

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 28/07/2011

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/32031-il-riporto-delle-perdite-dei-soggetti-ires-alla-luce-della-manovra-correttiva-2011>

Autore: Leonardo Leo

Il riporto delle perdite dei soggetti ired alla luce della manovra correttiva 2011

IL RIPORTO DELLE PERDITE DEI SOGGETTI IRES ALLA LUCE DELLA MANOVRA CORRETTIVA 2011

ART. 84 TUIR (RIPORTO DELLE PERDITE)

Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 1, comma 33, lettera g), legge 24 dicembre 2007, n. 244.

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi. **[Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione totale o parziale del reddito la perdita riportabile è diminuita in misura proporzionalmente corrispondente alla quota di esenzione applicabile in presenza di un reddito imponibile.]** Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi *non dedotti ai sensi dell' articolo 109, comma 5* . Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all' articolo 80 (*comma così modificato dall'art. 1, comma 72, legge 27 dicembre 2006, n. 296*) .

2. 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 senza alcun limite di tempo *a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva*.

ART. 84 TUIR (RIPORTO DELLE PERDITE)

Testo risultante dopo le modifiche apportate dall'art. 23, comma 9, del d.l. n. 98 del 6/07/2011.

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi **in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare**. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all' articolo 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell' articolo 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80.

2. 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."

IL RIPORTO DELLE PERDITE DEI SOGGETTI IRES ALLA LUCE DELLA MANOVRA CORRETTIVA 2011

Come si vede dal quadro di confronto, l'art. 23, comma 9, del d.l. n. 98 del 6/07/2011 modifica l'istituto di cui all'art. 84 TUIR, da un lato, limitando il riporto delle perdite relativamente all'importo utilizzabile in compensazione per ciascun anno, dall'altro lato, rendendo il riporto delle perdite illimitato dal punto di vista temporale.

La vecchia versione dell'art. 84, comma 1, del TUIR prevedeva che la perdita potessero essere portata in diminuzione del reddito realizzato nei periodi successivi per l'**intero importo**, nel rispetto del **limite dei cinque periodi di imposta successivi**.

La novità apportata dalla manovra correttiva, invece, comporterà, per i soggetti IRES, un riporto delle perdite fiscali senza alcun vincolo di carattere temporale. Tuttavia, il reddito prodotto negli esercizi successivi verrà abbattuto soltanto per una **quota pari all'80% del reddito imponibile realizzato in ciascun periodo**, fino al totale riassorbimento.

Esempio. Si supponga che la società Delta spa abbia chiuso l'esercizio con una perdita fiscale pari a 100.

Negli anni successivi realizza i seguenti redditi:

ANNO X+1: 15

ANNO X+2: 20

ANNO X+3: 18

ANNO X+4: 10

ANNO X+5: 35

ANNO X+6: 32

IL RIPORTO DELLE PERDITE DEI SOGGETTI IRES ALLA LUCE DELLA MANOVRA CORRETTIVA 2011

Secondo la previgente disciplina ogni anno, per un massimo di cinque anni, Delta spa potrà riportare la perdita abbattendo il proprio reddito nei limiti di capienza dello stesso. Così facendo al quinto anno la perdita sarà assorbita per 98.

Nonostante vi sia un residuo di 2, tale residuo non potrà essere utilizzato ad abbattimento del reddito poiché già oltre i 5 periodi di imposta successivi. Nel periodo di imposta $x+6$ di conseguenza la società sosterà l'IRES sull'intero ammontare del reddito.

In seguito alle novità apportate dal d.l. n. 98/2011, ogni anno la Delta spa potrà riportare la propria perdita fiscale nei limiti dell'80% del reddito realizzato. Dall'altro lato, la perdita che residua potrà essere riportata senza limiti di tempo fino a completo azzeramento della stessa.

La perdita riportabile in ciascun periodo di imposta risulta essere la seguente:

ANNO $X+1$: 12

ANNO $X+2$: 16

ANNO $X+3$: 14,4

ANNO $X+4$: 8

ANNO $X+5$: 28

ANNO $X+6$: 21,6

Di conseguenza il reddito residuo imponibile ai fini IRES in ciascun periodo di imposta sarà il seguente:

ANNO $X+1$: 3

ANNO $X+2$: 4

IL RIPORTO DELLE PERDITE DEI SOGGETTI IRES ALLA LUCE DELLA MANOVRA CORRETTIVA 2011

ANNO X+3: 3,6

ANNO X+4: 2

ANNO X+5: 7

ANNO X+6: 10,4

In tal modo, nel periodo di imposta x+6 la società avrà completamente azzerato la perdita registrata nel periodo di imposta X.

È da notare comunque che anche con la previgente disciplina, sebbene fosse fissato un limite temporale di riportabilità della perdita (la perdita poteva essere compensata con redditi realizzati entro i 5 anni), nella pratica, i soggetti IRES riuscivano, attraverso una adeguata pianificazione fiscale, a utilizzare la perdita in compensazione fino al totale riassorbimento della stessa.

Detto ciò, la limitazione di carattere quantitativo posta dalla Manovra correttiva si mostra in grado di incidere maggiormente sui contribuenti imponendo agli stessi, in ciascun periodo di imposta successivo a quello di emersione della perdita, un tetto superato il quale la perdita non è più compensabile con il reddito del periodo.

Tale “rallentamento” della riportabilità delle perdite evidentemente è da collegare alle contingenti esigenze di getto che ispirano l’intervento normativo in commento se solo si pensa che a seguito della introduzione del limite quantitativo *de quo* ogni anno sarà imponibile almeno il 20% del reddito realizzato nel periodo (l’*incipit* della norma tra l’altro fa riferimento allo scopo di rendere più rigoroso il regime di riporto delle perdite di cui all’art. 84 TUIR).

IL RIPORTO DELLE PERDITE DEI SOGGETTI IRES ALLA LUCE DELLA MANOVRA CORRETTIVA 2011

Due aspetti da chiarire attengono alla decorrenza del nuovo regime di riportabilità e alla sorte delle perdite che sono maturate negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore della nuova disciplina.

Secondo la Relazione tecnica al decreto legge, la nuova normativa “*dispone, a partire dal **periodo d’imposta in corso alla data (di entrata in vigore) del presente decreto, che le perdite relative ai periodi d’imposta precedenti (...) possano compensare redditi imponibili nei limiti dell’80% di tale reddito***”.

Contrariamente a quanto sostenuto dalla Relazione, vi è da dire che l’art. 23, comma 9, del d.l. n. 98/2011 non dispone alcunché in merito alla decorrenza delle modifiche, a differenza di quanto è stato invece previsto per la nuova normativa in materia di ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili, la quale si applica dal 2011 per effetto di una deroga espressa allo Statuto (si veda l’art. 23, comma 11, del d.l. n. 98/2011).

Per quanto concerne la seconda delle questioni prima sollevate, ossia il trattamento fiscale delle perdite maturate negli esercizi precedenti a quello di decorrenza del nuovo regime, la Relazione afferma che, in assenza di una norma transitoria, queste perdite “*mantengono il trattamento fiscale secondo la normativa originaria per quanto riguarda i cinque esercizi di utilizzabilità*”.

Le perdite *ante* 2012 (o *ante* 2011, se sarà confermata l’impostazione della Relazione tecnica) manterrebbero, quindi, la **scadenza quinquennale**, mentre nulla si dice sull’altro requisito, ovvero sul fatto che esse dovrebbero mantenere il diritto alla compensazione dei redditi in misura integrale, senza soglie massime dell’80%. Le **stime di gettito** presenti nella Relazione sembrerebbero, invece, presupporre la volontà del Legislatore di prevedere anche per le perdite pregresse il limite dell’80%, benché ciò non sembri rispondere a criteri di equità sostanziale.

IL RIPORTO DELLE PERDITE DEI SOGGETTI IRES ALLA LUCE DELLA MANOVRA CORRETTIVA 2011

Se questa impostazione “pessimistica” trovasse conferma, ne conseguirebbe un quadro critico, in quanto per il periodo d’imposta 2011 si applicherebbe già il limite dell’80%, e per giunta su tutto lo *stock* di perdite, anche quelle realizzate nel 2010 e nei periodi d’imposta precedenti.

In relazione alle perdite realizzate nei primi tre periodi d’imposta dalla data di costituzione nessun limite né di carattere quantitativo né di carattere temporale è stabilito con riferimento al loro regime di riportabilità. Il comma 2 del nuovo art. 84 del TUIR prevede infatti che le predette perdite “*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*”.

LECCE, 18 luglio 2011

Avv. Leonardo Leo

Avv. Maria Leo

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO LEO

P.zza L. Ariosto, n. 30 - 73100 – LECCE

Tel./fax: 0832 455433

www.studiotributarioleo.it

e-mail: info@studiotributarioleo.it