

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'impegno alla cancellazione presuppone la liquidazione

di **Alessandro Bonuzzi**

Uno degli aspetti certamente più "indigesti" nella compilazione del modello Unico è la gestione dei soggetti che ricadono nella disciplina delle **società di comodo**.

Accanto alla previsione "tradizionale" prevista dall'articolo 30 della L. 724/1994, che designa come **non operative** le società che non raggiungono un determinato livello minimo di ricavi, da qualche anno vengono considerate di comodo, ai sensi del D.L. 138/2011, anche le società che producono **perdite in modo "sistematico"**. Al riguardo, per effetto della modifica apportata dal D.L. 175/2014, si ricorda che sono tali le società che presentano **5 esercizi** consecutivi in perdita fiscale ovvero 4 in perdita fiscale ed uno con un reddito dichiarato inferiore al reddito minimo.

Sfuggono dallo *status* di comodo le società che presentano una **causa di esclusione** oppure una **causa di disapplicazione**.

Mentre le cause di esclusione sono comuni ad entrambe le discipline e sono individuate direttamente nell'articolo 30 della L. 724/1994, per quanto riguarda le cause di disapplicazione **automatiche**, occorre far riferimento a due diversi provvedimenti direttoriali dell'Agenzia dell'entrate.

In particolare, le cause di disapplicazione della disciplina delle società non operative sono individuate dal **provvedimento del 14 febbraio 2008** e devono verificarsi nel periodo d'imposta in cui la società diviene di comodo; le cause che disapplicano la disciplina delle società in perdita sistemica sono, invece, contenute nel **provvedimento dell'11 giugno 2012** e devono agire sul quinquennio di monitoraggio.

Una delle cause comuni indicate in entrambi i documenti di prassi riguarda le **società in stato di liquidazione**, "*che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la **cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 2312 e 2495 del codice civile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva**. La disapplicazione opera con riferimento*

- *al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno,*
- *a quello precedente e*
- *al successivo,*

*ovvero con riferimento all'**unico periodo** di imposta di cui all'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive*

modificazioni ed integrazioni”.

Sul punto la **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 9/E/2008** ha precisato che *“le società in liquidazione che manifestano nella dichiarazione dei redditi la volontà di porre termine alla procedura di liquidazione e di cancellarsi dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva a quella in cui hanno assunto l'impegno in tal senso, sono esonerate dall'onere di presentare istanza di interpello e, conseguentemente, possono disapplicare la disciplina delle società non operative”.*

Inoltre, per meglio spiegare la fattispecie l'Ufficio ha formulato il seguente **esempio pratico**: *“a titolo esemplificativo, si ipotizzi il caso in cui l'assemblea dei soci abbia deliberato la messa in liquidazione di una società in data 13 aprile 2003 La stessa società, che ha l'esercizio coincidente con l'anno solare, assume il suddetto impegno nella dichiarazione dei redditi Unico 2008, ottenendo la disapplicazione automatica dalla disciplina in esame, per il periodo d'imposta precedente (2007), per il periodo d'imposta in corso alla data in cui ha assunto l'impegno (2008) e per il periodo d'imposta successivo (che si chiude alla data, non successiva al 31 luglio 2009, di cancellazione dal registro delle imprese). Resta fermo, infatti, l'obbligo per tale società di chiedere la cancellazione al registro imprese, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi Unico 2009. Nella negativa, si ripristina l'obbligo di assoggettarsi alla disciplina delle società non operative fin dal periodo d'imposta 2007”.*

Si osservi, poi, che l'articolo 2, comma 5, del **D.L. n. 16/2012** ha allineato gli **effetti** fiscali della liquidazione a quelli civilistici in base ai quali la stessa ha effetto dall'**iscrizione nel registro imprese** della dichiarazione con cui gli amministratori accertano la causa di scioglimento o, in alternativa, della delibera che determina lo scioglimento della società.

Sul tema, non è chiaro se **l'impegno alla cancellazione debba essere assunto, al più presto, nell'Unico relativo al periodo in cui la società è in liquidazione ovvero nell'Unico del periodo d'imposta precedente**. Poiché l'esimente fa riferimento alle società in stato di liquidazione, **si dovrebbe ritenere che l'impostazione corretta sia la prima tra le due prospettate**.

Si consideri, ad esempio, una **S.r.l. “solare” non operativa** posta in liquidazione con effetto dal **1° aprile 2015**; il periodo d'imposta 2015 si è “spezzato” in due:

- 1° gennaio 2015 - 30 marzo 2015, con riferimento al quale la società ha presentato il modello Unico nel mese di dicembre 2015;
- 1° aprile 2015 - 31 dicembre 2015, con riferimento al quale la società dovrà presentare il modello Unico entro il mese di settembre 2016.

Secondo l'interpretazione sposata, **l'impegno alla cancellazione dovrebbe essere manifestato, al più presto, nell'Unico relativo al periodo in cui la società è in liquidazione che va dal 1° aprile 2015 al 31 dicembre 2015**; pertanto, l'esimente agirebbe:

- per il **periodo d'imposta 2016** (ossia quello in corso alla data di presentazione

dell'Unico 2016);

- per il **periodo d'imposta precedente** (ossia quello oggetto della dichiarazione, primo periodo di liquidazione);
- per quello **successivo** (anno 2017), con l'osservanza che entro il settembre 2017 la società dovrà cancellarsi dal Registro delle imprese.