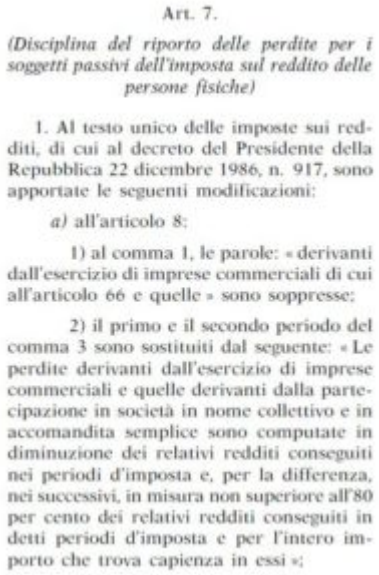
# Cessione di quote e modifica delle percentuali di partecipazione agli utili nelle società “trasparenti”. Criteri di imputazione temporale ai soci del reddito

la “trasformazione” da socio d’opera in socio di capitali comportando la modifica nelle quote di partecipazione agli utili e alle perdite da parte del vecchio socio d’opera assume valenza per l’attribuzione del reddito della società solo se “stipulata” con atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all’inizio del periodo d’imposta. Questo è quanto evidenzia l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 116 del 23 aprile 2020.

---

# La nuova disciplina del riporto delle perdite per i soggetti IRPEF contenuta disegno di legge “Bilancio 2019”



Art. 7.

*(Disciplina del riporto delle perdite per i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)*

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

*a)* all'articolo 8:

1) al comma 1, le parole: « derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle » sono soppresse;

2) il primo e il secondo periodo del comma 3 sono sostituiti dal seguente: « 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 dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi »;

Modificato l'articolo 8, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, (TUIR) per riconoscere ai soggetti IRPEF, **a prescindere dal tipo di contabilità** adottato, **la possibilità di riporto in avanti illimitato delle perdite nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa**.

La prima modifica – al comma 1 dell'articolo 8 – è finalizzata a consentire alle **imprese in contabilità semplificata** (di cui all'articolo 66 del TUIR) **lo scomputo delle perdite esclusivamente dai redditi d'impresa** e non anche dagli altri redditi (di categoria diversa) che concorrono alla formazione del reddito complessivo. In altri termini, **le perdite da contabilità semplificata dell'anno non saranno più utilizzabili a compensazione con altri redditi,** del periodo di imposta stesso, che non siano reddito di impresa (da quadro RH o RF).

Pertanto, anche le imprese in contabilità semplificata dovranno portare in deduzione le perdite dai relativi redditi d'impresa conseguiti nello stesso periodo d'imposta e scomputare le eventuali eccedenze dai redditi della **medesima** categoria conseguiti nei periodi d'imposta successivi **(comma 1, lett. *a)*, n. 1 dell'art. 7 del DDL).**

La seconda modifica interviene sul comma 3 dell'articolo 8, al

fine di permettere, *a regime*, **a tutte le imprese soggette all'IRPEF** di riportare le perdite senza limiti di tempo, ma in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare **(comma 1, lett. *a)* n. 2 dell'art. 7 del DDL).**

Sul punto, la relazione illustrativa evidenzia che "in tal modo, si è inteso superare il problema per le imprese in contabilità semplificata che applicano il nuovo regime di cassa relativo all'imputazione integrale del costo dell'importo delle rimanenze iniziali nel primo esercizio in cui il reddito è determinato secondo il principio di cassa, consentendo il riporto delle perdite. Quanto ai soggetti in contabilità semplificata, **nel primo anno di applicazione del nuovo principio di cassa**, ai sensi dell'art. 1, comma 18, della legge n. 232/2016, il reddito del periodo di imposta in cui si applica il regime semplificato in base al nuovo criterio deve essere ridotto dell'importo delle rimanenze finali che hanno concorso a formare il reddito dell'esercizio precedente secondo il principio della competenza. **È il caso della generalità delle imprese in contabilità semplificata che passano dal criterio di competenza del 2016 a quello di cassa del 2017**.

