

## ACCERTAMENTO – SOCIETA' DI COMODO

### 01. NOZIONE

La disciplina delle **società di comodo** è stata introdotta **con l'articolo 30 della legge 724 del 23 dicembre 1994**.

Da allora ha subito notevoli modifiche ed ampliamenti, che hanno allargato la platea dei soggetti che rientrano nel suo perimetro di applicazione, nonché creato un quadro che oggi appare quanto mai complesso, articolato e suscettibile di diverse interpretazioni.

**La norma vuole colpire le società "di comodo", altrimenti dette "non operative", ovvero le società che non esercitano una effettiva attività commerciale, non rispondono ad esigenze di tipo imprenditoriale, ma perseguono altri fini.**

### 02. AMBITO SOGGETTIVO

Sono soggette alla disciplina delle società di comodo:

le società per azioni;
le società in accomandita per azioni;
le società a responsabilità limitata;
le società in nome collettivo;
le società in accomandita semplice;
le società e gli enti non residenti di ogni tipo, purché con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

**A proposito di:**

**AMBITO SOGGETTIVO**

**Ricorda che:**

La disciplina si applica anche verso i soggetti che, formalmente domiciliati all'estero e privi di stabile organizzazione in Italia, sono considerati fiscalmente residenti per effetto della presunzione della cosiddetta **esterovestizione** (sul punto si consulti la Circolare Agenzia entrate 25/2007).

### **03. SOGGETTI ESCLUSI**

La norma individua una serie di soggetti per i quali la sussistenza delle circostanze di non operatività non appare sintomatica di un comportamento potenzialmente elusivo, tenuto conto delle specifiche condizioni derivanti da differenti situazioni.

<b>SOGGETTI ESCLUSI:</b>
soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
per le società in perdita sistemica, quelle che hanno iniziato l'attività nel corso del cd. periodo di osservazione triennale o quinquennale;
società start up innovative;
società in amministrazione controllata o straordinaria, quelle in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;
società esercenti pubblici servizi di trasporto;
società ed enti che controllano società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché le stesse società ed enti quotati e le società da essi controllate, anche indirettamente;
società con un numero di soci non inferiore a 50;
società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (gruppo A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
società in cui l'applicazione degli indici di affidabilità fiscale (ISA) determina, l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative e in perdita sistemica "in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli indici". L'entrata in funzione degli Isa è stata posticipata al 2019.

### **04. SOCIETA' DI COMODO**

Una società è considerata **di comodo** se:

non supera il c.d. **test di operatività**, previsto dal comma 1 della legge 724/94;

è in **perdita per cinque periodi di imposta** consecutivi, o per quattro periodi è in

perdita e per il quinto non consegue il reddito minimo delle società di comodo.

## **05. IL TEST DI OPERATIVITA'**

Il cosiddetto **test di operatività**, il cui mancato superamento fa scattare la presunzione che una società sia di comodo, è un raffronto tra

la media dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) conseguiti nell'esercizio in cui si effettua il test e nei due precedenti,

ed il valore che si ottiene applicando ai beni della società le seguenti percentuali:

2 per cento alle quote di partecipazione ed agli strumenti finanziari;

6 per cento agli immobili, alle navi e agli impianti fotovoltaici;

5 per cento agli immobili di categoria A/10;

4 per cento agli immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;

1 per cento agli immobili situati in comuni con meno di 1.000 abitanti;

15 per cento alle altre immobilizzazioni.

Ai fini del test di operatività, il valore dei beni deve essere determinato secondo l'articolo 110 del TUIR, ed assunto in base alla media dell'esercizio in cui si effettua il test e dei due precedenti.

<b>RICORDA</b>	Nel caso di acquisto o cessione di un bene nel corso del periodo di imposta, deve essere effettuato il ragguglio alla minore durata del possesso. Per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto.
----------------	---

Il valore effettivo si ottiene operando una media su base triennale (l'esercizio in cui si verifica l'operatività e dei due precedenti) dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi risultanti dal conto economico.

