



*Ordine dei Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di TRANI*

COMMISSIONE DI STUDIO

**“FISCALITA’, CONTENZIOSO E RAPPORTI CON
L’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA”**

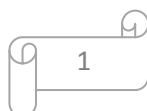
*L’UTILIZZO DELLE PERDITE D’IMPRESA NELLA NORMATIVA FISCALE: ASPETTI
LEGISLATIVI E CONSEGUENZE IN MATERIA D’ACCERTAMENTO
TRIBUTARIO*

Maggio 2013

A cura di

Dr. GIACOMA DE CEGLIE

Dr. ETTORE IURILLO



1 IL REGIME FISCALE DELLE PERDITE DI IMPRESA

La disciplina fiscale dell'utilizzo delle perdite di impresa è contenuta principalmente negli art. 8, 84 e 143 del Tuir. L'ultimo intervento normativo ad opera dell'art 23 comma 9 del decreto legge 6 luglio 2011 n.98 convertito con modificazioni nella legge 15 luglio 2011 n.111, ha innovato significativamente le disciplina delle perdite di impresa delle società soggette ad Ires , con esclusione degli enti non commerciali.

Tale modifica normativa ha discriminato l'utilizzo delle perdite di impresa nel tempo e nell'importo, in dipendenza della natura giuridica del soggetto giuridico di riferimento.

In particolare, l'utilizzo delle perdite nella normativa fiscale prevede, al momento, non meno di sei casistiche principali :

Perdite relative a soggetti IRES	Perdite relative a soggetti non IRES
Perdite relative a soggetti in contabilità ordinaria	Perdite relative a soggetti in contabilità semplificata e professionisti
Perdite relative ai primi tre periodi di imposta	Perdite relative ai periodi di imposta successivi ai primi tre.

Problematiche particolari ed eccezioni si devono poi considerare ai fini della disciplina delle c.d. " società di comodo" ed in " perdita sistemica " .

Da un punto di vista normativo gli articoli principali di riferimento prevedono :
L'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.

*2. **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.

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.

L'art 84 del Tuir :

1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme vevoli 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**.

3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque

acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione non si applica qualora:

[a) abrogata

b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'articolo 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Infine l'art 143 del Tuir :

1. Il reddito complessivo degli **enti non commerciali** di cui alla lettera c) del comma 1 dell' articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell' articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

2. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell' articolo 8 .

3. Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell' articolo 73 :

a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all' articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall' articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7

dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi

Schematizzando le diverse situazioni previste dalle citate norme, si evidenzia la seguente tabella:

<p style="text-align: center;">SOGGETTI IRES</p> <p>(art 73 comma 1 lettera c, b, d, TUIR)</p>	<ul style="list-style-type: none">✓ Perdite dei primi tre periodi di imposta dalla costituzione : possono essere portate in diminuzione interamente e senza limiti temporali, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva. ✓ Perdite dei periodi di imposta successivi : possono essere portate in diminuzione dal 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. Non vi sono limiti temporali.
--	---

<p style="text-align: center;">SOGGETTI IRPEF</p> <p style="text-align: center;">CONTABILITA' ORDINARIA</p> <p>(art 73 comma 1 lettera c, b, d, TUIR art 5 e 55 Tuir</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Perdite dei primi tre periodi di imposta dalla costituzione : possono essere portate in diminuzione interamente e senza limiti temporali, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva. ✓ Perdite dei periodi di imposta successivi : 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.
---	--

<p style="text-align: center;">SOGGETTI IRPEF</p> <p style="text-align: center;">CONTABILITA' SEMPLIFICATA</p> <p style="text-align: center;">MINORI E PROFESSIONISTI</p> <p>(art 8 e 66 Tuir)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Le perdite sono utilizzabili per compensare tutti gli altri redditi, di qualsiasi natura, nello stesso anno senza possibilità di riporto ad anni successivi.
---	--

Tali criteri di utilizzo delle perdite fiscali, devono anche essere coordinati con i regimi della **trasparenza fiscale** di cui agli art 115 e 116 TUIR.

Tali articoli prevedono un ulteriore limite nell'utilizzo delle perdite di impresa, infatti l'art 115 comma 3 recita :

“ Le perdite fiscali della società partecipata relative a periodi in cui è efficace l'opzione sono imputate ai soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione ed entro il limite della propria quota del patrimonio netto contabile della società partecipata. Le perdite fiscali dei soci relative agli esercizi anteriori

all'inizio della tassazione per trasparenza non possono essere utilizzate per compensare i redditi imputati dalle società partecipate .

Inoltre il Decreto ministeriale 23 aprile 2004 all'art 7 prevede che :

“ Le perdite fiscali della società partecipata sono imputate ai soci nel periodo d'imposta indicato nel comma 1 in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite dell'esercizio entro il limite delle rispettive quote del patrimonio netto contabile della società partecipata, determinato senza considerare la perdita dell'esercizio e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio. Le perdite fiscali eccedenti il limite di cui al periodo precedente e quelle relative ai periodi d'imposta antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della società partecipata nei limiti previsti dall'art. 84 del testo unico” .

Ancora una eccezione è prevista dall'art 101 del TUIR dove al comma 6 in materia di reddito delle società soggette ad IRES dispone:

6. Le perdite attribuite per trasparenza dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza nei successivi cinque periodi d'imposta dalla stessa società che ha generato le perdite.

In caso di regime consolidato la disciplina di riferimento è prevista nell'art 118 del TUIR.

Un breve accenno bisogna riservarlo (salva la più ampia trattazione in seguito) al rapporto fra la disciplina delle perdite di impresa e la normativa in tema delle c.d. “ società di comodo “ .

L'articolo 30 comma 3 della legge 724/1994 infatti prevede che :

“Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma. “ .

1.1 PROBLEMATICHE PARTICOLARI ATTINENTI IL REGIME DELLE PERDITE DI IMPRESA

Effettuata questa breve ricognizione della disciplina generale è doveroso, soffermarsi su alcune particolari problematiche e criticità .

-1.1.a LA DICOTOMIA FRA REGIMI

Appare subito evidente che la nuova impostazione della normativa ha creato una evidente dicotomia tra il regime delle perdite nei vari tipi di impresa; differenza che non trova supporto in ragioni logico/sistematiche del regime delineato (1) .

La relazione illustrativa all'art 23 del DL 98/2011 afferma :

“ Il comma 9 interviene sulla disciplina in materia di riporto delle perdite modificando l'articolo 84 del TUIR nel seguente modo:

- esclude un limite temporale per la riportabilità delle perdite di un periodo d'imposta;*
- introduce un limite quantitativo all'imputazione della perdita in diminuzione del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta costituito dall'80 per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi;*
- mantiene la possibilità, per le imprese di nuova costituzione, di computare in diminuzione del reddito imponibile le perdite prodotte nei primi tre anni in misura piena.*

Tali previsioni costituiscono misure di sostegno alle imprese che, uscendo da una crisi economico/finanziaria senza precedenti, si trovino ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio.

La norma, inoltre, vuole rispondere anche ad un'esigenza di semplificazione:

- 1) evitando di costringere le imprese a porre in essere operazioni straordinarie volte allo scopo di ottenere un "refresh" delle perdite che giungono a scadenza, operazioni che di fatto vanificano la limitazione temporale al riporto;*
- 2) limitando complessi esercizi di valutazione della recuperabilità delle stesse ai fini dell'iscrizione e/o mantenimento delle relative imposte differite durante il processo di formazione del bilancio di esercizio.*

La nuova formulazione dell'articolo 84 garantisce un effetto di stabilizzazione del gettito che, fin dall'anno successivo a quello/i in perdita, verrebbe garantito in misura percentuale anche in presenza di perdite riportate a nuovo. “

Nota 1= in tal senso anche la circolare 24/IR del 14/09/2011 dell'istituto di ricerca del CNDCEC.

Se quindi la volontà del legislatore è di fornire un aiuto alle imprese in un periodo di forte crisi economica, non limitando nel tempo la riportabilità delle perdite, unitamente ad un obiettivo di semplificazione , non è chiara la motivazione per cui la relativa disciplina è limitata ad una sola tipologia di imprese (soggette ad IRES) . Sembrerebbe quasi che una categoria giuridica di imprese sia più soggetta alla crisi economica di altre, oppure che sia più

degnata di tutela. Ovviamente tale discriminazione non appare opportuna e giuridicamente valida .

A parere dello scrivente sarebbe opportuna una modifica normativa che rendesse il regime delle perdite omogeneo nella normativa fiscale.

-1.1.b LA DECORRENZA E LA PRIORITÀ NELL'UTILIZZO

In merito alla decorrenza del nuovo regime di utilizzo delle perdite di impresa nei soggetti IRES l'articolo 23 del D.L. 98/2011 al comma 6 precisa :

6. In deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.

Le perplessità derivano prima dalla circostanza che la modifica del regime delle perdite è prevista dal successivo comma 9, e poi dalla relazione governativa e tecnica al decreto che, indicano un doppio regime per le perdite maturate fino alla data di entrata del decreto (vecchio regime) e per le successive.

(In assenza di un regime transitorio, il riporto delle perdite maturate prima dell'entrata in vigore della modifica normativa deve avvenire secondo le disposizioni dell'articolo 84 ante modifica) .

Tuttavia tale soluzione non appare aderente al dettato normativo ed alle finalità della stessa. Pertanto è da ritenersi, che il nuovo regime sia applicabile anche alle perdite conseguite in periodi di imposta precedenti al 2011. In tal senso conclude anche la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare 53 del 06/12/2011 paragrafo 1.7 .

Al riguardo della priorità nell'utilizzo delle perdite nel tempo in contemporanea presenza di perdite del primo triennio (illimitate) e perdite successive, il decreto legge 98/2011 non stabilisce nulla . Per tale motivo si ritiene che le imprese potranno liberamente stabilire l'ordine di utilizzo dei diversi tipi di perdite (in tal senso anche la circolare 24/IR del 14/09/2011 dell'Istituto di ricerca del CNDCEC, e la stessa Agenzia delle Entrate in un quesito al convegno " telefisco ") .

-1.1.c I TERMINI PER LA RETTIFICA DELLE PERDITE RIPORTATE

Il D.L. 98/2011 non è intervenuto per chiarire con certezza e definitivamente il limite temporale di decadenza per esercitare l'accertamento e rettifica delle perdite di impresa riportate da parte degli organi competenti .

Tuttavia un intervento legislativo o interpretativo sarebbe auspicabile.

La discussione verte se, ai fini della decorrenza dei termini per l'accertamento previsti dalla normativa (art 43 dpr 600/1973) , occorre attribuire rilevanza all'anno di utilizzo delle perdite fiscali o a quello in cui la perdita si è formata ed è stata indicata in dichiarazione.

Criteri di ordine sistematico ed interpretativi, nonché di ragionamento logico/giuridico secondo cui (specialmente nel casi di riporto illimitato delle perdite) i termini di decadenza dell'azione accertatrice non possono essere dilatati nel tempo senza una certezza e tutela giuridica del contribuente giuridica, e che gli organi preposti ai controlli hanno la facoltà e la capacità di controllare la legittimità delle perdite negli ordinari termini di decadenza (in tal senso l'art 24 del DL 78/2010) , fanno propendere per la tesi secondo cui il termine per l'accertamento in rettifica di una perdita fiscale decorre dalla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui la perdita si è formata e non dal periodo di utilizzo della stessa.

In tal senso si veda la circolare 24/IR del 14/09/2011 dell'istituto di ricerca del CNDCEC, paragrafo 12 .

-1.1.d IL CONCETTO DI NUOVA UNITA' PRODUTTIVA .

Il concetto di “ nuova unità produttiva “ previsto dall'art 84 del TUIR appare abbastanza generico. Come si è avuto modo di evidenziare, le perdite di impresa generate nei primi tre periodi di imposta dalla costituzione godono del riporto illimitato nel tempo e di nessun vincolo percentuale all'utilizzo, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Tale precisazione lascia ampi spazi di interpretazione e per tale motivo può essere fonte di contenzioso e di incertezza per le imprese.

Si consideri il seguente esempio: una società neo costituita acquista un'azienda od una ramo di essa, procedendo ad una riorganizzazione, ristrutturazione o conversione della stessa, magari con delle profonde innovazioni di processo o prodotto. In tal caso risulta soddisfatto il requisito posto dalla norma ?? Volendo applicare il dato letterale della norma

sembrerebbe di no, tuttavia considerando lo spirito e la ratio della norma agevolativa si potrebbe anche considerare la fattispecie sussistente .
Anche in questo caso un intervento legislativo maggiormente incisivo sarebbe opportuno.

2. LE PERDITE D'IMPRESA NELLA COSIDDETTA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' DI COMODO.

Il DL 138/2011 nell'art. 2 commi 36-quinquies e 36-duodecies, convertito in legge n. 148/2011 ha profondamente modificato la disciplina delle società non operative introdotta dall'art. 30 della L. 724/1994.

Il legislatore fiscale con questo intervento normativo ha introdotto due sostanziali innovazioni:

1. **la maggiorazione di 10.50 punti percentuali all'IRES/IRPEF (soci di società di persone)**, fermo restando il trattamento IVA e IRAP per le società di comodo, pertanto a seguito della novella le società non operative pagano un'IRES al **38%**;
2. ha esteso la normativa delle società di comodo alle **società in perdita sistematica** per tre periodi d'imposta consecutivi.

Riprendendo la trattazione in prima istanza risulta opportuno elencare le società soggette alla disciplina delle società di comodo, che combaciano essenzialmente con il "*sottoinsieme*" delle società in perdita sistematica.

Sono soggette alla disciplina le società:

1. per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
2. società in nome collettivo e in accomandita semplice;
3. società ed enti non residenti con stabile organizzazione.
4. Società e soggetti in contabilità ordinaria e semplificata.

Sono esclusi di diritto le **società cooperative** per mancanza di menzione specifica nella norma, le **mutue assicuratrici** e le **società consortili** per il medesimo scopo mutualistico insito nelle cooperative.

2.1 LA MAGGIORAZIONE DELL'ALiquOTA IRES.

Sono considerate non operative le società che per tre periodi d'imposta conseguono una perdita fiscale, ovvero per un anno hanno conseguito un reddito al di sotto di quello scaturente dal test di operatività e per gli altri due periodi d'imposta hanno conseguito perdite fiscali.

Risulta opportuno un breve richiamo al test di operatività. La società risulta operativa se il volume dei ricavi effettivi supera quelli presuntivi derivanti dall'applicazione di alcune percentuali sul valore di alcuni beni/valori della società (es. beni strumentali, crediti, ecc).

Or dunque per capire meglio è opportuno riportare un esempio:

Alfa consegue per gli anni 2009,2010,2011 rispettivamente:

- 2009 perdita di 100,
- 2010 utile di 80 (risulta inferiore a quello minimo da test di operatività poniamo pari a 100)
- 2012 perdita 200.

La società è in perdita sistematica e si presume a livello relativo “di comodo”, pertanto pagherà l'IRES al 38%.

1 a) caso delle società che fanno parte di un gruppo, in trasparenza e aderenti al consolidato (nazionale e mondiale)

La società che detiene partecipazioni in società di persone considerate di comodo e/o in perdita sistematica deve applicare la maggiorazione sul reddito traslato.

Le holding applicano l'aliquota del 38% sul reddito conseguito dal gruppo decurtato del valore dell'utile/perdita fiscale della controllata non operativa, in quanto quest'ultima provvede autonomamente a versare le eccedenze d'imposta.

Nel consolidato, invece, la consolidante non è soggetta all'applicazione della maggiorazione: compito assoggettato all'obbligo della consolidata.

2.2 SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA

Il legislatore fiscale, con i chiarimenti introdotti nella **Circolare 23/E del 11/06/12**, ha introdotto una **presunzione di non operatività** considerando

un **triennio di osservazione**, o meglio il 2009, 2010, 2011. Si definisce in perdita sistematica una società che:

1. ha conseguito perdite fiscali per i tre periodi d'imposta;
2. ha dichiarato per due anni una perdita e per uno un reddito inferiore a quello minimi disciplinato dall'art. 30 comma 3 della L. 724/1994, sebbene essa abbia superato il test di operatività.

La presunzione di non operatività opera dall'esercizio successivo al triennio cosiddetto "di osservazione", quindi considerando l'entrata in vigore della novità legislativa al 06 luglio 2011, le società applicheranno **maggiorazioni di aliquote IRES a partire dall'Unico 2013** per il triennio 2009-2011. Se la società nel 2012, e quindi in sede di redazione dell'Unico 2013, è in perdita sistematica non è detto che lo sia anche per il periodo successivo, difatti nell'Unico 2014 se supera il test per essere considerata in perdita sistematica, ritorna in normale attività.

In base a quanto appena esposto le società che si considerano in perdita sistematica a partire dall'anno d'imposta 2012 devono già versare gli acconti con la maggiorazione IRES.

Le perdite conseguite durante il periodo in cui la società è di comodo si considerano, per la maggiore, non riportabili né all'80% né integralmente.

Per la disciplina delle società in perdita sistematica trovano applicazione sia le cause di esclusione introdotte nella disciplina delle società di comodo, sia lo strumento dell'interpello disapplicativo e sia le cause introdotte dai provvedimenti di prassi come la Circolare del 14/02/2008 e Provvedimento 87956 del 2012.

2.3 CAUSA DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA O PARZIALE

Le società che risultano in perdita sistematica possono essere esenti dalla disciplina delle società di comodo, ne caso in cui :

- Si trovano in una situazione di disapplicazione di diritto (*de jure*), purchè prevista dalla legge;
- Chiedono al legislatore fiscale la disapplicazione mediante l'istituto **dell'interpello disapplicativo**.

Le società acquistano la qualifica delle società in perdita sistematica dall'anno successivo all'assunzione dei requisiti ex art. 2 del DL

138/2011, ossia dal 2012 considerando il periodo di osservazione 2009-2010-2011.

La circolare specifica che se nel corso del triennio (es. 2009-2011) la società ha conseguito una causa di disapplicazione della disciplina di comodo (es. 2011), l'applicazione della norma sulla perdita sistematica si neutralizza fino all'inclusione dell'anno d'imposta con causa di disapplicazione *de jure* nel periodo di osservazione, ossia fino al 2013. Inseriamo un prospetto per meglio comprendere il meccanismo:

DISCIPLINA
PERDITA
SISTEMATICA

PERIODO DI OSSERVAZIONE				
2009	2010	2011		
OPERATIVA	NON OPERATIVA	DISAPPLICAZIONE DE JURE/INTERPELLO		NON APPLICABILE
PERIODO DI OSSERVAZIONE				
2010	2011	2012		
NON OPERATIVA	DISAPPLICAZIONE DE JURE/INTERPELLO	OPERATIVA		NON APPLICABILE
PERIODO DI OSSERVAZIONE				
2011	2012	2013		
DISAPPLICAZIONE DE JURE/INTERPELLO	OPERATIVA	OPERATIVA		NON APPLICABILE
PERIODO DI OSSERVAZIONE				
2012	2013	2014		<u>APPLICABILE</u>

La legge esula dalla disciplina ex art. 30 della L. 724/94 e del DL 138/2011, le società che:

1. **sono obbligate a costituirsi sottoforma di società di capitali**, in particolare si annoverano le *società finanziarie*, il *CAF autorizzati*, le *spa costituite da enti locali territoriali*, le *società a prevalente partecipazione pubblica*;
2. si trovano nel **primo periodo d'imposta**, a prescindere se la società abbia iniziato la sua attività produttiva;
3. detengono **titoli sono negoziati nei mercati regolamentati italiani ed esteri** e fanno parte di **un gruppo**, le quali esercitano un controllo rilevante ex art. 2359 c.c. (*assembleare, di fatto assembleare, di fatto non assembleare*);
4. **esercenti attività di pubblico trasporto** obbligate ad applicare vincoli tariffari;
5. **a larga base societaria il cui numero di soci non è mai inferiore a 50%**, durante la maggior parte del periodo d'imposta;
La **legge finanziaria 2008** ha ulteriormente ampliato le cause di esclusione dalla disciplina delle società di comodo e nello specifico sono esonerate:
6. le società in **stato di fallimento o liquidazione coatta/amministrativa, liquidazione giudiziaria e concordato preventivo**;
7. le società che **nei due esercizi precedenti ha tenuto nel proprio organico un numero di dipendenti mai inferiore a 10**;
8. le società che presentano un **valore della produzione superiore al totale dell'attivo patrimoniale**;
9. le **società partecipate ad enti pubblici per una valore di partecipazione superiore al 20%**;
10. **tutte le società congrue e coerenti agli studi di settore**, anche per l'effetto dell'adeguamento negli studi di settore.

Un ulteriore intervento normativo in tema di esclusione dalla disciplina delle società in perdita sistematica è stato affrontato dal **Provvedimento del direttore dell'agenzia delle entrate n. 23681 del 14/02/2008**. Il documento di prassi esclude le società che:

- a) **sono in stato di liquidazione**, che ha assunto l'impegno assunto in Unico per richiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese entro il termine della presentazione della dichiarazione successiva;

- b) **in periodi precedenti a quello d’inizio delle procedure concorsuali** (ad esempio per la dichiarazione relativa al periodo ante dichiarazione di fallimento);
- c) sottoposte a **sequestro penale o a confisca**;
- d) che dispongono di **immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato**;
- e) che detengono **partecipazioni in società considerate di comodo o escluse dall’applicazione di tale disciplina o residenti all’estero**;
- f) che hanno ottenuto **l’accoglimento dell’istanza di disapplicazione** in relazione ad un precedente periodo d’imposta.

Il **provvedimento del direttore dell’agenzia delle entrate n. 87956/2012** ha inoltre introdotto come causa di disapplicazione:

- a) le società che conseguono un **Margine Operativo Lordo Positivo**. Per MOL s’intende la differenza tra valori e costi della produzione A meno B del Conto Economico, al netto degli ammortamenti, svalutazioni e rettifiche di valori finanziari. Se questa differenza è positiva la società può disapplicare la disciplina delle perdite sistematiche;
- b) società per le quali gli **adempimenti ed i versamenti sono stati sospesi** o differiti in conseguenza a **stato di emergenza**;
- c) le società che presentano la **somma algebrica tra perdita fiscale e gli importi che non concorrono a formare reddito imponibile per effetto dei proventi esenti, esclusi o non soggetti**;
- d) società che esercitano **attività agricola** ai sensi dell’art. 2135 c.c..

Nel seguente prospetto si inseriscono i codici di esenzione di Unico con le ipotesi di disapplicazione:

<u>RIGO RF 74 COL. 1</u>	
CAUSA DI DISAPPLICAZIONE	CODICE
società obbligate a costituirsi sottoforma di società di capitali	1
soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta	2
società in amministrazione controllata o straordinaria	3

società ed enti che controllano società che hanno titoli quotati in mercati regolamentati, nonché società quotate	4
società esercenti pubblici servizi di trasporto	5
società con numero di soci non inferiore a 50	6
società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10	7
società in stato di fallimento, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione giudiziale e concordato preventivo	8
società che portano un ammontare dei ricavi superiore all'attivo patrimoniale	9
società partecipate in enti pubblici con partecipazioni superiori al 20%	10
società congrue e coerenti agli studi di settore	11
società in fallimento e sottoposte ad altre procedure concorsuali	20
società sottoposte a sequestro penale e confisca	30
società che posseggono immobili locati ad enti pubblici o concessi a canone vincolato	40
società che posseggono partecipazioni in società considerate non di comodo, escluse dalla disciplina, residenti all'estero	50

società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione	60
società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione, in caso di esonero dalla compilazione del prospetto	70
società in liquidazione che abbiano assunto l'obbligo di cancellare la società entro il prossimo periodo d'imposta	99

Si presume che il **codice 99** sia utilizzato anche per le nuove cause di disapplicazione introdotte dal provvedimento del 11 giugno 2012 su elencate, poiché le istruzioni nulla chiariscono.

