

## **“SOCIETÀ DI COMODO”**

### **-Requisiti e disciplina fiscale-**

**“SOCIETÀ DI COMODO”: Riepilogo disciplina** (art.30 legge 724/1994 e successive modificazioni)

#### **Requisiti soggettivi**

società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo, in accomandita semplice, nonché delle società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione in Italia

#### **Cause di esclusione**

sono comunque escluse dalla disciplina delle società di comodo:

- le società “neocostituite” per il primo periodo d’imposta;
- le società con almeno 50 soci;
- le società con almeno 10 dipendenti nei due esercizi precedenti;
- le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- le società soggette a procedure concorsuali (amministrazione controllata o straordinaria, fallimento, liquidazione giudiziarie, liquidazione coatta amministrativa e concordato preventivo);
- i soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- le società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale.

#### **“Test di operatività”**

sono definite “non operative” quelle società che presentino un valore “medio” di ricavi ed incrementi di rimanenze (calcolato con riferimento al periodo d’imposta interessato ed ai due precedenti<sup>1</sup>) inferiore alla somma degli importi derivanti dall’applicazione, al “valore medio”<sup>2</sup> dei beni e delle immobilizzazioni, delle seguenti percentuali:

- 2% sul valore delle azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all’art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR – D.P.R. 917/1986);
- 6% sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all’art.8-bis, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972). Per alcune categorie di immobili, la percentuale è ridotta al:
  - 5% per gli immobili classificati nella categoria A/10,
  - 4% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell’esercizio e nei due precedenti,
  - 1% per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;
- 15% sul valore delle altre immobilizzazioni.

<sup>1</sup> Cfr. il co.2, del citato art.30 della legge 724/1994.

<sup>2</sup> Così come per i ricavi, anche i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti (art.30, co.2, legge 724/1994).

**Disapplicazione automatica della disciplina** (Prov. Dir. AdE 14 febbraio 2008 e CM 9/E/2008)

In presenza di alcune circostanze stabilite da apposito Provvedimento ministeriale, la disciplina viene disapplicata automaticamente (ossia senza necessità di presentare apposito interpello all'AdE), anche se l'impresa non abbia superato il "test di operatività". Si tratta dei seguenti casi:

- a) società in stato di liquidazione che, con impegno assunto in dichiarazione dei redditi, richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- b) società assoggettate ad una delle procedure concorsuali ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- c) società sottoposte a sequestro penale o a confisca o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
- d) società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 431/1998 o ad altre leggi regionali o statali (la disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili);
- e) società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina delle società di comodo, anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero (la disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni);
- f) società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione 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).

Il DL 138/2011, convertito dalla legge 148/2011, ha introdotto, a partire **dal periodo d'imposta 2012**, delle novità che hanno integrato la normativa delle società non operative, cd. "società di comodo"<sup>3</sup>, rendendone più gravoso il regime fiscale e ampliando il ventaglio dei soggetti coinvolti.

In materia è successivamente intervenuto il D.Lgs. 175/2014.

In particolare, per le società considerate non operative, tali novità hanno previsto:

- una **maggiorazione del 10,5% dell'aliquota IRES**, per un **prelievo complessivo pari al 38%**;
- un **estensione della disciplina delle "società di comodo" anche alle imprese in "perdita sistematica"**<sup>4</sup>, ossia alle società **che, per 5 periodi d'imposta consecutivi** (arco temporale quinquennale), **alternativamente**:
  - **risultino sempre in perdita fiscale**;
  - **siano in perdita per 4 periodi d'imposta**, e nell'altro periodo d'imposta **abbiano dichiarato un reddito inferiore** a quello determinato in base ai meccanismi di calcolo di cui all'art. 30 della legge 794/1994 (cd. "**reddito minimo**").

In questa ipotesi, la disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta successivo al quinquennio (si applicherà, quindi, dal 2014 per le imprese in perdita nel quinquennio 2009-2013), ferme

<sup>3</sup> Ai sensi dell'art.30, legge 724/1994, per tali si intendono le società che presentino determinate caratteristiche, ivi stabilite, e per le quali viene presunto un reddito minimo.

