

CIRCOLARE N.23/E



Roma, 11 giugno 2012

Prot.: 2012/87959

Alle Direzioni regionali e
provinciali

Agli Uffici dell'agenzia delle
entrate

***OGGETTO: articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto legge
13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge
14 settembre 2011, n. 148 – Interpelli disapplicativi della
disciplina sulle società in perdita sistematica – Primi
chiarimenti interpretativi***

INDICE

PREMESSA.....	3
1. LE CAUSE DI ESCLUSIONE E LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA DELLA DISCIPLINA SULLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA.....	4
1.1. LE CAUSE DI ESCLUSIONE	4
1.2. LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE AUTOMATICA.	5
1.2.1. <i>Operatività delle cause di disapplicazione automatica.</i>	6
1.2.2. <i>Precisazioni in materia di cause di disapplicazione.</i>	7
2. GESTIONE DEGLI INTERPELLI DI DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA SULLE SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA.	8

Premessa

Le società in perdita sistematica sono disciplinate dall'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito, con modificazioni, nella legge 14 settembre 2011, n. 148.

Con queste nuove disposizioni, le c.d. società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, si possono idealmente ripartire in due categorie: le "società non operative", ossia le società che non superano il test di operatività previsto dal comma 1 del citato articolo 30, e le "società in perdita sistematica" che, come meglio precisato in seguito, presentano tre periodi d'imposta in perdita ai sensi del citato comma 36-decies dell'articolo 2 (il c.d. periodo di osservazione).

Nei confronti delle società in perdita sistematica, la disciplina sulle società di comodo opera a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta, nel caso in cui non ricorrono i presupposti per l'applicazione della disciplina sulle società non operative.

Sono considerate società in perdita sistematica, ai sensi del citato comma 36-decies dell'articolo 2, i soggetti che presentano una situazione di perdita fiscale risultante dalle relative dichiarazioni dei redditi per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero, sempre per lo stesso periodo di osservazione, presentino indifferentemente due dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale ed una terza con un reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto ai sensi del medesimo articolo 30.

Con la presente circolare, si forniscono i primi chiarimenti operativi in relazione alla disciplina sulle società in perdita sistematica e per la gestione delle relative istanze di disapplicazione da parte degli Uffici dell'Agenzia delle entrate.

1. Le cause di esclusione e le cause di disapplicazione automatica della disciplina sulle società in perdita sistematica.

Nell'ambito della disciplina sulle società in perdita sistematica, l'articolo 2, comma 36-decies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011 stabilisce che: *“Restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto articolo 30 della legge n. 724 del 1994.”*

Con tale previsione, il legislatore ha voluto chiarire che per la disciplina sulle società in perdita sistematica trovano applicazione sia le disposizioni dell'articolo 30 che individuano le c.d. cause di esclusione già previste nell'ambito della disciplina sulle società di comodo (comma 1, da n. 1) a 6-sexies)), sia quelle che consentono di presentare l'istanza di disapplicazione della disciplina in esame al ricorrere di situazioni oggettive (comma 4-bis), sia quelle che attribuiscono al Direttore dell'Agenzia la possibilità di individuare, con un apposito provvedimento, ulteriori situazioni oggettive, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina sulle società non operative (comma 4-ter).

In proposito, si evidenzia che, ai fini della disciplina sulle società in perdita sistematica, le cause di esclusione riguardano solo i periodi di imposta di applicazione della disciplina in esame (anno *n*), mentre le cause di disapplicazione automatica indicate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956, assumono rilevanza esclusivamente nel periodo di osservazione (anni *n-1*, *n-2* e *n-3*).

