

REDDITO IMPRESA E IRAP***Riporto delle perdite per le società in perdita sistematica***

di Sandro Cerato

Le novità normative introdotte nel corso del 2014 ad opera dell'art. 18 del D.Lgs. n. 175/2014 hanno modificato la disciplina delle **società in perdita sistematica**, allungando il **periodo di "osservazione"** delle perdite da tre a cinque periodi d'imposta, e non anche l'ipotesi del **mancato superamento del test di operatività**. Pertanto, con riferimento al modello **Unico 2015**, per il **periodo d'imposta 2014**, si deve aver riguardo al quinquennio 2009 – 2013 per verificare il relativo **status** per il periodo d'imposta 2014, fatte salve le cause di esclusione di cui al citato art. 30 della legge n. 724/94 (da verificarsi nel periodo d'imposta 2014) e quelle di cui al provvedimento direttoriale 11 giugno 2012 (da verificarsi in almeno uno dei cinque periodi d'imposta che compongono il **periodo di osservazione**, ossia dal 2009 al 2013). Resta inoltre inalterata la possibilità di presentare **istanza di interpello disapplicativo** ricordando che l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 23/E/2012, ha precisato che qualora una società sia interessata a presentare istanza di disapplicazione in relazione alla disciplina sulle **società non operative** ed a quella sulle perdite sistematiche, la stessa è tenuta a presentare due distinte istanze. Le **conseguenze derivanti dallo "status" di società in perdita sistematica** sono le stesse previste per la fattispecie tradizionale delle società non operative per mancato superamento del test di operatività, ossia:

- obbligo di dichiarazione di un **reddito imponibile minimo**, determinato applicando i coefficienti di cui all'art. 30, co. 3, della legge 724/94 ad alcuni beni iscritti nell'attivo, nonché di un valore della produzione minimo ai fini Irap;
- **limitazione all'utilizzo del credito Iva**, il quale non può essere compensato orizzontalmente con altri tributi, né richiesto a rimborso né ceduto (resta ferma la possibilità di utilizzo interno nell'ambito delle liquidazioni periodiche);
- **riporto delle perdite fiscali pregresse** solo ad abbattimento del reddito eccedente quello minimo determinato nei modi di cui sopra.

In merito a tale ultimo aspetto, la circolare n. 1/E/2013 ha fornito **interessanti chiarimenti** in relazione alle regole del **riporto delle perdite fiscali**, proponendo il seguente esempio numerico (con riferimento alla precedente disciplina che prevedeva il triennio in perdita fiscale). Una società, nell'esercizio 2009, ha conseguito una perdita di 1.200 e nel 2010 una perdita di 500. Nell'esercizio 2011 la società ha realizzato un reddito imponibile di 1.000, ridotto a 200 a seguito dell'utilizzo dell'80% delle perdite pregresse. Ipotizzando che il **reddito minimo presunto** per l'esercizio 2011 sia pari a 900, ci si è posti la domanda se il reddito relativo a tale esercizio debba essere considerato superiore o inferiore al predetto reddito minimo. In altri termini, nel caso concreto in disamina, ci si domanda se la società si trovi o meno in una situazione di **perdita sistematica** considerando i risultati del triennio 2009 - 2011.

Secondo l'Agenzia, considerato il rinvio del legislatore al dato letterale del reddito dichiarato, si deve intendere che questo si riferisca al **reddito ai fini IRES del periodo d'imposta come risultante dalla relativa dichiarazione** e cioè al reddito complessivo **al lordo dell'utilizzo delle eventuali perdite dei precedenti esercizi**. Nel caso concreto sopra prospettato, il reddito complessivo relativo al periodo d'imposta 2011, al lordo dell'utilizzo delle perdite pregresse, è pari a 1.000 e, pertanto, è superiore al reddito imponibile minimo presunto (900). Ne consegue che la società in questione non è considerata in perdita fiscale ai fini della disciplina in esame. Sempre con riferimento alla **modalità di calcolo della perdita fiscale**, la circolare n. 1/E/2013 fornisce chiarimenti in merito a come debba essere considerato il **reddito adeguato al minimo presunto** per effetto dell'applicazione della **normativa sugli enti di comodo**, ai fini della verifica dell'esistenza di una perdita fiscale nel periodo di osservazione.

A tale proposito, la Circolare precisa che, ai fini della verifica dell'esistenza di una **perdita fiscale nel periodo di osservazione**, il reddito adeguato al minimo per effetto dell'applicazione della normativa sulle società di comodo non assume alcuna rilevanza, dovendo il soggetto interessato fare riferimento al reddito imponibile complessivo analiticamente determinato.