Dopo aver illustrato dettagliatamente la disapplicazione di diritto alla normativa delle società di comodo è opportuno agganciare l'argomento dalle società in perdita sistematica. La causa di disapplicazione di diritto assume rilievo con riferimento al periodo d'imposta in cui si applica la norma ex DL 138, ossia nel 2012 e non con riferimento al triennio di osservazione.

2.4 LE IPOTESI DI DISAPPLICAZIONE MEDIANTE INTERPELLO

Lo strumento dell'interpello disapplicativo è utilizzato dalle società in perdita sistematica che vogliono disapplicare la disciplina, con le tutte le penalità che ne conseguono. Il presupposto per il ricorso all'interpello è la materiale esistenza di situazioni oggettive che:

- hanno impossibilitato al società a conseguire i ricavi, degli incrementi delle rimanenza e dunque a non superare il reddito minimo;
- hanno reso nulla la possibilità della società di conseguire operazioni rilevanti ai fini dell'IVA ad un livello superiore allo stesso presunto applicando i coefficienti previsti.

L'interpello deve descrivere le circostanze di difficoltà economico-finanziaria della società indipendenti dalla volontà del management e non solo dimostrabili dalle risultanze fiscali.

Possono essere cause di interpello, per esempio, la economicità del comportamento imprenditoriale che si scontra con il fenomeno di

depressione congiunturale, ovvero società con un ciclo economico dei prodotti che si allarga per oltre un triennio (es. le società immobiliari).

La **circolare 23/E del 2012** ha obbligato i contribuenti a presentare due istanze di interpello una per disapplicare la disciplina delle società di comodo e l'altro, eventualmente per esonerare dalla qualifica di società in perdita sistematica, difatti gli uffici provvederanno ad emanare due distinti provvedimenti che possano o meno accogliere le due istanze di interpello. Suscita particolare attenzione il pagamento degli acconti per una società in perdita sistematiche che abbia presentato l'istanza di interpello, il legislatore fiscale discerne quattro fasi:

1. la società riceve una risposta negativa entro il termine di pagamento del primo acconto per l'anno 2012. Essa dovrà versare gli acconti per il 2012 con aliquota al 38%;
2. la società riceve risposta negativa dopo il versamento del primo acconto e non oltre il pagamento del secondo acconto al 30.11.12. La società pagherà alla scadenza del secondo acconto 2012, calcolato al 38%, anche l'eccedenza del primo acconto con la maggiorazione del 4%;
3. la società riceve una risposta positiva entro il pagamento del primo acconto. La società verserà normalmente gli acconti, senza l'applicazione della maggiorazione in quanto considerata non in perdita sistematica;
4. la società riceve una risposta positiva dopo il versamento del primo acconto. Al 30.11.12 la stessa società potrà scorporare l'eccedenza pagate in sede di primo acconto.

In virtù di questa osservazione e considerando la normativa relativa all'interpello disapplicativo, il termine ultimo per presentare l'istanza scade il **02 luglio del 2013** (novantesimo giorno precedente alla scadenza dell'invio dei dichiarativi), ma le società che non vogliono pagare gli acconti con le maggiorazioni, almeno limitatamente al II acconto devono presentare istanza entro il **1 settembre 2012**.

Si riporta in ultimo un caso operativo di istanza di disapplicazione a mezzo interpello:

Un'impresa tessile non aveva prodotto ricavi nel corso dell'anno d'imposta a causa della crisi che ha investito non solo l'economia ma soprattutto il settore manifatturiero. L'azienda aveva deciso di chiudere i reparti di produzione, porre gli operai in mobilità e cedere in comodato ad un'altra azienda del settore i macchinari. La società è stata incorporata nel 2009. Secondo il giudice fiscale il

fine dell'applicazione della normativa delle società di comodo è proprio quella di costituire delle società per amministrare i patrimoni personali dei soci, ma in questo caso anche con l'ausilio dei verbali del CDA si è evinto l'intenzione di attuare un piano di ristrutturazione dei debiti proprio per affrontare lo stato di crisi in cui versava l'azienda. Il tutto si incardina nella normativa delle società in perdita che possono utilizzare lo strumenti disapplicativo di fatto se riescono a dimostrare che la propria struttura è nata per svolgere attività produttiva (CTP Udine 41/02/2012 e CTR Lombardia 170/28/11).

