

Società in perdita sistematica: disapplicazione della disciplina e determinazione del margine operativo lordo

(ris. Agenzia Entrate 11.12.2012 n. 107/E)

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Il provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate prot. 2012/87956 dell'11.6.2012 ha individuato nuove e specifiche cause di disapplicazione della disciplina relativa alle società di comodo (art. 30, L. n. 724/1994), relative alle società in perdita per più esercizi.

Sul tema si registra anche l'interpretazione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, contenuta nella circolare n. 23/E dell'11.6.2012.

È opportuno a tale riguardo rammentare che sia la legge finanziaria del 2008 (L. 24.12.2007, n. 244), sia il successivo provvedimento direttoriale del 14.2.2008, hanno introdotto nella disciplina delle società non operative «ordinarie» delle cause di disapplicazione operanti in via automatica, cioè senza che sia necessario presentare alcuna istanza specifica.

Esse si aggiungono alle cause di esclusione previste dallo stesso art. 30 della L. n. 724/1994.

Le cause di disapplicazione automatica previste dal provvedimento del 2008 operano anche, se e in quanto compatibili, per le società in perdita

sistemica (art. 2, comma 36-*decies*, secondo periodo, del D.L. n. 138/2011).

Il provvedimento n. 2012/87956 è intervenuto individuando nuove cause di disapplicazione automatica, che si riferiscono specificamente alle società in «perdita sistemica» e integrano le cause di disapplicazione automatica già previste nel provvedimento del 2008.

Nel caso di una società che sia non operativa (*test* di operatività negativo) e contemporaneamente in perdita sistemica, evidentemente, la normativa speciale ha ben due presupposti diversi di applicazione: il che richiede, come è stato rilevato nella circolare interpretativa 11.6.2012, n. 23/E, la presentazione di due distinte istanze di disapplicazione.

L'elenco delle cause di disapplicazione per le società in perdita

Le cause di disapplicazione automatica per le società in perdita operano, facendo «saltare» il triennio di riferimento, e quindi l'applicazione della normativa speciale per l'anno «*target*», se sono presenti in almeno uno dei periodi di imposta del triennio (ad esempio: triennio 2009-10-11, anno *target* 2012 – Unico 2013; la normativa si disapplica automaticamente se la causa è presente almeno nel 2009, oppure nel 2010, ovvero nel 2011).

Esse sono di seguito individuate.

- | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| a) 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 successiva dichiarazione dei redditi. 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'art. 182, commi 2 e 3, del TUIR |
| b) società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, co. 5, del TUIR (fallimento; liquidazione coatta amministrativa; concordato preventivo; amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi) ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d'imposta precedenti all'inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime |
| c) società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al D.Lgs. 6.9.2011, n. 159 (Codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia), o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria |

- d) società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico sia prevalentemente riconducibile a:
- 1) società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'art. 2, commi 36-*decies* e seguenti, del D.L. n. 138/2011;
 - 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato art. 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
 - 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 del TUIR. La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni [si tratta, in buona sostanza, delle società che sono soggette al regime CFC, ricorrendo determinati requisiti di collegamento. Non opera invece la disapplicazione nel caso in cui il valore economico delle partecipazioni sia prevalentemente riconducibile a società CFC vere e proprie, cioè a controllate estere di cui all'art. 167 del TUIR, i cui redditi vengono tassati in Italia a norma del D.M. 21.11.2001, n. 429, fatto salvo il positivo esercizio di interpello CFC all'Agenzia delle Entrate]
- e) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive [evidentemente, tale causa di disapplicazione automatica non ricorre invece se la disapplicazione è stata ottenuta con riferimento a una situazione di «normale» non operatività]
- f)

g) società che conseguono un margine operativo lordo (MOL) positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile. A tal fine, i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) dell'aggregato B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti
h) società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'art. 5 della L. 24.2.1992, n. 225 (« <i>Istituzione del Servizio nazionale della protezione civile</i> »). La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo
i) società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative
j) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del D.Lgs. 29.3.2004, n. 99 [in tale casistica dovrebbero rientrare le S.r.l. agricole ai sensi dell'art. 1, commi 1093 e 1094, della L. 27.12.2006, n. 296]
k) società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore
l) società che si trovano nel primo periodo di imposta

Le situazioni oggettive indicate consentono la disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della L. n. 148/2011.

Ciò significa che la disapplicazione opera per il periodo di imposta nel quale in dichiarazione occorrerebbe adeguarsi ai valori presunti e alla super-IRES, cioè consentendo per tale periodo di dichiarare i valori effettivi, ma «colpendo» uno o più degli anni del triennio «mobile» di verifica.

Ad esempio: nel periodo di imposta di prima applicazione – 2012 -, il triennio di verifica è 2009-10-11. Se opera una causa di disapplicazione anche limitatamente a uno di tali periodi (il 2009 è il primo periodo di imposta), nel 2012 non viene applicata la normativa speciale. Essa risulterà tuttavia applicabile nel 2013, sempre che non ricorrano altre cause di disapplicazione automatica, ovvero che l'avvenuto esercizio dell'interpello disapplicativo non abbia condotto a una pronuncia di disapplicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Le nuove ipotesi di disapplicazione per le società non operative classiche

Il provvedimento non si limita a prevedere cause specifiche di disapplicazione automatica per le società in perdita sistemica, intervenendo altresì a integrazione del succitato provvedimento del 2008 per introdurre le seguenti nuove cause di disapplicazione ordinarie (valevoli per le società non operative *ex art. 30 della L. n. 724/1994*):

a) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del c.c. e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del D.Lgs. 29.3.2004, n. 99 [si veda l'osservazione fatta sopra];



Tali cause di disapplicazione tuttavia, secondo quanto è previsto dalla norma (come osservato poco sopra) dovrebbero essere applicabili anche con riferimento alle società in perdita sistematica.

Inoltre, la lett. b) del paragrafo 1 del provvedimento direttoriale del 2008 è stata riformulata prevedendo la disapplicazione automatica nei casi in cui la società sia assoggettata a una delle procedure indicate nell'art. 101, quinto comma, del TUIR, ovvero a una procedura di liquidazione giudiziaria.

La disapplicazione opera con riferimento ai periodi di imposta precedenti all'inizio delle procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime. Rispetto alla precedente formulazione, le procedure contemplate sono identiche: solamente, nel citato art. 101, cui è fatto rinvio, è più correttamente circoscritta la nozione di «amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi», di cui al D.Lgs. 8.7.1999, n. 270 (anziché fare riferimento all'«amministrazione straordinaria», come avveniva nella precedente versione del provvedimento).

Le nuove situazioni oggettive e la riformulazione del riferimento alle procedure concorsuali hanno efficacia a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di adozione del presente provvedimento del 2012.

I canoni di *leasing* entrano nel calcolo del MOL

Per quanto attiene al calcolo del margine operativo lordo (MOL) della società, il cui eventuale valore positivo costituisce causa di disapplicazione automatica, nei termini di cui alla sup. lettera f) dell'elenco, puntualizza la **risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 107/E dell'11.12.2012** che *«al fine di assicurare un paritario trattamento tra le due modalità di “acquisizione” dei beni immobili strumentali all'esercizio d'impresa ed a prescindere dalle scelte contabili effettuate dal soggetto interessato nonché dalla data di sottoscrizione e/o dalla durata del contratto di leasing, il mol rilevante per la disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica non può che essere determinato escludendo dai costi della produzione, di cui alla lettera B) del conto economico, l'ammontare dei canoni di leasing indicati in bilancio»*. Insomma, il valore del MOL deve essere assunto al netto, oltre che degli ammortamenti, delle svalutazioni e degli accantonamenti, anche dei canoni di *leasing*.

Nel caso specifico esaminato dall'Agenzia in risposta a un'istanza di interpellato, il MOL risultava negativo esclusivamente a causa della sussistenza in capo alla società istante di costi per l'acquisto di immobili (uffici) in forza di contratti di *leasing*.