Nell'assunzione dei componenti positivi si devono assumere le componenti derivanti dalla gestione operativa, escludendo però le componenti di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda

Il **test di operatività** è elemento fondamentale.

<b>RICORDA</b>	<b>Il mancato superamento del test, dal 2011 in alternativa al conseguimento di perdite, fa scattare la presunzione di non operatività e le penalizzazioni della disciplina</b>
----------------	---

Possano esserci alcune situazioni particolari, elenchiamo le più comuni nella tabella che segue:

le società costituite da meno di tre periodi di imposta calcoleranno la media sul minor periodo;
l'adeguamento agli studi settore o ai parametri non rileva;
per le società non residenti si devono considerare solo i ricavi, gli incrementi di rimanenze e proventi;
se taluni beni vengano esclusi dal calcolo saranno esclusi i relativi eventuali ricavi/proventi correlati

### Facciamo un esempio:

La società ABC presenta la seguente situazione:				
Cespiti	2015	2016	2017	MEDIA
Partecipazioni	100.000	130.000	160.000	130.000
Immobili	450.000	450.000	450.000	450.000
Altre Immobilizzazioni	60.000	120.000	150.000	110.000
Ora determiniamo i ricavi presunti per ciascun gruppo di cespiti:				
Cespiti	Media	Percentuale	Ricavi presunti	
Partecipazioni	130.000	2%	2.600	
Immobili	450.000	6%	27.000	
Altre Immobilizzazioni	110.000	15%	16.500	
<b>T O T A L E</b>			<b>46.100</b>	

Se la società dichiara **ricavi effettivi** (calcolati come media dei ricavi, proventi e incrementi di rimanenze negli stessi tre periodi) inferiori a € 46.100, la stessa sarà considerata **non operativa**.

## 06. LE PERDITE SISTEMATICHE

Anche se superasse il test di operatività una società sarà considerata **di comodo** quando consegua **perdite fiscali per cinque periodi di imposta consecutivi**, oppure nell'arco di cinque periodi di imposta conseguono **perdite per quattro periodi e nel quinto un utile inferiore al minimo delle società di comodo**.

Tale disposizione è stata introdotta con i commi 36-decies e 36- undecies dell'art. 2 del DL 138/2011, e prevedeva inizialmente che il periodo di osservazione fosse di tre esercizi.

**La condizione di società di comodo si verifica dal periodo di imposta successivo al quinquennio.**

Dunque anche tali società diventano soggette alle presunzioni della legge n. 724/1994, che attribuiscono un reddito minimo ed un valore della produzione minimo ai fini Irap, così come alle penalizzazioni Iva

Tale fattispecie in perdita sistematica è, pertanto, soggetta alle presunzioni di cui ai commi 3 e 3-bis dell'articolo 30 Iva di cui al comma 4, nonché alla norma sull'interpello ed a tutto quanto previsto dalla disciplina che stiamo esaminando.

## **07. DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA**

Tale disciplina antielusiva **può essere disapplicata**, barrando l'apposita casella in dichiarazione **senza l'onere di presentare istanza di interpello** da:

società in stato di liquidazione, cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese

società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria;

società sottoposte a sequestro penale o a confisca;

società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato, limitatamente ai predetti immobili;

società che detengono partecipazioni in società considerate non di comodo; società escluse dall'applicazione di questa disciplina e società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;

società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione sulla base di circostanze che non hanno subito modificazioni. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Può ancora essere disapplicata:

se si sia ottenuto, dall'Amministrazione finanziaria, parere favorevole a seguito di istanza di interpello probatorio

## 08. INTERPELLO PROBATORIO

Con le modifiche alla disciplina degli interpelli di cui al D.Lgs 156/2015 l'interpello **disapplicativo** è stato sostituito con l'**interpello probatorio** mediante il quale il contribuente può chiedere all'Amministrazione finanziaria (alla Direzione Regionale competente in base al proprio domicilio fiscale) la **disapplicazione** della disciplina nel caso di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi o determinato la realizzazione delle perdite.

L'istanza è **facoltativa**. Al contribuente rimane la facoltà potrà dimostrare la sussistenza delle condizioni oggettive anche in sede di controllo successivo.