**3. Controlli per imprese in perdita sistemica ex art. 24, del
D.L.78/2010, convertito, dalla L. 122/2010.**

La normativa in materia di perdite triennali nell'ambito della disciplina in materia di società c.d. di comodo appare fortemente penalizzante se contestualizzata nell'attuale periodo di recessione economica . Gravare ulteriormente le imprese che, più di altre, soffrono la crisi economica appare eccessivo. Critica appare anche la situazione delle società in fase di start up o che hanno un ciclo produttivo pluriennale . D'altronde anche la soluzione della presentazione dell'interpello disapplicativo lascia notevoli perplessità in considerazione della enorme casistica e discrezionalità .

Maggiori dubbi e problemi di coordinamento, da un punto di vista giuridico, sorgono anche dall'aver voluto inserire in una normativa, quale quello della società di comodo, tendente ad intercettare fenomeni di interposizione e godimento di beni attraverso lo schermo societario , una casistica di perdite reddituali.

Maggiormente coerente appare invece la disciplina di cui all'art. 24 del D.L.78/2010, convertito dalla L. 122/2010.

Tale normativa prevede :

1. La programmazione dei controlli fiscali dell'Agenzia delle entrate e della Guardia di finanza deve assicurare una vigilanza sistematica, basata su specifiche analisi di rischio, sulle imprese che presentano dichiarazioni in perdita fiscale, non determinata da compensi erogati ad amministratori e soci, per più di un periodo d'imposta e non abbiano deliberato e interamente liberato nello stesso periodo uno o più aumenti di capitale a titolo oneroso di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse.

2. Anche ai fini di cui al comma 1, nei confronti dei contribuenti non soggetti agli studi di settore né a tutoraggio, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza realizzano coordinati piani di intervento annuali elaborati sulla base di analisi di rischio a livello locale che riguardino almeno un quinto della platea di riferimento.

Tale normativa pur nella sua complessità appare maggiormente coerente con il sistema tributario generale . La Circolare 15 febbraio 2011, n.4/E dell'agenzia delle entrate ha chiarito :

- “ atteso che perdite reiterate esulano da ogni logica imprenditoriale e depongono per un posizionamento fuori mercato che, ove persistente, non giustifica la sopravvivenza dell'impresa stessa” .
- “ La norma non individua un periodo temporale minimo trascorso il quale la perdita può definirsi "sistemica"; pertanto, la perdita fiscale che si protrae per almeno due esercizi consecutivi sarà sufficiente, in assenza di deliberazioni sociali di aumenti di capitale a titolo oneroso, di importo almeno pari alle perdite fiscali stesse, a legittimare l'attività di accertamento da parte degli Organi di controllo “ .

Certamente il dettato normativo è alquanto generico e potrebbe trovare un valido supporto in una compiuta disciplina del tema “antieconomicità” che spesso viene utilizzato in sede di accertamento .

BIBLIOGRAFIA

1. CIRCOLARE N. 24/IR DEL CNDCEC DEL 14 SETTEMBRE 2011;
2. CIRCOLARE N. 25 DEL CNDCEC DEL 31 OTTOBRE 2011;
3. CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 53/E DEL 6 DICEMBRE 2011;
4. CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 23/E DEL 11 GIUGNO 2012;
5. PROVVEDIEMNTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 27956 DEL 11 GIUGNO 2012;
6. Sole 24 ore del 06 agosto 2012, sez. “Norme e Tributi” pag. 4 “Crisi, la società non è di comodo”;
7. Sole 24 ore del 22 agosto 2012, sez. “Norme e Tributi” pag. 16 “Società in perdita, chance-interpelli”;
8. Sole 24 ore del 31 agosto 2012, sez. “Norme e Tributi” pag. 19 “Unico vincolato dall'interpello”.