Nel caso in cui tali imprese, per effetto della deduzione dell'intero importo del magazzino presente alla fine dell'anno precedente, dovessero eventualmente trovarsi in perdita nel 2017, ai sensi dell'articolo 8 del TUIR nella versione vigente anteriormente alle modifiche introdotte dall'articolo in commento, avrebbero potuto sottrarre le perdite dagli altri redditi eventualmente posseduti senza, tuttavia, possibilità di riportare l'eventuale eccedenza negli anni successivi. **La nuova disposizione prevede la possibilità, per le imprese in contabilità semplificata (nonché per gli altri soggetti Irpef che svolgono attività d'impresa), del riporto delle perdite nei periodi d'imposta successivi senza limiti temporali, ma in**

**misura non superiore al 80 per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi”**.

**Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017** (comma 2, art. 7 del DDL).

Per i soggetti in contabilità ordinaria, in mancanza di uno specifico regime transitorio, val la pena ricordare, che in relazione ad un’analoga modifica, l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 53/E del 6 dicembre 2011, ***(§ 1.7 – in “Finanza & Fisco” n. 39/2011, pag. 3375)***, ebbe a chiarire che **“**la nuova disciplina di utilizzo delle perdite **–** basata sul riporto **temporalmente illimitato** e **sull’utilizzo in misura non superiore all’ottanta per cento del reddito di periodo** – è applicabile **anche alle perdite maturate nei periodi d’imposta”**

**In via transitoria**, le perdite derivanti dall’esercizio di imprese commerciali di cui all’articolo 66 (in semplificata) del TUIR:

- **del periodo d’imposta 2018** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d’imposta **2019 e 2020** in misura non superiore, rispettivamente, **al 40 per cento e al 60 per cento** dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi
- **del periodo d’imposta 2019** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d’imposta **2020** in misura non superiore al **60 per cento** dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi (comma 3, art. 7 del DDL).

Tuttavia, che chiarisce la relazione illustrativa la citata disposizione transitoria, di cui al comma 3, art. 7 del DDL, “non si applica alle perdite realizzate, **nei primi tre periodi d’imposta dalla data di costituzione**, dai soggetti in contabilità semplificata di cui all’art. 66 del TUIR per i quali si applicano, come per gli altri soggetti di cui

all’articolo 8, comma 3, del TUIR, le disposizioni di cui all’articolo 84, comma 2, del TUIR”.

Infine, ai sensi del comma 4, art. 7 del DDL, **le perdite del periodo d’imposta 2017**, per la parte non compensata ai sensi dell’articolo 8, comma 1, del TUIR, secondo le regole dettate dal **regime vigente fino al 2017,** sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

- **nei periodi d’imposta 2018 e 2019**, in misura non superiore al **40 per cento** dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi;
- **nel periodo d’imposta 2020**, in misura non superiore al **60 per cento** dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi.

In sostanza, l’utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 avviene entro percentuali di reddito (40% dei redditi maturati nel 2018 e 2019 e 60% del reddito maturato nel 2020) inferiori alla misura ordinaria dell’80% che opererà solo a decorrere dai redditi maturati per il periodo d’imposta 2021.

Il testo dell’articolo 7 *(Disciplina del riporto delle perdite per i soggetti passivi dell’imposta sul reddito delle persone fisiche)* del Disegno di legge (A.C. 1334) all’esame della Camera dei Deputati, recante: «*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*»

*Art. 7.*
*(Disciplina del riporto delle perdite per i soggetti passivi dell’imposta sul reddito delle persone fisiche)*

**1.** Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

*a)* all’articolo 8:

1) al comma 1, le parole: «derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66 e quelle» sono soppresse;

2) il primo e il secondo periodo del comma 3 sono sostituiti dal seguente: «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 dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi»;

*b)* all'articolo 56, comma 2, la parola: «complessivo» è soppressa;

*c)* all'articolo 101, comma 6, le parole: «nei successivi cinque periodi d'imposta» sono soppresse;

*d)* all'articolo 116:

1) al comma 2, le parole: «del primo e terzo periodo» sono soppresse;

2) al comma 2-*bis* sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 3. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile nei limiti di cui all'articolo 84, comma 1, secondo periodo».

**2.** In deroga all'articolo 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212, le dispo-sizioni di cui al comma 1 del presente articolo si applicano a decorrere dal pe-riodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

**3.** In deroga al primo periodo del comma 3 dell'articolo 8 del testo unico delle im-poste sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come

modificato dal comma 1 del presente articolo, le perdite derivanti dall’esercizio di imprese commerciali di cui all’articolo 66 del medesimo testo unico:

*a)* del periodo d’imposta 2018 sono computate in diminuzione dei relativi red-diti conseguiti nei periodi d’imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettiva-mente, al 40 per cento e al 60 per cento 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 per cento dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi.

**4.** Le perdite del periodo d’imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi dell’articolo 8, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

*a)* nei periodi d’imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40 per cento dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi;

*b)* nel periodo d’imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi.