Abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica

L'art. 9 del Dl 21 giugno 2022 n. 73 (c.d. Dl "Semplificazioni fiscali"), nella versione pubblicata in Gazzetta Ufficiale, conferma l'**abrogazione** della disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'art. 2 commi 36-*decies*, 36-*undecies* e 36-*duodecies* del Dl 138/2011 convertito.
Lo stesso art. 9 dispone, al comma 1, che l'abrogazione opera "a decorrere dal periodo d'imposta **in corso al 31 dicembre 2022**"; il comma 3 valuta gli effetti dell'abrogazione della disciplina in termini di gettito prendendo in considerazione gli anni 2023 e seguenti.

L'impostazione adottata ai fini dell'individuazione della decorrenza dell'abrogazione ricalca quella già impiegata, in sede di introduzione della disciplina, dall'art. 2 comma 36-*duodecies* del Dl 138/2011, il quale disponeva che le norme relative alle società in perdita sistematica dovessero trovare applicazione "a decorrere dal periodo d'imposta successivo" a quello in corso al 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione del Dl 138/2011.

A commento, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. n. 35/2012, § 1.3, aveva precisato che "per i soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare, le disposizioni in materia di società in perdita sistematica trovano applicazione a decorrere **dal 2012**"; di conseguenza, il periodo di osservazione rilevante (all'epoca, pari a tre anni) era il triennio 2009-2010-2011.

In altre parole, il periodo di entrata in vigore della modifica rappresentava il periodo in cui **verificare lo status di comodo**, mediante osservazione del triennio precedente, computato a ritroso.

In linea con quanto previsto in sede di introduzione, il Dl "Semplificazioni fiscali" individua quale periodo di abrogazione della disciplina il periodo di imposta **2022 per i soggetti "solari"**, rendendo quindi irrilevanti i risultati fiscali realizzati nel quinquennio precedente.

Tale lettura è confermata dalla circostanza per cui l'art. 9 del Dl 73/2022, nello stimare la mancanza di gettito derivante dall'abrogazione, prende in considerazione, quale prima annualità interessata, il 2023, ovvero l'anno in cui saranno versate le (minori) imposte relative al periodo di imposta 2022.

Per effetto delle modifiche le penalizzazioni previste dall'art. 30 della L. 724/94 non troveranno, quindi, applicazione per il **periodo di imposta 2022 "solare"** laddove:

- i periodi di imposta 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021 risultino in perdita fiscale;
- ovvero quattro dei sopraindicati periodi siano in perdita e il rimanente presenti un reddito imponibile inferiore al reddito minimo.

Resta, invece, ferma l'applicazione della disciplina delle società in perdita sistematica per il periodo di imposta 2021 "solare" (modelli REDDITI 2022); non viene inoltre modificata la disciplina delle società non operative per insufficienza di ricavi di cui all'art. 724/94 che quindi troverà applicazione anche per i periodi di imposta 2022 e successivi.
Va altresì evidenziato che la struttura della disciplina delle società in perdita sistematica presuppone la presenza di uno **storico di annualità** da monitorare, rappresentato dal quinquennio oggetto di osservazione, oltre al periodo di imposta in cui la disciplina trova applicazione.

Ne deriva che, come in precedenza chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 25/2012, § 6.2, nei confronti di quelle società che non hanno un **periodo minimo di anzianità**, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova

applicazione.

A riguardo, la successiva circ. Agenzia delle Entrate n. 6/2015, § 14.1, ha puntualizzato che per i soggetti costituiti da meno di sei anni, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova applicazione per mancanza del relativo presupposto. Nel documento, la stessa Agenzia precisa che il primo periodo d'imposta astrattamente utile di applicazione della disciplina in esame è il **settimo anno** dalla costituzione.

Tale assunto sembra poggiare sul meccanismo di funzionamento delle cause di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica e, ai fini che qui interessano, della causa relativa alle società che si trovano nel **primo periodo di imposta** (art. 1 lett. m) del provv. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012).

Nel contesto della disciplina in esame, infatti, tali cause "interrompono" il quinquennio di osservazione, con la conseguenza che il riscontro di una di esse azzera il conteggio (circ. Agenzia delle Entrate n. 23/2012, § 1.2.1). In altre parole, per una società **costituita nel 2016** il primo periodo astrattamente interessato sarebbe il 2022 (il quinquennio è, infatti, conteggiato a partire dal 2017). Tuttavia, in considerazione dell'abrogazione della disciplina, la stessa società non subirebbe penalizzazioni.

Ne deriva che, in virtù del particolare meccanismo illustrato, le società costituite **dal 2016 in avanti**, fino al 2021 prive dei presupposti di applicazione della disciplina, sono automaticamente "salve".

(MF/ms)