Rimane onere del contribuente chiarire e documentare le situazioni oggettive richiamate. L'oggettività va estrinsecata nel senso che gli accadimenti siano intervenuti a prescindere dalla volontà del soggetto interpellante e a prescindere anche dalla sua eventuale inerzia.

A proposito di:

**INTERPELLO PROBATORIO**

Ricorda che:

Se la società risulta di comodo per ambedue i motivi, ovvero per mancata realizzazione dei ricavi minimi presunti e per aver realizzato perdite nel quinquennio precedente dovranno essere presentati **due distinti interpelli**.

Si ricordi che l'interpello va presentato **prima** del termine di scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione.

## 09. CONSEGUENZE

Il soggetto **non operativo** sconta la disciplina di cui all'art. 30 del DL 724/1994 in materia di imposte sui redditi, Irap e Iva.

### IMPOSTE SUI REDDITI

Fermi gli ulteriori poteri accertativi dell'Ufficio, il contribuente dovrà dichiarare un **reddito non inferiore a quello minimo** per calcolare il quale occorre far riferimento al comma 3 del citato articolo 30 applicando al valore dei beni posseduti le seguenti percentuali e **sommandoli**:

- 1,50% al valore delle partecipazioni, titoli ecc;
- 4,75% al valore degli immobili, navi impianti fotovoltaici anche in locazione finanziaria;
- 3,00% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;

- d) 4,00% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;  
 e) 0,90% per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;  
 f) 12,00% sul valore complessivo delle altre immobilizzazioni anche in locazione finanziaria.

Le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui alla presente procedura.

Riprendiamo l'esempio di prima supponendo che la società non abbia superato il test di operatività, per ciascun cespite andrà determinato il reddito minimo, ovviamente il riferimento è all'anno che si sta chiudendo, nel nostro caso al 2017

Cespiti	Media	Percentuale	Reddito minimo
Partecipazioni	<b>160.000</b>	<b>1,50%</b>	<b>2.400</b>
Immobili	<b>450.000</b>	<b>4,75%</b>	<b>21.375</b>
Altre Immobilizzazioni	<b>150.000</b>	<b>12%</b>	<b><u>18.000</u></b>
<b>T O T A L E</b>			<b>41.775</b>

Il reddito minimo sarà dunque pari a € 41.775.

**RICORDA** Tale procedura non inficia eventuali agevolazioni fiscali, se preseti le stesse andranno portate in diminuzione dal reddito minimo così calcolato.

**RICORDA ANCORA** Se superiore il reddito minimo sostituisce quello ordinario, pertanto se presente cade la perdita fiscale per annullamento e conseguente non riportabilità. Come detto eventuali perdite pregresse possono essere riportate solo al limite del reddito minimo.

## IRAP

Ai fini IRAP la norma prevede di determinare un valore minimo partendo dal valore della produzione netta, con base al reddito minimo rilevato ai fini Ires con i normali aumenti che si riscontrano nell'Irap. Anche in questo caso le agevolazioni eventualmente spettanti sono salve.

## IVA

Ai fini IVA l'eventuale eccedenza di credito non potrà né esser chiesta a rimborso, né utilizzata in compensazione e tantomeno ceduta.

L'Agenzia Entrate ha specificato che il divieto di rimborso opera per la dichiarazione annuale e nulla impedisce di chiedere dei rimborsi infrannuali.

Infine, l'eccedenza di credito viene persa e non potrà essere più utilizzata in compensazione anche in periodi posteriori quando la società risulti **non operativa per tre periodi d'imposta** e in tali periodi dichiarare un volume d'affari inferiore al valore presunto.

## 10. MAGGIORAZIONE IRES

Il DL citato ha introdotto una **maggiorazione** dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (**IRES**).

La **maggiorazione** è fissata, dal comma 36-quinquies **in 10,5 punti percentuali**.

Si applica o al reddito minimo presunto o al reddito ordinariamente determinato se superiore al reddito minimo presunto.

## RICORDA

Gli acconti d'imposta dovranno tener conto della ricostruzione del reddito così come sopra esposto.