

DICHIARAZIONI

Ancora dubbi sull'impegno allo scioglimento per le società di comodo

di Luca Caramaschi

Con la **circolare n.23/E dell'11 giugno 2012** l'Agenzia delle entrate, nel commentare le cause di disapplicazione dalla disciplina delle società di comodo da **perdita sistematica**, recate dal provvedimento direttoriale sempre dell'11 giugno 2012, fornisce una importante chiave di lettura ai fini della verifica di situazioni "automatiche" che possono evitare l'applicazione di questa fastidiosa normativa, senza dover ricorrere all'**interpello disapplicativo**. E ciò sia con riferimento alla fattispecie di non operatività da test ai sensi della legge n. 724/1994 sia a quella da perdita sistematica introdotta più di recente con il D.L. n. 138/2011.

Il citato documento di prassi, infatti, suggerisce tra le righe una vera e propria sequenza nelle verifiche che il contribuente deve eseguire per autoescludersi da ciascuna delle due "anime" che ad oggi compongono la disciplina delle società di **comodo**: quella da test di operatività e quella da **perdita sistematica**. Che si tratti di due distinte fattispecie, seppur accomunate dalle medesime conseguenze derivanti dall'essere considerate di comodo (**limitazioni** all'utilizzo del credito Iva, all'utilizzo delle perdite fiscali e incremento dell'imposizione ai fini IRES), lo ribadisce la stessa C.M. n. 23/E/2012 laddove afferma la necessità di dover presentare – in caso di necessità - distinte istanze di **disapplicazione** per ciascuna delle due fattispecie prima evidenziate.

Il percorso citato in precedenza trova la sua chiara rappresentazione nel modello UNICO, laddove, nel primo rigo del prospetto ricavabile dal quadro RS del modello relativo alle società di capitali è presente la seguente sequenza:

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	INTERPELLO			Casi particolari
				Imposta sul reddito	IRAP	IVA	
	1	2	3	4	5	6	7

La prima verifica riguarda la sussistenza di specifiche cause di e sono da ricondurre alla barratura della casella 1 del rigo RS116. Si tratta delle situazioni previste fin dall'origine nell'ambito della disciplina sulle società di indicate nel comma 1 numeri da a dell'art. 30 della legge n. 724/1994 e vanno sempre verificate con riferimento al periodo d'imposta oggetto di dichiarazione (nel nostro caso quindi nel 2014). Al pari di quanto previsto per le società , la C.M. n. 23/E/2012 chiarisce che tali fattispecie indicate nel comma 1 del citato articolo 30 consentono la non applicazione anche della disciplina delle società in nel periodo di imposta di applicazione della stessa, senza la necessità di richiederne la specifica

disapplicazione.

Conclusa questa prima e necessaria **verifica** che eliminerebbe alla radice l'applicazione della disciplina con riferimento al periodo d'imposta 2014 e di conseguenza la necessità di dover compilare il prospetto nel modello dichiarativo (se non con riferimento alla indicazione della specifica **causa di esclusione**), in caso di esito negativo occorre procedere alla verifica delle successive cause di **disapplicazione**. E qui, in ragione dei diversi presupposti che caratterizzano le due fattispecie, la scelta è stata quella di differenziare sia le ipotesi che il periodo di verifica:

- per quanto riguarda le cause di disapplicazione della fattispecie di **non operatività da test** (casella 2 del rigo RS116) le stesse vanno verificate unicamente con riferimento al periodo d'imposta oggetto di dichiarazione e cioè il 2014 e sono contenute nel provvedimento direttoriale datato 14 febbraio 2008;
- per quanto riguarda le cause di disapplicazione della fattispecie da **perdita sistematica** (casella 3 del rigo RS116) le stesse vanno verificate unicamente con riferimento al periodo di monitoraggio che il d.lgs. n. 175/2014 (decreto semplificazioni) ha reso **quinquennale** (e, quindi, dobbiamo fare riferimento al periodo 2009-2013) e sono contenute nel provvedimento direttoriale datato 11 giugno 2012;

Concluse negativamente anche queste ulteriori verifiche, salvo il ricorrere dei casi particolari evidenziati nella casella 7 del rigo RS116, in caso di esito di **non operatività** o di sussistenza della condizione di perdita **sistemicaG**, occorre seriamente valutare l'opportunità di proporre interpello disapplicativo al fine di evitare le citate conseguenze che derivano dall'essere di comodo.

