



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF127

# INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 11

|                      |  |
|----------------------|--|
| <b>OGGETTO</b>       | <b>LE PERDITE DELLE SOCIETA' DI PERSONE</b>  |
| <b>RIFERIMENTI</b>   | ARTT. 8, 84 E 55-BIS DEL TUIR, C.M. 8/E/2017 |
| <b>CIRCOLARE DEL</b> | <b>14/07/2017</b>                            |

*Sintesi: le perdite fiscali delle società di persone sono soggette a regimi tributari diversi.*

*In particolare è possibile distinguere tra le perdite:*

- maturate in regime IRPEF, individuando ulteriormente:
- in regime di contabilità semplificata;
- in regime di contabilità ordinaria;
- maturate in regime IRI.

## LE PERDITE DELLE SOCIETA' DI PERSONE: ASPETTI CIVILISTICI

Il codice civile disciplina l'integrità del capitale nell'ambito delle società di persone, seppur con minor rigore rispetto alle società di capitali, considerato il diverso regime di responsabilità che connota i due soggetti collettivi.

Le seguenti disposizioni disciplinano le perdite, anche in relazione alla attribuire loro attribuzione ai soci.

| CODICE CIVILE   | DISPOSIZIONE   |
|-----------------|--|
| Art. 2303 c.c.  | "Non può farsi luogo a ripartizione di somme tra soci se non per utili realmente conseguiti.<br>Se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente.>>  |
| Art. 2262, c.c. | "Salvo patto contrario ciascun socio ha diritto di percepire la sua parte di utili dopo l'approvazione del rendiconto"   |
| Art. 2263, c.c. | "Le parti spettanti ai soci nei guadagni e nelle perdite si presumono proporzionali ai conferimenti. Se il valore dei conferimenti non è determinato dal contratto, esse si presumono eguali.<br>La parte spettante al socio che ha conferito la propria opera, se non è determinata dal contratto, è fissata dal giudice secondo equità.<br>Se il contratto determina soltanto la parte di ciascun socio nei guadagni, nella stessa misura si presume che debba determinarsi la partecipazione alle perdite." |
| Art. 2313, c.c. | "Nella società in accomandita semplice i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita."   |
| Art. 2320, c.c. | "I soci accomandanti non possono compiere atti di amministrazione, né trattare o concludere affari in nome della società, se non in forza di procura speciale per singoli affari. Il socio accomandante che contravviene a tale divieto assume responsabilità illimitata e solidale verso i terzi per tutte le obbligazioni sociali e può essere escluso a norma dell'art. 2286."  |
| Art. 2295 c.c.  | "L'atto costitutivo deve indicare:<br>[...]<br>6) i conferimenti di ciascun socio, il valore ad essi attribuito e il modo di valutazione [...]"  |

## ASPETTI FISCALI: CARATTERI GENERALI

Il reddito delle società di persone (e pertanto anche le perdite) sono imputate per trasparenza in capo ai soci, ai sensi dell'**art. 5, del tuir**, di seguito riportato in stralcio.



*"1. I redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.*

*2. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo d'imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali. ad assurgere a prova presuntiva ex artt. 2727 e 2729 cod. civ. (v. anche Cass. n. 17952/2013).*



**ATTENZIONE:** il reddito viene tassato in base al principio della trasparenza, ovvero questo si calcola in capo alla società ma le imposte vengono auto-liquidate da ciascun socio, all'interno della propria dichiarazione dei redditi, per effetto dell'imputazione meccanica del reddito, effettuata a prescindere dalle effettive distribuzioni.