<sup>4</sup> Ai sensi dell'art. 2, co.36-*decies* e 36-*undicies*, del DL 138/2011.

restando le cause di esclusione previste, in generale per le società di comodo, dall'art.30, co.11, ultimo periodo, della legge 724/1994.

La qualificazione come “società di comodo” comporta, in sostanza, la **necessità di dichiarare un reddito imponibile minimo presunto**<sup>5</sup>, ai fini delle imposte sul reddito (IRES “maggiorata”, con aliquota del 38%, anziché del 27,5%) e dell'Irap, e l'**impossibilità** di ottenere il **rimborso** e di effettuare la **compensazione** dell'eccedenza di **credito IVA** risultante dalla dichiarazione<sup>6</sup>.

L'estensione di tale disciplina alle “società in perdita sistematica” rischia, pertanto, di coinvolgere e penalizzare un'ampia platea di imprese, alla luce della pesante crisi che, dal 2008, colpisce il settore.

Sul tema, è intervenuta l'Amministrazione con il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012**, accompagnato dalla **C.M. 23/E/2012**, con i quali sono state individuate **11 cause di disapplicazione** della disciplina, che operano solo per le “società in perdita sistematica”.

Al riguardo, si ritiene che i medesimi chiarimenti si rendano applicabili anche alla luce dell'allungamento, da 3 a 5 periodi d'imposta, del “periodo di osservazione”.

In sostanza, si ritiene che le ipotesi di disapplicazione debbano essere verificate nel quinquennio precedente al periodo d'imposta interessato, con la conseguenza che la ricorrenza in almeno 1 dei 5 “periodi d'imposta di osservazione” farebbe venir meno l'applicazione della disciplina senza necessità di presentare l'istanza di interpello.

In ogni caso, alla luce delle citate modifiche normative, sarebbe opportuno un chiarimento ministeriale relativo all'intera disciplina fiscale applicabile alle “società in perdita sistematica”

Queste, in particolare, le cause di disapplicazione elencate nel suddetto Provvedimento dell'11 giugno 2012:

- a) società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- b) società assoggettate ad una delle procedure concorsuali ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- c) società sottoposte a sequestro penale o a confisca o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;

<sup>5</sup> Ai sensi del comma 3, del citato art.30, della legge 724/1994, si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, al valore dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

- 1,5% per le azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all'art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR – D.P.R. 917/1986);
- 4,75% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all'art.8-bis, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972). La percentuale è ridotta al:
  - 4% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10,
  - 3% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.
 Per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, la percentuale è ridotta allo 0,9%;
- 12% per le altre immobilizzazioni.

<sup>6</sup> Cfr. art.30, comma 4, della legge 724/1994.

- d) società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: 1) società considerate non in perdita sistematica, 2) società escluse dall'applicazione della disciplina anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica, 3) società collegate residenti all'estero;
- 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;
- f) società che conseguono un margine operativo lordo 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'articolo 2425 del codice civile. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti;
- g) 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;
- h) 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;
- i) società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile;
- l) società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- m) società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

Resta fermo, inoltre, che, anche qualora nel quinquennio precedente a quello interessato non dovessero ricorrere le suddette cause di disapplicazione, la "*società in perdita sistematica*" può evitare l'applicazione della disciplina in presenza di una delle cause di esclusione previste per le "società di comodo", dall'art.30, della legge 724/1994.

Infine, in mancanza di cause di esclusione o di disapplicazione, l'impresa può dimostrare di non essere una "*società di comodo*", mediante un interpello (istanza di disapplicazione ai sensi dell'art.37-bis, co.8, del D.P.R. 600/1973), nel quale occorre evidenziare :

- l'anno per cui si chiede l'esclusione della disciplina in esame,
- l'anno per il quale si intende dimostrare l'esistenza di motivi che giustificano la disapplicazione (tali circostanze si devono verificare in almeno uno dei 5 periodi di imposta compresi nel "*periodo di osservazione*", es. 2009-2010-2011-2012-2013).

Inoltre, in tema di interpello, l'Agenzia (C.M. 23/E/2012), rinviando alle indicazioni contenute nella precedente C.M. 32/E/2010, sembrerebbe confermare la non impugnabilità del provvedimento di diniego.