1.1. Le cause di esclusione

Al pari di quanto previsto per le società non operative, le fattispecie indicate nell'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 consentono la non applicazione *de iure* della disciplina delle società in perdita sistematica nel periodo di imposta di applicazione della stessa, senza la necessità di richiederne la specifica disapplicazione. In sostanza, a fronte di un periodo di osservazione di tre periodi di imposta in perdita fiscale (ad esempio, 2009-2010-2011), le suddette fattispecie

rilevano limitatamente al quarto periodo d'imposta (2012), escludendo automaticamente l'applicazione della disciplina sulle perdite sistematiche per tale periodo. Data l'identità delle cause di esclusione previste per detta disciplina e per quella sulle società non operative, al ricorrere di una di queste cause, nessuna delle due discipline troverà applicazione.

Le cause di esclusione previste dall'articolo 30, comma 1, della legge n. 724 del 1994 trovano generalmente applicazione ai fini della disciplina in questione ad eccezione di quella, con essa incompatibile, prevista dal n. 2) del menzionato comma 1. Infatti, la causa di cui al citato n. 2) ("*soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta*") non può operare poiché il presupposto per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica si realizza su arco temporale più lungo (pari a tre periodi d'imposta) rispetto al "*primo periodo d'imposta*". Tuttavia, per tener conto delle difficoltà collegate alla fase di inizio dell'attività, tale situazione è stata inclusa tra le cause di disapplicazione automatica di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956.

Il verificarsi di una delle cause di esclusione nell'anno di prima applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica o nel precedente esclude l'applicazione delle disposizioni concernenti la rideterminazione degli acconti per il periodo di prima applicazione.

In pratica, per i soggetti che hanno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il verificarsi di una causa di esclusione per l'anno 2011 o per l'anno 2012 comporta la determinazione dell'acconto per detto anno 2012, sulla base dei metodi ordinari.

1.2. Le cause di disapplicazione automatica.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956, sono state individuate le cause oggettive rilevanti nel periodo di osservazione, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società in perdita sistematica, senza necessità di presentare istanza di disapplicazione.

Le situazioni indicate in detto provvedimento sono state, in parte, mutate da quelle già indicate per le società non operative nel provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, in quanto rappresentative di situazioni oggettive che giustificano anche la disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica. Alcune modifiche alle preesistenti cause disapplicative si sono rese necessarie per tener conto delle peculiarità della nuova disciplina.

1.2.1. Operatività delle cause di disapplicazione automatica.

Va evidenziato che le situazioni che possono essere apprezzate ai fini delle disapplicazioni si riferiscono esclusivamente ad uno dei periodi d'imposta indicati nel comma 36-decies del citato articolo 2, determinando un immediato effetto interruttivo del periodo di osservazione di riferimento.

Per esempio, qualora il periodo di osservazione sia costituito dai periodi d'imposta 2009, 2010 e 2011, e il periodo di applicazione sia il 2012, l'esistenza di una causa di disapplicazione automatica nell'ambito del triennio, limitatamente al 2010, coinvolgerà solo tale periodo rendendo inapplicabile la disciplina in esame per il 2012. Al pari, in relazione al periodo di osservazione dato da 2010, 2011 e 2012 concernente il successivo periodo di applicazione 2013, la medesima causa di disapplicazione automatica afferente al 2010 comporterà l'inapplicabilità della disciplina in esame per il 2013. Il successivo periodo di osservazione rilevante per la disciplina in esame inizierà a decorrere solo dal 2011 e sarà dato dal triennio 2011, 2012 e 2013, poiché la causa afferente al 2010 non rileva per detto triennio; di conseguenza, il successivo periodo d'imposta cui potrà rendersi applicabile la disciplina sulle società in perdita sistematica sarà il 2014.

Come chiarito nel provvedimento stesso, le cause ivi indicate operano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 148 del 2011.

Infine, si sottolinea che il verificarsi di una delle cause di disapplicazione automatica nel triennio rilevante per l'anno di prima applicazione della nuova

disciplina o nel triennio afferente all'anno precedente, rileva ai fini della determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta di prima applicazione della disciplina stessa. In pratica, nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo 2012 (assumendolo come primo periodo d'imposta di applicazione della disciplina in esame), la sussistenza di almeno una causa di disapplicazione automatica nel periodo di osservazione (costituito dai periodi 2008, 2009 e 2010) afferente al precedente periodo d'imposta (2011), ovvero nel periodo di osservazione (costituito dai periodi 2009, 2010 e 2011) afferente allo stesso periodo 2012, consente di determinare l'acconto secondo gli ordinari criteri, senza che trovi applicazione il disposto dell'articolo 2, comma 36-duodecies, ultimo periodo, del D.L. n. 138 del 2011.

1.2.2. Precisazioni in materia di cause di disapplicazione.

Per quanto riguarda le cause di disapplicazione indicate al paragrafo 1, lettere *c*) e *l*), del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956, si precisa quanto segue.

La causa di disapplicazione automatica di cui alla lettera *c*), ripropone quella già indicata alla lettera *c*) del paragrafo 1 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, prot. n. 23681, aggiornando solo i riferimenti normativi, vista la recente approvazione del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159.

In relazione alla lettera *l*), come già chiarito nella Circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008, le società si considerano congrue anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione.

Per completezza, si rileva che i paragrafi 3 e 4 del provvedimento dell'11 giugno 2012, prot. n. 2012/87956, vanno ad integrare le cause di disapplicazione automatica elencate nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 febbraio 2008, n. 23681, con effetti a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del nuovo provvedimento.

2. Gestione degli interpelli di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica.

I soggetti interessati dalla disciplina in esame nei cui confronti non sussista alcuna delle cause di esclusione indicate nell'articolo 30 della L. n. 724 del 1994 ovvero di disapplicazione automatica indicate nel provvedimento di cui sopra, possono chiedere la disapplicazione della medesima ai sensi del citato articolo 30, comma 4-bis, presentando specifica istanza.

Nell'istanza, i soggetti interessati dovranno esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili ad individuare le situazioni oggettive portate all'attenzione dell'ufficio che giustifichino la disapplicazione della normativa in questione, con specifica indicazione, oltre che del periodo d'imposta per il quale si chiede la disapplicazione, anche del periodo d'imposta a cui le stesse situazioni si riferiscono. Diversamente, l'istanza deve ritenersi inammissibile.

Parimenti, dovranno ritenersi inammissibili le istanze volte alla disapplicazione della disciplina in esame afferenti ai periodi d'imposta anteriori a quello di prima applicazione della medesima disciplina, salvo che il periodo d'imposta, in relazione al quale la situazione oggettiva è stata dedotta, sia compreso nel periodo di osservazione afferente al periodo di prima applicazione della disciplina in esame. In tal caso, l'istanza deve ritenersi ammissibile sempreché, come detto, contenga tutti gli elementi conoscitivi utili ad individuare ed a dimostrare la circostanza concreta portata all'attenzione dell'ufficio.

Ad esempio, qualora la società interessata abbia presentato istanza di disapplicazione in relazione al periodo d'imposta 2011 (nel caso in cui il periodo d'imposta sia coincidente con l'anno solare) deducendo una situazione oggettiva afferente al 2010, tale istanza deve ritenersi comunque ammissibile in quanto l'interesse alla valutazione della sussistenza della dedotta situazione del 2010 rileva anche nell'ambito del periodo di osservazione (2009, 2010 e 2011) afferente al successivo 2012. In tal caso, l'eventuale sussistenza di una situazione oggettiva per

l'anno 2010 determinerà la conseguente disapplicazione della disciplina in esame per l'anno 2012. Qualora, invece, la situazione oggettiva dedotta per la disapplicazione della disciplina nel 2011 sia riferita al periodo d'imposta 2008, la relativa istanza non può essere ritenuta ammissibile in quanto volta all'esame di una situazione di un anno (il 2008) escluso dal periodo di osservazione afferente a quello di prima applicazione di detta disciplina.