Nel periodo 2016 le società di persone possono trovarsi nei seguenti regimi fiscali:



In merito ai diversi regimi fiscali più sopra indicati si tiene conto di quanto segue:

|  |  |
|--|--|
| <b>Regime ordinario</b>                        | La società calcola il reddito seguendo le regole proprie del reddito d'impresa apportando all'utile risultante dal rendiconto le variazioni fiscali in aumento e in diminuzione ai sensi dell'art. 83 e ss. del tuir             |
|  | Il reddito fiscale è determinato per competenza  |
| <b>IRI<br/>(art. 55-bis, tuir)</b>             | Le società di persone in regime di contabilità ordinaria possono optare per l'IRI, che costituisce un regime fiscale agevolato che consente la tassazione nella misura del 24% degli utili risparmiati (non distribuiti ai soci) |
| <b>Regime semplificato<br/>(art. 66, tuir)</b> | La società determina il reddito secondo il criterio di cassa   |

## LE PERDITE FISCALI DELLE SOCIETÀ DI PERSONE

La disciplina fiscale delle perdite deve essere considerata in base al regime contabile/fiscale applicato dal contribuente.

### PERDITE FISCALI PER LE IMPRESE MINORI

Premesso che nel caso di specie trova applicazione il meccanismo della trasparenza per la tassazione dei redditi, la disciplina fiscale delle perdite, nell'ambito delle imprese minori (art. 66, tuir) è contenuta nell'**art. 8, del tuir**.



**“1. Il reddito complessivo si determina** sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. **Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'articolo 60.”**

La disposizione deve essere letta congiuntamente con il successivo comma 3 che, sostanzialmente, disapplica la disciplina relativa alle perdite fiscali conseguite dalle imprese in contabilità ordinaria (che ammettono l'utilizzo delle perdite stesse in linea verticale).



**ATTENZIONE:** le società di persone in regime semplificato non possono riportare le perdite agli esercizi successivi. Le perdite conseguite da detti soggetti sono deducibili in linea orizzontale. Queste, in sostanza, possono essere utilizzate per abbattere altre tipologie di redditi conseguiti dal contribuente nel medesimo periodo d'imposta.

Esempio1

Il Sig. Rossi, socio della Rossi & F.lli S.n.c., dichiara redditi di lavoro dipendente (50.000 €) e perdite maturate in regime di contabilità semplificata, derivanti dalla partecipazione nella società (30.000 €).

**Prospetto dei redditi e delle perdite del Sig. Rossi:**

| Tipo reddito                    | Riferimenti  | Reddito   | Perdite     | Ritenute  |
|---------------------------------|--|-----------|-------------|-----------|
| Lavoro dipendente (Sez.I)       | RCS col.4  | 50.000,00 | -           | -         |
| Lavoro dipendente (Sez.II)      | RC9  | -         | -           | -         |
| Lavoro dipendente (Sez.III)     | RC10 col.1+RC11 Ritenute subite                    | -         | -           | 15.000,00 |
| Imprese consorziate (Quadro RS) | RS33+RS40-LM41 Ritenute                            | -         | -           | -         |
| Partecipazione                  | Somma RH14 col.2,RH17 e RH18; RH19 Ritenute subite | -         | - 30.000,00 | -         |
| Partecipazione                  | RH14 col.1 Perdite non compensate                  | -         | -           | -         |

Mod. Redditi PF 2017, quadro RN:

| QUADRO RN | RN1                 | Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali               | Credito per fondi comuni Credito art. 3 d.lg.147/2015 | Perdite compensabili con crediti di colonna 2 | Reddito minimo da partecipazione in società non operative | 5         |
|-----------|---------------------|---|---|---|---|-----------|
| IRPEF     | REDDITO COMPLESSIVO | 20.000,00   | ,00   | ,00   | ,00   | 20.000,00 |
|           | RN2                 | Deduzione per abitazione principale                           |   |   |   | ,00       |
|           | RN3                 | Oneri deducibili  |   |   |   | ,00       |
|           | RN4                 | REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo) |   |   |   | 20.000,00 |
|           | RN5                 | IMPOSTA LORDA   |   |   |   | 4.800,00  |



**N.B.:** ove la perdita fiscale fosse d'importo superiore rispetto ai redditi di periodo (ad es.: 60.000 €), l'eccedenza di 10.000 € non sarebbe stata più utilizzabile negli esercizi successivi.

**Attenzione:** una nuova criticità dal 2017 emerge per effetto dell'applicazione del criterio di cassa e più in particolare per l'irrelevanza fiscale delle rimanenze finali, a partire dal 31/12/2017.

Questo comporta che le imprese che espongono nel conto economico rimanenze iniziali di rilevante entità rischiano di dover annullare dette perdite fin da subito, ovvero nel 2017, in assenza di redditi ulteriori. Il problema è particolarmente sentito, ad esempio, per le imprese immobiliari.

Nel Doc. del 21 marzo 2017 il CNDCEC ha auspicato l'introduzione di una norma che garantisca l'utilizzo delle perdite fiscali delle imprese che adottano il nuovo regime della contabilità semplificata

**PERDITE FISCALI PER LE IMPRESE IN CONTABILITA' ORDINARIA**

La disciplina fiscale delle perdite relative alle imprese in contabilità ordinaria è contenuta nell'**art. 8, comma 3 del tuir**, che fissa il **limite di riportabilità temporale delle perdite** stesse:

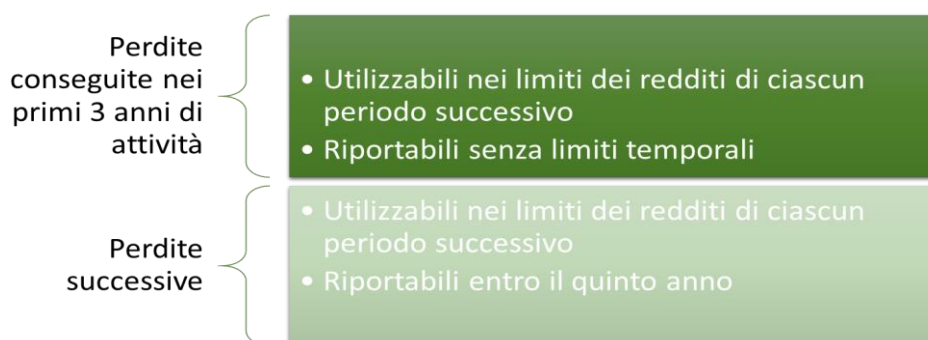


**“3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'articolo 66. Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo articolo 84.”**

Per le imprese in contabilità ordinaria trova applicazione il **comma 2 dell'art. 84 del tuir**, che disciplina le **perdite fiscali conseguite nei primi tre periodo d'imposta**:



**Art. 84, comma 2, tuir.** “Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.”



**ATTENZIONE:** appare evidente che le società di persone sono discriminate rispetto alle società di capitali in merito alla riportabilità temporale delle perdite sofferte successivamente al primo triennio di attività.

Infatti:

|   |  |
|---|--|
| <b>SOCIETÀ DI CAPITALI</b><br>(art. 84 c. 1 Tuir) | Le società di capitali possono riportare nel tempo, senza limiti, le perdite successive al primo triennio, con il solo <b>vincolo dell'importo deducibile commisurato all'80 per cento dell'utile di periodo.</b>                              |
| <b>SOCIETÀ DI PERSONE</b><br>(art. 8 c. 3 Tuir)   | <b>Le società di persone in contabilità ordinaria, posto il diverso peso delle perdite rispetto alle società di capitali, possono abbattere i redditi con le perdite fiscali conseguite, non oltre il quinto periodo d'imposta successivo.</b> |

Dai seguenti esempi emerge agevolmente, sotto l'aspetto operativo, il trattamento fiscale delle perdite trasparenti maturate in regime di contabilità ordinaria, in capo ai soci.

Per semplicità s'ipotizza il caso di un unico socio (es: è il caso della società che ha perso la pluralità dei soci, che va ricostituita entro 6 mesi).

#### Esempio2

Il Sig. Rossi, socio della Rossi & F.lli S.n.c., dichiara redditi di lavoro dipendente (50.000 €) e perdite maturate in regime di contabilità ordinaria derivanti dalla partecipazione nella società (30.000 €).

#### Modello Redditi SDP

**Redditi**

|   | REDDITO<br>O PERDITA | RITENUTE<br>D'ACCONTO | IMPOSTE PAGATE<br>ALL'ESTERO | CREDITI<br>D'IMPOSTA | PERDITA<br>ELIM. |
|---|----------------------|-----------------------|------------------------------|----------------------|------------------|
| RN1 Impresa in contabilità ordinaria    | 1 -30.000,00         | 2 ,00                 | 3 ,00                        | 4 ,00                | 5                |
| RN2 Impresa in contabilità semplificata | 1 ,00                | 2 ,00                 | 3 ,00                        | 4 ,00                |                  |
| RN3 Lavoro autonomo                     | 1 ,00                | 2 ,00                 | 3 ,00                        |                      |                  |

Seguono le indicazioni contenute nel Quadro RO e le connesse certificazioni debitamente consegnate dalla società al socio.

**Dichiarazione dei redditi del socio.**

**Prospetto dei redditi e delle perdite:**

| Tipo reddito                    | Riferimenti   | Reddito   | Perdite | Ritenute  |
|---------------------------------|---|-----------|---------|-----------|
| Lavoro dipendente (Sez.I)       | RC5 col.4   | 50.000,00 | -       | -         |
| Lavoro dipendente (Sez.II)      | RC9   | -         | -       | -         |
| Lavoro dipendente (Sez.III)     | RC10 col.1+RC11 Ritenute subite   | -         | -       | 15.000,00 |
| Imprese consorziate (Quadro RS) | RS33+RS40-LM41 Ritenute<br>Somma RH14 col.2,RH17 e RH18; RH19 Ritenute subite | -         | -       | -         |
| Partecipazione                  | subite  | -         | -       | -         |
| Partecipazione                  | RH14 col.1 Perdite non compensate   | -         | -       | -         |

Mod. Redditi PF 2017, quadro RN:

| QUADRO RN<br>IRPEF | REDDITO<br>COMPLESSIVO  | Reddito di riferimento<br>per agevolazioni fiscali | Credito per fondi comuni<br>Credito art. 3 d.lgs.147/2015 | Perdite compensabili<br>con crediti di colonna 2 | Reddito minimo da partecipazio-<br>ne in società non operative | 5         |
|--------------------|---|--|---|--|--|-----------|
| RN1                | 50.000,00   | 1  | 2 ,00   | 3 ,00  | 4 ,00  | 50.000,00 |
| RN2                | Deduzione per abitazione principale                           |  |   |  |  | ,00       |
| RN3                | Oneri deducibili  |  |   |  |  | ,00       |
| RN4                | REDDITO IMPONIBILE (indicare zero se il risultato è negativo) |  |   |  |  | 50.000,00 |
| RN5                | IMPOSTA LORDA   |  |   |  |  | 15.320,00 |



**ATTENZIONE:** appare evidente la differente incidenza della perdita fiscale nella tassazione del socio, nel caso della tenuta della contabilità ordinaria. Si può affermare che la diversa disciplina delle perdite fiscali connesse con il regime contabile applicato dall'impresa costituisca un importante parametro da utilizzare nella scelta del regime contabile da applicare.

Consideriamo ora gli effetti dichiarativi della perdita fiscale maturata nell'ambito del regime ordinario, nell'anno successivo.

**Esempio3**

Il Sig. Rossi, socio della Rossi & F.lli S.n.c., dichiara redditi di lavoro dipendente (50.000 €) e redditi di partecipazione per 40.000 €. perdite maturate in regime di contabilità ordinaria derivanti dalla partecipazione nella società (30.000 €).

La società imputa il reddito al socio.

**Modello Redditi SDP**

| Redditi                                 | REDDITO<br>O PERDITA | RITENUTE<br>D'ACCONTO | IMPOSTE PAGATE<br>ALL'ESTERO | CREDITI<br>D'IMPOSTA | PERDITA<br>ELIM. |
|---|----------------------|-----------------------|------------------------------|----------------------|------------------|
| RN1 Impresa in contabilità ordinaria    | 1 40.000,00          | 2 ,00                 | 3 ,00                        | 4 ,00                | 5                |
| RN2 Impresa in contabilità semplificata | 1 ,00                | 2 ,00                 | 3 ,00                        | 4 ,00                |                  |
| RN3 Lavoro autonomo                     | 1 ,00                | 2 ,00                 | 3 ,00                        |                      |                  |

Trasferiamoci ora nella dichiarazione dei redditi del socio, ipotizzando che la perdita sia realizzata nel 2011.

**Prospetto extracontabile delle perdite**

| Perdite residue da       | 2011      | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | Illim.riportab. |
|--------------------------|-----------|------|------|------|------|-----------------|
| Modello DR 2016          | 30.000,00 | -    | -    | -    | -    | -               |
| Istanza di rimborso IRAP | -         | -    | -    | -    | -    | -               |
| Fuoriuscita da Q/CM      | -         | -    | -    | -    | -    | -               |
| Fuoriuscita da Q/LM      | -         | -    | -    | -    | -    | -               |

#### Prospetto del calcolo del reddito netto

| Reddito Quadro minimo/ZFU | Reddito minimo da trasparenza | Totale Reddito | Reddito da trasparenza | Perdite non compensate da reddito minimo | Perdita anno | Perdite precedenti | Reddito netto |
|---------------------------|-------------------------------|----------------|------------------------|--|--------------|--------------------|---------------|
| RH -                      | -                             | 40.000,00      | -                      | -  | -            | 30.000,00          | 10.000,00     |

Mod. Redditi PF 2017, quadro RN:

| QUADRO RN IRPEF | RN1 REDDITO COMPLESSIVO                                      | Reddito di riferimento per agevolazioni fiscali | Credito per fondi comuni      | Perdite non compensate | Reddito minimo da partecipazione in società non operante | 5         |
|-----------------|--|---|-------------------------------|------------------------|--|-----------|
|                 |  | 60.000,00                                       | Credito art. 3 d.lgs.147/2015 | Perdite non compensate |  | 60.000,00 |
|                 | RN2 Deduzione per abitazione principale                      |   |                               |                        |  |           |
|                 | RN3 Oneri deducibili   |   |                               |                        |  |           |
|                 | RN4 REDDITO IMPONIBILE (indicare se il risultato è negativo) |   |                               |                        |  | 60.000,00 |
|                 | RN5 IMPOSTA LORDA  |   |                               |                        |  | 19.270,00 |

Il socio sconta l'IRPEF sui redditi di pensione e sui redditi di partecipazione di competenza dell'anno per la quota che eccede le perdite pregresse.

### LE PERDITE FISCALI NELLE S.A.S.

Nel caso delle S.a.s. trova applicazione la seguente norma:

**Art. 8, comma 2, ultimo periodo, tuir.** "Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'articolo 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5.

**Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari."**

**Nota:** la norma fiscale è assolutamente in linea con le disposizioni contenute nell'art. 2313, comma 1, c.c., secondo il quale "nella società in accomandita semplice i soci accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente per le obbligazioni sociali, e i soci accomandanti rispondono limitatamente alla quota conferita."

Pertanto i soci accomandanti:

- ➔ rispondono civilisticamente delle perdite nei limiti della quota conferita;
- ➔ deducono le perdite fiscali nei limiti della quota di capitale sociale posseduta.

La fattispecie è stata oggetto di chiarimento da parte della **RM 152/2001**, della quale si riporta un passaggio significativo:

**"[...] l'intera differenza tra la perdita fiscale ed il capitale sociale deve essere ripartita tra i soci accomandatari in proporzione alle loro quote di partecipazione, secondo quanto stabilito dall'articolo 5 più volte richiamato."**

Un ulteriore intreccio tra la normativa civilistica e la normativa fiscale trova riscontro nel caso in cui il socio accomandante, per effetto della sua partecipazione continuativa alla gestione dell'impresa, venga assimilato al socio accomandatario, con la conseguente assunzione della responsabilità patrimoniale illimitata.



Secondo la cassazione, infatti, nel caso di specie la perdita fiscale eccedente il capitale sociale deve essere dedotta anche da quest'ultimo, ovvero dal socio accomandante nel caso in cui travalichi le distinzioni poste dall'art. 2313 c.c., come se fosse un socio accomandatario (Cass., n. 15161/2009).

### INCIDENZA DELLE PERDITE SUL COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE

Il costo fiscale della partecipazione assume notevole rilevanza per la determinazione delle plusvalenze in caso di:

- ⇒ cessione delle quote;
- ⇒ liquidazione delle quote in caso di recesso, morte, esclusione del socio;
- ⇒ liquidazione delle quote in occasione della cessazione dell'attività d'impresa.

Questo si determina secondo i criteri fissati dall'**art. 68 c. 6 Tuir**:



*“Per le partecipazioni nelle società indicate dall'articolo 5, il costo e' aumentato o diminuito dei redditi e delle perdite imputate al socio e dal costo si scomputano, fino a concorrenza dei redditi già imputati, gli utili distribuiti al socio.”*



**Nota:** le perdite imputate al socio per trasparenza riducono il costo fiscale della partecipazione, alla stessa stregua degli utili distribuiti.

### LE PERDITE FISCALI E L'IRI

La disciplina delle perdite fiscali trova nuovi sviluppi con l'introduzione dell'IRI, a decorrere dal 2017.

| IRI – CARATTERI GENERALI   |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ nasce come un'agevolazione volta a premiare le imprese virtuose che ricorrono all'autofinanziamento;</li> <li>▪ riguarda non solo le società di persone, ma anche le S.r.l. a ristretta base partecipativa, le imprese individuali e le S.T.P., per le quali trovano applicazione le disposizioni contenute nell'art. 6, comma 3 e nell'art. 81 del Tuir;</li> <li>▪ è un regime di tassazione discrezionale, che trova applicazione previa opzione vincolante per 5 periodi d'imposta, rinnovabile nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione (art. 55-bis, comma 4, Tuir);</li> <li>▪ consiste nella tassazione separata del reddito risparmiato, ovvero non prelevato dall'imprenditore o dai soci, attraverso l'applicazione di un'imposta sul reddito d'impresa con aliquota parametrata all'Ires (attualmente pari al 24%), mentre il reddito prelevato è soggetto a tassazione ordinaria;</li> <li>▪ l'applicazione dell'imposta si fonda anche sulla deducibilità delle somme prelevate nel corso del periodo d'imposta, ai fini della determinazione del reddito ordinario;</li> </ul> |





**ATTENZIONE:** il reddito sul quale è parametrato l'IRI è il reddito fiscale.  
Pertanto se: **Reddito fiscale > Utile del rendiconto**  
la differenza (non prelevabile in realtà) sarà assoggettata solo all'IRI.

## LE PERDITE IRI

Nell'ambito del regime IRI occorre distinguere:

| CLASSIFICAZIONE DELLE PERDITE IRI IN BASE AL PERIODO DI MATURAZIONE |                                      |  |
|---|--------------------------------------|--|
| <b>PERDITE ANTE-IRI</b>   | Disciplina fiscale specifica assente | Un punto fermo è rappresentato dalla impossibilità di utilizzare dette perdite per abbattere la base imponibile IRI, posto che, come si è visto in precedenza, le perdite "ordinarie" sono dedotte dal socio mentre l'IRI è un'imposta che grava sulla società           |
| <b>PERDITE IRI</b>  | Art. 55-bis, comma 1, del tuir       | La norma costituisce una deroga al regime fiscale delle perdite derivanti dall'esercizio delle imprese commerciali in generale e delle società di persone in particolare. Ne consegue che le perdite IRI sono deducibili senza limitazione, all'interno del periodo IRI. |
| <b>PERDITE IRI RIVERSATE IN SUCCESSIVI PERIODI IRPEF</b>            | Art. 55-bis, comma 2, del tuir       | Le perdite maturate durante il periodo IRI si considerano formate nell'ultimo anno di permanenza nel regime e sono soggette alla limitazione temporale quinquennale prevista dall'art. 8, comma 3 del tuir   |

Si riportano di seguito le norme citate nella tabella.



**Art. 55-bis, comma 1, tuir.** *"Dal reddito d'impresa sono ammesse in deduzione le somme prelevate, a carico dell'utile di esercizio e delle riserve di utili, nei limiti del reddito del periodo d'imposta e dei periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata al netto delle perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi, a favore dell'imprenditore, dei collaboratori familiari o dei soci."*



**Art. 55-bis, comma 2, tuir.** *"In deroga all'articolo 8, comma 3, le perdite maturate nei periodi d'imposta di applicazione delle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo sono computate in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi per l'intero importo che trova capienza in essi. Le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 3, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili."*

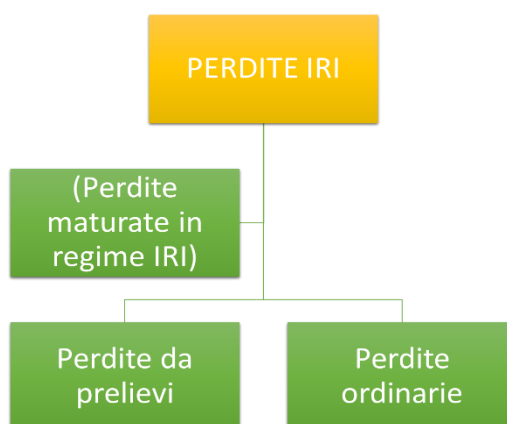


**Nota:** il regime fiscale delle perdite IRI si rileva più conveniente rispetto al regime fiscale delle perdite IRPEF, in quanto le prime sono illimitatamente deducibili (all'interno del regime IRI), mentre le seconde si caratterizzano per il limite quinquennale.

Restando nell'ambito delle perdite IRI occorre considerare:

- **"Perdite da prelievi"**, dovute ad un eccesso di prelevamenti rispetto ai redditi tassati ai fini dell'IRI;
- **"Perdite ordinarie"**, dovute alla gestione.





**Attenzione:** la CM 8/2017, con riferimento alle perdite da prelievi, ha precisato che:

- le imprese in regime IRI conseguono redditi da assoggettare a tassazione agevolata che formano un plafond IRI;
- il plafond IRI costituisce il limite consentito per effettuare prelievi di utili dell'esercizio in corso e di quelli precedenti, già assoggettati a tassazione separata;
- il plafond IRI è però ridotto dalle "perdite residue computabili in diminuzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi".

Secondo la **Relazione Illustrativa alla legge di bilancio 2017**.



*"Ai fini della determinazione del limite di deducibilità delle somme prelevate, **il reddito** d'esercizio, o di esercizi precedenti, **va considerato al netto delle perdite IRI riportabili sia se queste sono dovute a eccedenze di somme prelevate in altro periodo rispetto agli utili realizzati nello stesso periodo che trovano capienza negli utili conseguiti in esercizi precedenti sia se sono state conseguite nell'ordinaria attività.**"*

Si riporta di seguito un caso dal quale emerge la **"Perdita da prelievi"**:

|          |   |             |                   |
|----------|---|-------------|-------------------|
| Esempio4 | La Rossi & F.lli S.n.c., realizza nel 2017 un reddito pari a € 100.000. Non preleva nulla nel corso dell'anno. Nel 2018 realizza un reddito di € 90.000. Preleva € 100.000. |             |                   |
|          |   | <b>2017</b> | <b>2018</b>       |
|          | Utile di Esercizio  | € 100.000   | € 90.000          |
|          | Prelevamento  |             | € 100.000         |
|          | <b>Reddito IRI</b>  | € 100.000   |                   |
|          | <b>Perdita IRI</b>  |             | <b>- € 10.000</b> |
|          | Plafond IRI   | € 100.000   | € 90.000          |



**Nota:** dall'esempio emerge quanto segue:

- la perdita da prelievi si cristallizza nel corso del 2018 e deriva dal maggior ammontare dei prelevamenti (€ 100.000) rispetto al reddito di periodo (€ 90.000);
- la perdita da prelievi riduce nel 2018 il plafond IRI formatosi nel 2017;
- la perdita è utilizzabile per ridurre i redditi IRI realizzati negli esercizi successivi.



**Attenzione:** secondo l'Agenzia, la base imponibile IRI "è pari alla differenza tra il reddito di impresa e le somme prelevate dall'imprenditore, dai familiari o dai soci a carico dell'utile dell'esercizio e delle riserve di utili" (CM 8/2017).

Questi importi sono ammessi in deduzione secondo le regole fissate dal comma 1. Secondo la Relazione Illustrativa "i prelievi di utili o di riserve di utili assumeranno rilevanza fiscale ai fini della deducibilità in capo alla società/impresa individuale ovvero di tassazione ai fini IRPEF per soci, titolare e collaboratori nei limiti del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti che hanno già scontato la tassazione separata".

## IL PLAFOND IRI

Si consideri infine il 2019.

### Esempio5

La Rossi & F.lli S.n.c., determina nel 2019 un reddito pari a 110.000 €. I soci prelevano euro 80.000 in conto utili.

|   | 2018              | 2019            |
|---|-------------------|-----------------|
| Utile di Esercizio                        | € 90.000          | € 110.000       |
| Prelevamento                              | € 100.000         | € 80.000        |
| <b>Reddito IRI</b>                        |                   | <b>€ 30.000</b> |
| <b>(Perdita IRI)/Utilizzo perdite IRI</b> | <b>- € 10.000</b> | <b>€ 10.000</b> |
| <b>Imponibile IRI</b>                     |                   | <b>€ 20.000</b> |
| <b>Plafond IRI</b>                        | <b>€ 90.000</b>   | <b>120.000</b>  |

Possiamo riportare di seguito una **tabella riepilogativa delle variazioni**:

|               | Redditi/<br>Perdite | Prelevamenti/<br>Redditi Irpef | Redditi IRI      |
|---------------|---------------------|--------------------------------|------------------|
| 2017          | € 100.000           | € 0                            | € 100.000        |
| 2018          | € 90.000            | € 100.000                      | - € 10.000       |
| 2019          | € 110.000           | € 80.000                       | € 30.000 (*)     |
| <b>Totali</b> | <b>€ 300.000</b>    | <b>€ 280.000</b>               | <b>€ 120.000</b> |

**Attenzione:** (\*) L'importo tassato nel periodo è di 20.000 €, in quanto al reddito di periodo (€ 30.000) viene sottratta la perdita del periodo precedente (€ 10.000).

Relativamente alle **perdite IRI residue alla fuoriuscita dal regime** trova applicazione l'art. 55 bis, comma 2, secondo periodo, tuir, di seguito riportato:



"Le perdite non ancora utilizzate al momento di fuoriuscita dal regime di cui al presente articolo sono computabili in diminuzione dai redditi ai sensi dell'articolo 8, comma 3, considerando l'ultimo anno di permanenza nel regime come anno di maturazione delle stesse. Nel caso di società in nome collettivo e in accomandita semplice tali perdite sono imputate a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili."



**Attenzione:** Le perdite IRI al termine dell'opzione sono deducibili entro il quinto anno successivo e si considerano tutte formate nel corso dell'ultimo anno di vigenza del regime medesimo.

### INCIDENZA DELLE PERDITE IRI SUL COSTO FISCALE DELLA PARTECIPAZIONE

In merito al costo fiscale della partecipazione occorre fare riferimento alla disposizione che segue:



**Art. 55-bis, comma 5 del tuir** *“L'applicazione del presente articolo esclude quella dell'articolo 5 limitatamente all'imputazione e alla tassazione del reddito indipendentemente dalla sua percezione.”*



**Attenzione:** L'applicazione del regime IRI disapplica l'imputazione del reddito ai soci, per trasparenza. Il caso di specie si riflette anche sulla determinazione del costo fiscale della partecipazione che non deve essere rettificato delle perdite degli utili di che trattasi.

