

Nessuna perdita sistematica dal 2022

Clarissa Cremona e Paolo Monarca - Athenaeum S.r.l. Società tra professionisti

Il decreto Semplificazioni dispone l'abrogazione della disciplina delle perdite sistematiche a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022. Le esigenze dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza, di indirizzare l'attività di controllo verso il contrasto del fenomeno delle imprese in perdita fiscale "sistemica" e verso quelle società che non rispondono a obiettivi di economia imprenditoriale, si piegano quindi di fronte agli effetti economici negativi riconducibili alla pandemia, a vantaggio di tutti quei soggetti realmente operativi ma incapaci di generare redditività. Questi soggetti, a partire dal modello Redditi 2023, non dovranno più preoccuparsi di tutte le limitazioni e penalizzazioni a cui sono solite le società in perdita sistematica.

L'art. 9 del decreto Semplificazioni (D.L. n. 73 del 21 giugno 2022), ha abrogato - a partire **dall'esercizio 2022** - la disciplina delle **società in perdite sistematica**.

Leggi anche Abolita la disciplina delle società in perdita sistematica

La disciplina fino al 2021

Ai sensi dell'art. 2, commi 36-*decies* e 36-*undecies*, del D.L. n. 138/2011, ora abrogati dall'art. 9 del D.L. n. 73/2022 a partire dall'esercizio 2022, la disciplina delle società in perdita sistematica trova applicazione nei confronti delle società che presentino **dichiarazioni in perdita fiscale per cinque periodi d'imposta consecutivi**. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 1/E/2013), per determinare l'esistenza di una perdita fiscale nel periodo d'osservazione non rileva l'adeguamento al reddito minimo conseguente all'applicazione della normativa sulle società di comodo ma il reddito imponibile complessivo analiticamente determinato, quale risultato civilistico con le conseguenti variazioni in diminuzione e aumento.

Inoltre, ai fini dell'applicazione della disciplina:

- i cinque periodi d'imposta in perdita devono essere consecutivi; per tale ragione, il quinquennio rilevante è interrotto se in uno dei periodi d'imposta è stato dichiarato un reddito imponibile superiore al reddito minimo per l'applicazione della disciplina delle società di comodo;
- è irrilevante il risultato civilistico, dovendosi considerare, invece, il reddito imponibile dichiarato;
- sono rilevanti i risultati dichiarati per i singoli periodi d'imposta con le ultime cinque dichiarazioni fiscali, anche nel caso di esercizi fiscali frazionati per effetto di operazioni straordinarie.

Di conseguenza, fino all'esercizio fiscale 2021 compreso, le società aventi le caratteristiche precedentemente ricordate:

- applicano la maggiorazione al 34,5% dell'aliquota IRES sul reddito minimo determinato secondo quanto disposto per le società di comodo;
- dichiarano un reddito ai fini IRES o IRPEF non inferiore a quello minimo presunto;
- dichiarano un valore della produzione minimo ai fini IRAP, calcolato aumentando il reddito minimo ai fini IRES di alcune componenti indeducibili;

- nell'esercizio in cui la società sia risultata non operativa, ovvero sia che nei cinque periodi d'imposta precedenti sia risultata in perdita fiscale per quattro periodi d'imposta e con un reddito inferiore al reddito minimo nel restante periodo fiscale, la stessa può compensare le perdite pregresse solo per la quota di reddito che eccede quello minimo e solo fino a concorrenza dell'80% dell'eccedenza; e

- non possono utilizzare in compensazione il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale né chiederlo a rimborso, né, nel caso di società di comodo che per tre periodi d'imposta non effettuino operazioni IVA per importo almeno pari ai ricavi minimi presunti, compensare l'eventuale credito IVA con il debito IVA delle successive liquidazioni periodiche. Nel caso di divieto di compensazione del credito IVA, il credito "inutilizzabile" è quello relativo all'annualità per la quale la società è risultata di comodo

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito come, nel caso di società che non dispongano di uno storico di cinque annualità da monitorare, oltre all'esercizio fiscale oggetto di esame, la disciplina non possa essere applicata, per mancanza di relativo presupposto (cfr. circolari n. 25/E/2012 e 6/E/2015). Per tale ragione, astrattamente, il primo periodo d'imposta utile per l'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica è il settimo anno dalla costituzione.

Di conseguenza, con riferimento all'**esercizio 2021**, una società potrà essere considerata in perdita sistematica nel caso in cui i **periodi d'imposta 2016-2017-2018-2019-2020** siano risultati in perdita fiscale, oppure nel caso in cui uno dei quattro periodi siano in perdita e nell'unico in utile la società non abbia comunque conseguito ricavi superiori al reddito minimo presunto. In questo caso, il credito IVA 2022, relativo al periodo d'imposta 2021, non sarà utilizzabile in compensazione né potrà essere chiesto a rimborso.

Gli effetti dell'abrogazione a partire dall'esercizio 2022

L'art. 9 del D.L. n. 73/2022 prevede che gli effetti dell'abrogazione della disciplina si manifestino già nell'esercizio in vigore al 31 dicembre 2022, ovvero sia l'esercizio 2022 per i soggetti solari. La disposizione rende quindi **irrilevanti i risultati fiscali conseguiti tra il 2017 e il 2021**, sia nel caso in cui tutto il quinquennio fosse risultato in costante perdita fiscale, sia nel caso in cui si siano verificati quattro periodi d'imposta in perdita fiscale e uno con reddito imponibile inferiore al reddito minimo.

Conseguentemente, anche l'eventuale trasmissione di un modello Redditi 2022, relativo all'esercizio fiscale 2021, in perdita fiscale o con un reddito effettivo inferiore al reddito minimo non dovrebbe comportare **alcuna penalizzazione**. In questo contesto, però, il condizionale risulta ancora d'obbligo dal momento che, se da un lato la relazione illustrativa al decreto precisa che l'abolizione ha natura sostanziale e non procedurale, dall'altro alcuni commentatori ritengono che questa interpretazione, per quanto autentica, sia opinabile poiché l'abrogazione decorre dal periodo d'imposta 2022 e che, per tale ragione, il **2022** dovrebbe essere il **primo esercizio** nel quale **non trovano applicazione** tutte le **penalizzazioni** e le **limitazioni** legate alla disciplina, anche nel caso in cui nel quinquennio precedente la società abbia maturato lo *status* di soggetto in perdita sistematica.

Dal momento che l'Agenzia delle Entrate ha sempre considerato la disciplina in commento applicabile alle società costituite da almeno 6 anni e a prescindere dall'interpretazione della norma ritenuta valida, grazie all'abrogazione della stessa a partire dal 2022 le società costituite dal 2017 in poi non saranno più interessate dalla disciplina delle società in perdita sistematica.