Le società in liquidazione

A margine di questo percorso è presente una particolare ipotesi di **disapplicazione** che riguarda le società in liquidazione, soggetti che più di ogni altro spesso “faticano” ad individuare le cause di **esclusione** e di disapplicazione descritte in precedenza. Si tratta delle società in liquidazione volontaria che nel modello Unico 2015 assumono l'**impegno allo scioglimento** entro il termine di presentazione della prossima dichiarazione.

Impegno allo scioglimento	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Rendimento presunto
	RS123 Totale	RS124	RS125 Reddito imponibile minimo
<input type="checkbox"/>	1.000,00	1.000,00	1.000,00
	Aggravazioni	Variazioni in aumento	
	1.000,00	1.000,00	1.000,00

La casella “Impegno allo scioglimento” va barrata nel caso in cui il soggetto assuma, con la presente dichiarazione, l'**impegno** di richiedere la **cancellazione** dal registro delle imprese in

base agli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. In tal caso non va compilata la casella “**Disapplicazione società non operative**”.

Sia nel provvedimento direttoriale 14 febbraio 2008 (non operative da test), sia nel successivo provvedimento datato 11 giugno 2012 (società in perdita sistematica), viene precisato che le richiamate società che si impegnano alla **cancellazione** dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva ottengono l'esimente dall'applicazione delle **penalizzazioni** previste a seguito della declaratoria di società di **comodo**.

Ciò che tuttavia non è del tutto chiaro è l'ambito applicativo di tale **esimente**, poiché i predetti provvedimenti si limitano a precisare che la **disapplicazione** opera per il periodo d'imposta in corso alla data dell'impegno, a quello precedente ed a quello successivo, ma nulla viene detto in merito alla decorrenza dello status di **liquidazione** della società, necessariamente presente alla data di assunzione dell'**impegno**.

In particolare, due sono le possibili **chiavi di lettura** che emergono da una tale previsione:

- lo status di **liquidazione** deve essere già presente sin dal periodo d'imposta oggetto della dichiarazione in cui viene assunto l'impegno, e quindi già dal 2014 per le società che assumono il predetto **impegno** in Unico 2015 (da presentarsi entro il 30 settembre 2015).

Esempio - Società posta in liquidazione il 1° luglio 2014

La barratura della casella relativa all' impegno alla cancellazione assunta nel modello Unico 2015 consente il disinnesco della disciplina delle società di comodo per i seguenti periodi d'imposta:

1/7/2014–31/12/2014 (periodo d'imposta antecedente a quello di assunzione dell'impegno)

1/1/2015–31/12/2015 (periodo d'imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno)

1/1/2016–30/9/2016 (periodo d'imposta successivo ed entro la data ultima di cancellazione)

- è possibile attivare tale causa di **disapplicazione** anche per le società che sono state poste in **liquidazione** nel corso del periodo d'imposta 2015, purché ciò sia avvenuto entro il 30 settembre 2015.

Esempio - Società messa in liquidazione il 1° luglio 2015

La barratura della casella nel modello Unico 2015 consente il disinnesco della disciplina delle società non operative per i seguenti periodi d'imposta:

1/1/2015–30/6/2015 (periodo d'imposta antecedente a quello di assunzione dell'impegno)

1/7/2015–31/12/2015 (periodo d'imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno)

1/1/2016–30/9/2016 (periodo d'imposta successivo ed entro la data ultima di cancellazione)

In assenza di un presa di posizione sul punto da parte dell'agenzia delle entrate a favore dell'una o dell'altra interpretazione, si ritiene che la **soluzione** vada ricercata nella **finalità** perseguita dalla previsione normativa.

Posto che l'obiettivo della causa di **esclusione** in questione dovrebbe essere quello di escludere solamente i periodi d'imposta compresi nella **liquidazione**, pare certamente più corretta la prima interpretazione, anche considerando che nella seconda ipotesi, oltre ad essere coinvolto anche il periodo d'imposta antecedente alla messa in liquidazione, si verrebbe a determinare una **discriminazione** a seconda che la liquidazione sia deliberata prima o dopo il 30 settembre 2015, lasciando tali opzioni all'**arbitrio** del contribuente.