Per le modalità e per i termini di presentazione delle istanze di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica, nonché per gli effetti e l'impugnabilità delle risposte a dette istanze, restano ferme le indicazioni già fornite con la Circolare n. 32/E del 14 giugno 2010.

Al fine di consentire agli Uffici una compiuta attività istruttoria in relazione alla sussistenza delle situazioni oggettive in relazione, rispettivamente, alla disciplina sulle società in perdita sistematica e a quella sulle società non operative e una corretta gestione amministrativa delle istanze, i soggetti interessati sono tenuti a presentare autonome e separate istanze ai fini della due richiamate discipline; in caso di cumulativa richiesta di disapplicazione contenuta in un'unica istanza, questa sarà ritenuta dagli Uffici inammissibile.

Ovviamente, in relazione alle sole istanze presentate anteriormente all'emanazione delle presenti istruzioni, qualora le stesse contengano la cumulativa richiesta di disapplicazione delle menzionate discipline, gli Uffici riterranno ammissibili dette istanze adottando, al contempo, due distinti provvedimenti di risposta alla richiesta cumulativa.

In sostanza, qualora in relazione all'anno 2012 (assumendo il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare) una società sia interessata a presentare istanza di disapplicazione in relazione alla disciplina sulle società non operative e a quella sulle perdite sistematiche, la stessa sarà tenuta a trasmettere all'Ufficio competente due distinte istanze.

Con riferimento agli acconti relativi al periodo di prima applicazione della disciplina in esame, fermo restando che gli Uffici competenti assicureranno

l'emanazione del provvedimento (di accoglimento o di rigetto) entro il termine di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza di disapplicazione a condizione che questa contenga tutti gli elementi necessari per una completa e fruttuosa istruttoria da parte degli stessi Uffici, potranno verificarsi le seguenti situazioni:

- la società interessata riceve una risposta “nel merito” negativa all'istanza di disapplicazione entro il termine di pagamento del primo acconto del periodo di prima applicazione della disciplina in esame (ad esempio, per il 2012).

In questo caso, la società verserà detto acconto ed il successivo assumendo, quale imposta del periodo precedente (il 2011), quella che si sarebbe determinata applicando a quest'ultimo periodo le disposizioni sulle società in perdita sistematica (vedi articolo 2, comma 36-duodecies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011);

- la società riceve una risposta “nel merito” negativa, dopo la scadenza del pagamento del primo acconto.

In tal caso, la stessa società ricalcolerà gli acconti complessivamente dovuti sulla base del citato comma 36-duodecies, secondo periodo, e potrà versare, unitamente al secondo acconto, l'eventuale differenza non pagata con il primo acconto, con la maggiorazione degli interessi nella misura del 4 per cento annuo (*ex* D.M. 21 maggio 2009) prevista per i pagamenti rateali, di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ma senza l'applicazione di alcuna sanzione;

- la società interessata riceve una risposta positiva all'istanza di disapplicazione entro il pagamento del primo acconto.

In tal caso, la stessa società potrà procedere alla determinazione e al versamento di detto acconto senza l'applicazione della previsione di cui all'articolo 2, comma 36-duodecies, secondo periodo, del D.L. n. 138 del 2011;

- la società riceve una risposta positiva dopo il versamento del primo acconto.

In tal caso, in sede di versamento del secondo la stessa potrà scomputare quanto pagato in eccedenza sul primo eventualmente calcolato ai sensi del citato comma 36-duodecies, secondo periodo.

Si fa presente, infine, che qualora l'istanza di disapplicazione non sia presentata in tempo utile per ottenere una risposta prima della scadenza del versamento della seconda rata di acconto (ovverosia, nel caso in cui l'istanza sia presentata successivamente al novantesimo giorno antecedente a quello di scadenza di detta rata), la società dovrà provvedere a liquidare l'acconto secondo i metodi previsti (compreso il c.d. metodo previsionale) e che, in caso di errore nella quantificazione dello stesso, non potrà essere riconosciuta alcuna disapplicazione delle relative sanzioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Attilio Befera