone che, in deroga alla irretroattività delle norme fiscali (art. 3 c. 1 L. 212/2000), le disposizioni modificative dell'art. 8 Tuir si applicano: "a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017" cioè dal 2018.

RIPORTO PERDITE		
	FINO AL PERIODO D'IMPOSTA 2017	DAL PERIODO D'IMPOSTA 2018
<b>CONTABILITÀ ORDINARIA</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ hanno potuto riportare le perdite nel limite dei 5 periodi successivi (oltre tale termine sono perse)</li> <li>✓ ad eccezione delle perdite generate nei primi 3 periodi di imposta (non vi è limite di tempo)</li> <li>✓ senza alcun limite in ordine all'importo compensabile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ riporto senza limiti di tempo (dunque, anche oltre il 5° periodo successivo),</li> <li>▪ nel limite dell'80% del reddito imponibile</li> </ul>
<b>CONTABILITÀ SEMPLIFICATA (E PROFESSIONISTI)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ l'utilizzo avviene solo nel medesimo periodo d'imposta in compensazione con altri eventuali redditi, di qualsiasi natura</li> <li>✓ non è previsto alcun riporto; quanto non compensato orizzontalmente nell'anno è perso.</li> </ul>	

## IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA - REGIME TRANSITORIO

In deroga a quanto visto, le **perdite fiscali delle imprese in contabilità semplificata**:

a) **del periodo d'imposta 2018:** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti

- nel periodo d'imposta 2019: in misura non superiore al 40%
- nel periodo d'imposta 2020: in misura non superiore al 60%

dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi

- b) **del periodo d'imposta 2019**: sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti
- nel periodo d'imposta **2020**: in misura non superiore al **60%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi.
- c) **del periodo d'imposta 2017** (disposizione retroattiva):
- per la parte non già compensata con altri redditi del periodo (anche non d'impresa) sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:
  - nei periodi d'imposta **2018 e 2019**: in misura non superiore al **40%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
  - nel periodo d'imposta **2020**: in misura non superiore al **60%** dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi



**Il dubbio**: per quanto riguarda le perdite conseguite nel 2019 e 2019 e risultato fin da subito chiaro che l'eccedenza poteva essere riportata anche successivamente al 2020 (quindi dal 2021 in poi) nel limite dell'80% dei redditi conseguiti.

La stessa cosa non si poteva dire per le **perdite conseguite nel 2017**. Al contrario dal disposto normativo sembrava che oltre il 2020 le perdite non fossero più utilizzabili.

#### PERDITE 2017 - CHIARIMENTI DELLA CM N. 8/2019

Sul dubbio evidenziato è intervenuta l'Agenzia Entrate con la **CM n. 8 del 11/04/2019**, nella quale è stato chiarito che



*"Per quanto concerne le perdite prodotte da tali imprese nel 2017 ed eccedenti le quote delle stesse utilizzate per compensare i redditi prodotti nel triennio 2018-2020, si osserva che nella relazione illustrativa è stato precisato che "l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 avviene entro percentuali di redditi [...] inferiori alla misura ordinaria dell'80 per cento che opererà solo a decorrere dai redditi maturati per il periodo d'imposta 2021".*

Alla luce di ciò, l'Agenzia delle Entrate ritiene che le **perdite 2017**:

- **non compensate nel triennio 2018- 2020** in applicazione del "regime transitorio" illustrato in precedenza
- **rimangono comunque utilizzabili negli esercizi successivi**, secondo il nuovo meccanismo del riporto, e cioè:
  - ✓ senza limiti di tempo
  - ✓ nella misura ordinaria dell'80% del reddito che incrociano.



**Nota**: Le limitazioni previste dal regime transitorio in relazione all'utilizzo delle perdite prodotte negli anni 2017, 2018 e 2019 dalle imprese in contabilità semplificata si applicano anche se l'impresa abbia successivamente adottato la contabilità ordinaria.

Esempio

Imprenditore individuale in contabilità semplificata che ha conseguito nel **periodo d'imposta 2017 una perdita di € 100.000**, non compensata nell'anno con altri redditi personali.

In applicazione del regime transitorio, potrà fruire del seguente utilizzo della perdita fiscale:

RIPORTO PERDITA SUI PERIODI SUCCESSIVI			
Anno	Reddito	Utilizzabilità Perd. 2017	Saldo Perd. 2017
2017			100.000
2018	30.000	12.000 (cioè 40% x 30.000)	88.000
2019	50.000	20.000 (cioè 40% x 50.000)	68.000
2020	10.000	6.000 (cioè 60% x 10.000)	<b>62.000</b>
2021	<b>80.000</b>	<b>64.000 (cioè 80% x 80.000)</b>	---



**Cessazione dell'attività:** si evidenzia che non sono stati forniti chiarimenti circa le modalità di utilizzo delle perdite d'impresa nel periodo di cessazione dell'attività.

Si può ipotizzare (in coerenza con quanto sostenuto da Assonime per l'analoga situazione riferita ai soggetti Ires) che:

- le eccedenze di perdite possano essere utilizzate per il 100% fino al loro esaurimento
  - senza rispettare alcun limite (dell'80%)
- posto che le disposizioni del Tuir mirano solo a diluire l'utilizzo delle perdite, non a proibirne l'uso.

#### REGIME FORFETTARIO E DEI MINIMI

Alla luce delle modifiche della legge di Bilancio 2019 l'Agenzia ha esaminato anche gli effetti in relazione ai regimi fiscali agevolati:

→ **Regime forfettario** (art. 1, co 54-89 L 190/2014):

le perdite d'impresa realizzate **prima dell'ingresso nel regime agevolato**, in periodi d'imposta in cui applicavano un regime di contabilità:

- ✓ ordinaria: risultano **utilizzabili secondo le nuove disposizioni** (esclusivamente in abbattimento del reddito d'impresa senza limiti di tempo, in misura non superiore all'80% dei redditi che incrociano nell'anno)
- ✓ semplificata (art. 66 TUIR):  
risultano anche se **utilizzabili secondo le nuove disposizioni**, e nel rispetto del peculiare regime transitorio.

→ **Regime "dei minimi"** (art. 27, co. 1 e 2 DL 98/2011):

le perdite maturate nel periodo di applicazione del regime agevolato:

- ✓ continuano a essere soggette alla specifica disciplina prevista dall'art. 1 c. 108 L. 244/2007
- ✓ cioè al limite del riporto quinquennale, con utilizzabilità integrale.