Il calcolo del MOL deve essere pertanto integrato e riformulato come segue:

$$\mathbf{MOL = VP - (CP + a + s + acc + l).}$$

In tale formula:

VP = valore della produzione

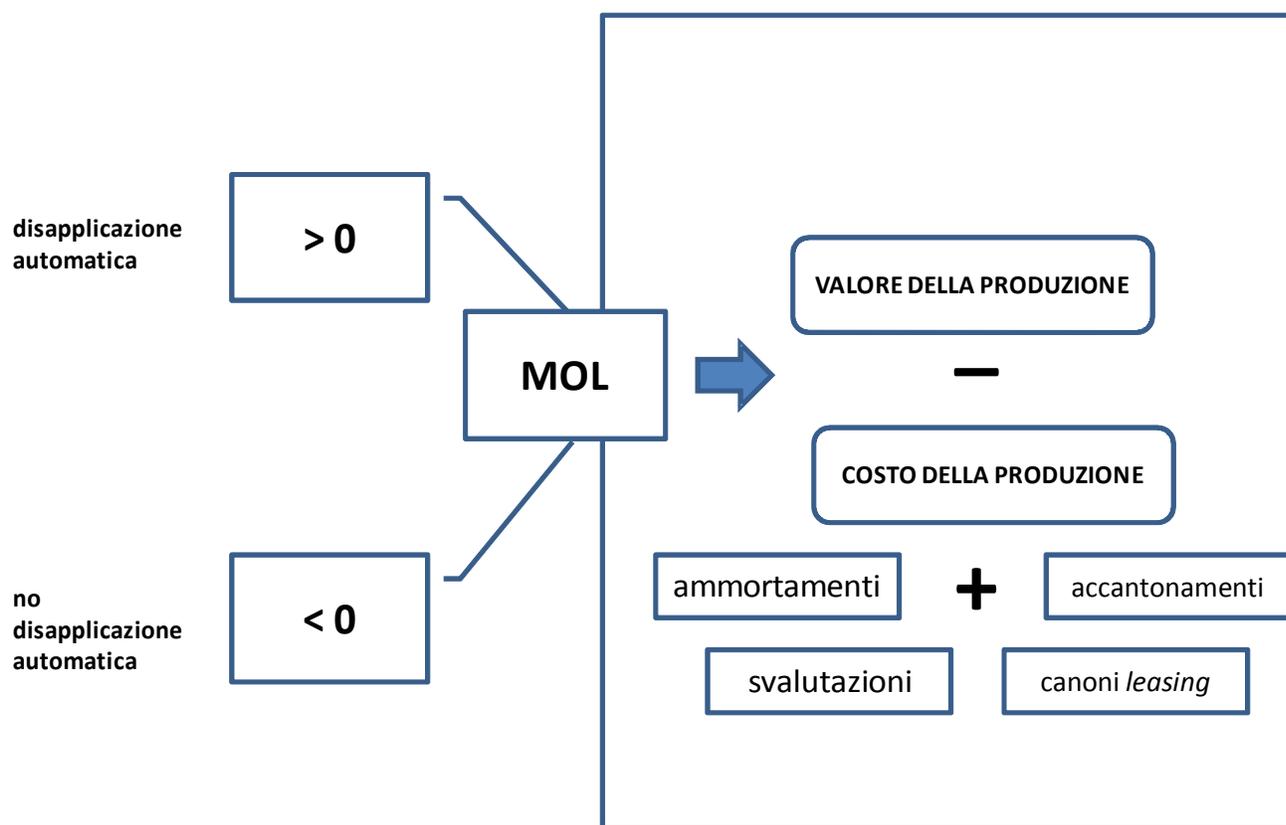
CP = costi della produzione

a = ammortamenti

s = svalutazioni

acc = accantonamenti

l = canoni di *leasing*





La causa di disapplicazione relativa al MOL positivo, soprattutto nella lettura fornita dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione commentata, consente di escludere dalle penalizzanti conseguenze dell'applicazione della normativa speciale quelle società la cui situazione di perdita sia collegata a circostanze «aziendali», riferite in particolare ai «costi» derivanti dal possesso di beni strumentali, sia a titolo di proprietà, sia acquisiti tramite locazione finanziaria.

28 febbraio 2013
Fabio Carriolo

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente