

**Presidenza e Segreteria Generale**

Piazza G.G. Belli n° 2
00153 Roma
Tel. 06/58.300.213
Fax.: 06/58.16.389

Sede operativa nazionale

Viale Bacchiglione n° 16
20139 - Milano
Tel. 02/53.93.539 r.a.
Fax 02/53.97.381

Codice Fiscale **97207870581**



ASSTRI



FEDER-TRASLOCHI

ASSOMARE



Asso.Tra.Be.
Associazione Trasportatori Bestiame



Roma, 16 Dicembre 2011

FIS11250
SM

OGGETTO: Chiarimenti in tema di trattamento fiscale delle perdite d'impresa. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 53/E del 6 dicembre 2011.

Come noto, l'art. 23, comma 9, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, ha introdotto alcune modifiche al regime fiscale delle perdite d'impresa per i soggetti Ires.

In particolare, la citata disposizione, modificando l'art. 84 del Tuir, ha introdotto un nuovo regime di riporto delle perdite fiscali, prevedendo in ciascun periodo un limite al relativo impiego in misura non superiore all'80% del reddito imponibile.

Con la Circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011, l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli opportuni chiarimenti sul nuovo regime di riporto delle perdite fiscali d'impresa.

1. Ambito soggettivo

La nuova disciplina sul trattamento fiscale delle perdite d'impresa, di cui all'art. 84 del Tuir, riguarda, esclusivamente, i soggetti Ires. In particolare, si tratta:

- delle società per azioni e in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e società di mutua assicurazione, nonché delle società europee e delle società cooperative europee residenti nel territorio dello Stato;
- degli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- delle società ed enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Il nuovo regime non riguarda i soggetti Irpef in regime di contabilità ordinaria, per i quali continua ad applicarsi il limite del riporto dei cinque periodi di imposta, ai sensi dell'art. 8, comma 3 del Tuir.

Inoltre, per effetto del rinvio operato dall'art. 143, comma 2, del Tuir alle disposizioni del citato art. 8 del medesimo Tuir, sono esclusi dal nuovo regime anche gli enti non commerciali che esercitano attività d'impresa.

2. Ambito oggettivo

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 98 del 2011, all'art. 84, comma 1, del Tuir, è venuto meno il limite temporale quinquennale di riporto in avanti delle perdite ed è stato introdotto un limite "di periodo" al relativo utilizzo in misura forfetaria, pari all'80% per cento del reddito imponibile.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale "limitazione quantitativa", tuttavia, non fa venire meno la possibilità di utilizzo integrale delle perdite, in quanto la finalità dell'intervento è solo quella di "modulare" l'ammontare complessivo delle perdite compensabili in ciascun periodo d'imposta.

3. La disciplina delle perdite relative ai primi tre periodi di attività

Circa le modalità di riporto delle perdite realizzate dalle società neo-costituite nei primi tre periodi d'imposta, la nuova norma - riconfermando per tali soggetti il sistema di riporto in "misura piena" delle perdite generate nei primi tre esercizi, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva – non prevede più la locuzione "SENZA ALCUN LIMITE DI TEMPO" contenuta nella precedente formulazione, non essendo più significativa in quanto è venuto meno il limite temporale all'utilizzo delle perdite basato, ora, sul riporto illimitato delle stesse.

Il limite di utilizzo delle perdite, previsto dalla nuova disciplina non si applica, dunque, alle perdite generate "NEI PRIMI TRE PERIODI D'IMPOSTA DALLA DATA DI COSTITUZIONE", le quali sono utilizzabili senza alcun limite temporale e quantitativo.

4. Il regime della trasparenza di cui agli articoli 115 e 116 del Tuir ed il riporto delle perdite

Per quanto concerne il riporto delle perdite per i soggetti in regime di trasparenza, di cui l'art. 115 del Tuir, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la citata norma stabilisce la regola dell'utilizzo esclusivo in capo a ciascun soggetto delle perdite formatesi nei periodi d'imposta antecedenti quello di esercizio dell'opzione.

Pertanto, tali perdite risultano utilizzabili solo dai soggetti che le hanno realizzate per ridurre i redditi dai medesimi prodotti. Non si genera, quindi, alcuna commistione tra le perdite pregresse generatesi ante regime e i redditi imputati per trasparenza dalla società partecipata ai soci.

Analoghe considerazioni valgono, in linea di principio, anche per i soggetti che esercitano l'opzione per il regime della trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria, di cui all'art. 116 del medesimo Tuir.

5. La decorrenza del nuovo regime di riporto delle perdite

In merito alla decorrenza del nuovo regime di riporto delle perdite, nel documento di prassi in esame si precisa che la nuova disciplina ha efficacia a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 98 del 2011. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, **tale disciplina si rende applicabile già in sede di determinazione del reddito imponibile relativo al 2011.**

La nuova disciplina si applica, anche, alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore del citato decreto. Trattasi - per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - delle perdite risultanti alla fine del periodo d'imposta 2010.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale soluzione risponde a ragioni di ordine logico-sistematico ed è coerente con *"le finalità dell'intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigenza dell'art. 84 ANTE e POST modifica"*.

Infine, sono oggetto della nuova disciplina di cui all'art. 84 del Tuir, esclusivamente, le perdite risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 98 del 2011. Si tratta, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, delle perdite realizzate negli esercizi 2006-2007-2008-2009-2010. Sono, pertanto, escluse le perdite relative al periodo d'imposta 2005, non più riportabili per decorso del limite temporale quinquennale previsto dalla previgente normativa.

Cordiali saluti