

Ravenna, 17 marzo 2015

Circolare n. 09/15

OGGETTO: Società di Comodo

Con l'art. 18 del D.Lgs. 21/11/2014, n.175 (cd. "Decreto Semplificazioni") sono state recate talune modifiche alla disciplina delle "società in perdita sistematica", con l'obiettivo di ampliare il cd. periodo di osservazione di cui all'art. 2, commi da 36-*decies* a 36-*duodecies*, del D.L. 13/8/2011, n.138, da utilizzare per verificare l'attrazione o meno nell'ambito di applicazione della disciplina, passando dagli originari 3 a 5 periodi d'imposta da monitorare per il suddetto fine.

LA DISCIPLINA DELLE CD. "SOCIETÀ DI COMODO"
--

La disciplina delle cd. "società di comodo" è regolata dall'art. 30 della Legge 23/12/1994, n.724. La ratio di tale disciplina, diverse volte modificata nel corso degli anni, è quella di disincentivare l'utilizzo dello strumento societario ove finalizzato, non tanto all'effettivo esercizio di un'attività d'impresa commerciale, bensì alla mera detenzione e gestione di beni.

La disciplina in commento considera "non operative" le società che non superano il cd. "test di operatività", ovvero sia quelle che realizzano un ammontare di ricavi, incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico inferiore al valore calcolato mediante l'applicazione di alcuni coefficienti a specifici assets patrimoniali.

L'ambito soggettivo di applicazione della disciplina comprende le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, quelle in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti non residenti che abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Non sono, invece, interessate dalla normativa gli enti commerciali e non commerciali, le società cooperative e di mutua assicurazione, le società consortili, le società semplici (in quanto non ammesse a svolgere attività d'impresa commerciale), nonché le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

Al fine di escludere l'operare della disciplina in commento, i predetti soggetti debbono superare il cd. "test di operatività", le cui modalità di calcolo sono specificate al comma 1 del citato art. 30 della Legge n.724/1994. Nello specifico, ai sensi della richiamata disposizione, una società risulta essere "di comodo" quando realizza un ammontare complessivo di ricavi, di incrementi di rimanenze e di proventi ordinari imputati a conto economico inferiore a quello dei proventi "figurativi" determinati mediante l'applicazione dei seguenti coefficienti:

- il **2%** al valore dei beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d) ed e), del TUIR (ovverosia azioni e strumenti finanziari similari, quote di società di capitali commerciali, obbligazioni e altri titoli in serie o di massa), e delle quote di partecipazione nelle società di persone commerciali e soggetti equiparati, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti non commerciali;
- il **6%** al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da navi, anche ove condotti in locazione finanziaria; per gli immobili a uso ufficio, classificati, quindi, nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5%; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4%; per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1%;
- il **15%** al valore delle altre immobilizzazioni, anche condotte in locazione finanziaria.

Si evidenzia che, in linea di principio, gli immobili iscritti tra le giacenze di magazzino (cd. "immobili merce"), non essendo compresi tra gli assets indicati nell'art. 30, comma 1, della Legge n.724/1994, non rientrano nel test di operatività, tuttavia a condizione che, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.25 del 4/5/2007, paragrafo 3.2.2, la classificazione tra gli immobili merce sia improntata a corretti principi contabili, ovverosia si tratti di beni effettivamente destinati alla vendita o alla trasformazione per la successiva commercializzazione, potendo documentare inequivocabilmente tale circostanza.

Per effettuare il test, la norma impone di assumere i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. In pratica, quindi, è necessario confrontare la media dei proventi effettivi risultanti dal conto economico, conseguiti nell'esercizio di riferimento e nei due precedenti, con l'importo determinato dall'applicazione dei coefficienti di legge al valore medio del triennio dei beni.

Per la determinazione del valore dei beni è necessario assumere il valore fiscalmente riconosciuto, al lordo dei fondi rettificativi per ammortamenti e svalutazioni, dei diversi assets patrimoniali e non il valore contabile che risulta nel bilancio di esercizio. Per quanto concerne i beni in locazione finanziaria, invece, 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. Ovviamente nel caso la società abbia posseduto un bene per un periodo inferiore all'anno (ad esempio, nel caso di assets acquisiti nel corso dell'esercizio), il valore di tale bene deve essere ragguagliato al periodo di effettivo possesso.

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DEI RICAVI MINIMI

	DAL 2008	BONUS MINI COMUNI DAL 2008
• Azioni e quote ex art. 85, comma 1, lett.c), d), e) TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli similari), quote di società di persone (anche se classificate tra le immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti)	2%	
• Immobili (Terreni e Fabbricati) e navi ex art. 8-bis, comma 1, lett. a), DPR 633/1972 (anche in leasing)	6%	1% In Comuni con meno di 1.000 abitanti
• Immobili A/10 uso ufficio (anche in leasing)	5%	
• Immobili ad uso abitativo (cat. da A/1 a A/9) acquistati o rivalutati dell'esercizio o nei due precedenti (anche in leasing)	4%	
• Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	15%	

Con riferimento al valore su cui applicare le percentuali suddette per la verifica dell'operatività si precisa che, la rivalutazione fatta ai soli fini civilistici, ai sensi dell'Art. 15, commi da 16 a 23 del D.L. n. 185/2008, non determina implicazioni di carattere fiscale anche con riferimento alla disciplina delle società di comodo e a quella degli studi di settore. Se, infatti, non viene data rilevanza alla rivalutazione attraverso l'affrancamento oneroso, i maggiori valori non influenzano i parametri di calcolo del "test di operatività" né comportano alcuna modifica alle risultanze di Gerico.

Pertanto, **il maggiore valore attribuito agli immobili per effetto della rivalutazione civilistica non assume rilevanza ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società di comodo.**

Per i soggetti che, invece, decidono di rivalutare e di affrancare il maggiore valore mediante il versamento della relativa imposta sostitutiva, il riconoscimento fiscale della rivalutazione comporta conseguenze anche ai fini del calcolo del test di operatività e del reddito minimo. Si precisa che i maggiori valori si applicheranno dal momento in cui scatta il pieno riconoscimento fiscale della rivalutazione, ossia dal **quinto esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita e, quindi, per chi ha usufruito della rivalutazione di cui al D.L. 185/2008 i maggiori valori rileveranno dal periodo d'imposta 2013.**

Per quanto riguarda gli immobili rivalutati ex D.L. n. 185 del 2008 (con riconoscimento ai fini fiscali), la Risoluzione n. 101/E del 20/12/2013 chiarisce che **la determinazione delle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti** di cui all'articolo 30, comma 2, primo periodo, della L. n. 724 del 1994 **deve avvenire distinguendo tra il "valore non rivalutato" da applicarsi fino al 2012 e il "valore fiscalmente rilevante" da applicarsi a decorrere dal 2013.**

PERCENTUALI PER IL CALCOLO DEL REDDITO MINIMO DA DICHIARARE

I soggetti che dichiarano ricavi, incrementi delle rimanenze e altri proventi, esclusi quelli straordinari, **inferiori** ai ricavi minimi calcoli come sopra sono considerati "non operativi" e

devono dichiarare il reddito minimo, determinato applicando agli aggregati dell'attivo patrimoniale le seguenti percentuali:

	DAL 2008	BONUS MINI COMUNI DAL 2008
• Azioni e quote ex art. 85, comma 1, lett.c), d), e) TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli similari), quote di società di persone (anche se classificate tra le immobilizzazioni finanziarie, aumentati dei crediti)	1,5%	
• Immobili e navi ex art. 8-bis, comma 1, lett. a), DPR 633/1972 (anche in leasing)	4,75%	0,9% In Comuni con meno di 1.000 abitanti
• Immobili A/10 uso ufficio (anche in leasing)	4%	
• Immobili ad uso abitativo (cat. da A/1 a A/9) acquistati o rivalutati dell'esercizio o nei due precedenti (anche in leasing)	3%	
• Altre immobilizzazioni (anche in leasing)	12%	

Diversamente da quanto avviene per il calcolo dei ricavi minimi, per la determinazione del reddito minimo vanno considerati solo gli elementi contabili dell'esercizio in corso e non anche quelli degli esercizi precedenti.

In allegato alla presente e-mail inviamo un prospetto di calcolo che deve essere compilato per verificare l'effettiva operatività della società. Nel caso in cui la società dovesse risultare non operativa, in base ai dati inseriti il prospetto calcola il reddito minimo da dichiarare.

LA DISCIPLINA DELLE "SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA".

La disciplina delle società "in perdita sistematica" è stata introdotta nel nostro ordinamento dall'art. 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del D.L. 13/8/2011, n.138 (c.d. "Manovra bis 2011"), convertito, con modificazioni, dalla Legge n.148/2011. Questa disposizione ha ampliato notevolmente il numero delle società potenzialmente "non operative", stabilendo che i soggetti interessati dalla disciplina delle "società di comodo", che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi sono considerati non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta.

La "non operatività" si verifica pur non ricorrendo i presupposti delle "società di comodo" esaminati al paragrafo precedente e pertanto, i soggetti in perdita sistematica risulteranno "non operativi" al pari di quelli per i quali si verifica il mancato superamento del cd. "test di operatività".

Peraltro, ai sensi del comma 36-undecies, dell'art. 2 del D.L. n.138/2011, sono considerate società in perdita sistematica, e quindi "non operative", anche quelle che, nel medesimo triennio di osservazione" richiesto dalla norma, "siano per due periodi d'imposta in perdita fiscale ed in uno abbiano dichiarato un reddito inferiore all'ammontare determinato ai sensi dell'articolo 30, comma 3, della citata legge n.724 del 1994, ovvero sia a quello minimo presunto ai fini della disciplina delle "società di comodo".

La disciplina delle società in perdita sistematica si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione" del D.L. n.138/2011 e quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a partire dall'anno 2012.

Il primo "periodo di osservazione" è pertanto rappresentato dal triennio 2009-2010-2011.

L'art. 18 del D.Lgs. 21/11/2014, n.175 (cd. "Decreto Semplificazioni"), ha peraltro modificato l'ambito di applicazione di tale disciplina, ampliando il periodo di osservazione utile alla verifica della "non operatività", passando infatti dagli originari tre a cinque periodi d'imposta. Di conseguenza, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 13/12/2014, il presupposto per l'applicazione di tale disciplina è costituito da cinque periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale ovvero, indifferentemente, quattro in perdita fiscale e uno con reddito imponibile inferiore al cd. reddito minimo di cui all'art. 30 della Legge n.724/1994.

In merito all'ambito temporale di applicazione di tale nuova disposizione, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 31/E della 30/12/2014 paragrafo 9, ha precisato che per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina sulle società in perdita sistematica troverà applicazione per il periodo d'imposta 2014, solo qualora il medesimo soggetto abbia conseguito perdite fiscali per i precedenti cinque periodi d'imposta (ossia, per i periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) ovvero sia, indifferentemente, in perdita fiscale per quattro periodi (ad esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al c.d. reddito minimo (2011).

In occasione di recenti incontri organizzati dalla stampa specializzata, risulta che l'Agenzia delle Entrate abbia chiarito, seppur in modo ancora informale, che:

- per i soggetti interessati dalla disciplina sulle società in perdita sistematica, con esercizio coincidente con l'anno solare, le citate modifiche operano solamente a decorrere dal periodo d'imposta 2014; di conseguenza, esclusivamente a decorrere da tale periodo d'imposta (2014), assumerà rilevanza il periodo d'osservazione quinquennale (costituito dai periodi 2009-2010-2011-2012-2013) invece di quello triennale (2009-2010-2011 e 2010-2011-2012 rilevanti, rispettivamente, per i periodi d'imposta 2012 e 2013);
- per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare costituiti da meno di sei anni, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova applicazione per mancanza del presupposto applicativo; pertanto, il primo periodo d'imposta di applicazione della disciplina in esame sarà il settimo anno dalla costituzione.

CAUSE DI ESCLUSIONE

La normativa si applica a:

- società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato;
- holding estere per le quali vale la presunzione di residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 35, commi 13 e 14, del DL 223/06. Infatti, dal momento della fissazione della residenza fiscale in Italia, anche per questi soggetti vale l'applicazione della disciplina sulle società di comodo;

I **soggetti esclusi** risultano essere:

- le società cooperative e le società di mutua assicurazione;
- gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato;
- le società consortili;
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Di seguito si riepilogano le cause di **esclusione dalla disciplina delle società sia di comodo sia in perdita sistematica** che vanno verificate soltanto con riferimento all'esercizio oggetto della verifica dell'operatività (2014):

CAUSE DI ESCLUSIONE	DECORRENZA
4 - società e gli enti quotati in mercati regolamentati italiani ed esteri; le società e gli enti che controllano società ed enti quotati; le società controllate, anche indirettamente, da società ed enti quotati.	
1 - soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali.	
2 - soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta.	Coincidente con l'apertura della partita IVA e a prescindere dall'inizio dell'attività
3 - società in amministrazione controllata o straordinaria.	
5 - società esercenti pubblici servizi di trasporto.	
6 - società con un numero di soci non inferiore a 50	Per la maggior parte del periodo d'imposta
7 - società che nei due precedenti esercizi hanno avuto un numero di dipendenti (a tempo determinato e indeterminato) mai inferiore alle 10 unità	Per tutti i giorni compresi nel periodo di riferimento e in quello in corso

8 - società assoggettate a procedure concorsuali	Fallimento, liquidazione giudiziaria o coatta amministrativa e concordato preventivo
9 - società con un valore della produzione superiore al totale attivo dello Stato Patrimoniale	
10 - società partecipate da enti pubblici per almeno il 20%	Partecipazione diretta per la maggior parte del periodo d'imposta
11 - società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore	Anche a seguito dell'adeguamento in dichiarazione
12 - società consortili	

Di seguito si riepilogano le **cause disapplicative della disciplina delle società di comodo**, che vanno verificate soltanto con riferimento all'esercizio oggetto della verifica dell'operatività (2014):

codice	CAUSE DI DISAPPLICAZIONE	DECORRENZA
99	società in stato di liquidazione ordinaria che richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva	Periodo di imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno, quello precedente e successivo
2	società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria	periodi d'imposta precedenti all'inizio delle procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime
3	società sottoposte a sequestro penale o a confisca	Periodo di imposta in cui è nominato l'amministratore giudiziario e successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria
4	società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato	Limitatamente a quegli immobili
5	società che detengono partecipazioni in: società non di comodo; società escluse dalla disciplina, anche a seguito di accoglimento dell'interpello; società collegate non residenti cui si applica l'art. 168 TUIR	Limitatamente a quelle partecipazioni
6 e 7	società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo in relazione a un precedente periodo d'imposta	Limitatamente alle circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni.
8	Società che esercitano esclusivamente attività agricola ex art. 2135, C.c., con il rispetto delle condizioni ex art. 2, D.Lgs. n. 99/2004.	4° periodo d'imposta, con riferimento al triennio di "osservazione".
9	Società interessate da sospensione/differimento degli adempimenti/versamenti tributari a seguito di dichiarazione di stato di emergenza ex art. 5, Legge n. 225/92.	Limitatamente all'anno in cui si è verificato l'evento calamitoso ed a quello successivo.

Di seguito si riepilogano le **cause disapplicative della disciplina delle società in perdita sistematica**, senza necessità di presentare la specifica istanza, operano qualora siano verificate **in almeno 1 dei 5 periodi d'imposta** di osservazione (2009, 2010, 2011, 2012 e 2013), con **effetto sul 6° periodo d'imposta (2014)**.

codice	CAUSA DI DISAPPLICAZIONE	DECORRENZA
--------	--------------------------	------------

99	Società in liquidazione volontaria, che richiedono la cancellazione dal Registro delle Imprese, ex artt. 2312 e 2495, C.c., entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva	Periodo d'imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno, a quello precedente ed a quello successivo.
2	Società in fallimento, liquidazione coatta amministrativa; in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria; in liquidazione giudiziaria.	Periodo d'imposta precedente all'inizio della procedura i cui termini della dichiarazione dei redditi scadono dopo l'inizio della procedura.
3	Società sottoposte a sequestro penale o confisca a seguito di determinate fattispecie penali in cui il Tribunale in sede civile ha nominato un amministratore giudiziario.	Periodo d'imposta nel corso del quale è nominato l'amministratore giudiziario e nei successivi fino a quando permane l'amministrazione giudiziaria.
4	Società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è riconducibile prevalentemente a: 1. società non in perdita sistematica; 2. società escluse dalla disciplina delle società in perdita sistematica, anche a seguito di accoglimento dell'interpello; 3. società collegate non residenti cui si applica l'art. 168, TUIR.	A condizione che non svolgano attività diverse dalla gestione delle partecipazioni
5 e 6	Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'interpello disapplicativo in relazione a un precedente periodo d'imposta	Limitatamente alle circostanze oggettive indicate nell'istanza di interpello che non hanno subito modificazioni.
7	Società che hanno un MOL (margine operativo lordo) positivo Valore della produzione (A) – Costi della produzione (B) al netto di ammortamenti, svalutazioni, accantonamenti e canoni di leasing.	4° periodo d'imposta, con riferimento al triennio di "osservazione".
8	Società interessate da sospensione/differimento degli adempimenti/versamenti tributari a seguito di dichiarazione di stato di emergenza ex art. 5, Legge n. 225/92.	Limitatamente all'anno in cui si è verificato l'evento calamitoso ed a quello successivo.
9	Società che presentano un risultato positivo della somma della perdita fiscale e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, oppure per agevolazioni.	4° periodo d'imposta, con riferimento al triennio di "osservazione".
10	Società che esercitano esclusivamente attività agricola ex art. 2135, C.c., con il rispetto delle condizioni ex art. 2, D.Lgs. n. 99/2004.	4° periodo d'imposta, con riferimento al triennio di "osservazione".
11	Società congrue e coerenti agli studi di settore.	4° periodo d'imposta, con riferimento al triennio di "osservazione".
12	Società che si trovano nel primo periodo d'imposta, coincidente con l'apertura della partita Iva e a prescindere dall'inizio dell'attività produttiva.	4° periodo d'imposta, con riferimento al triennio di "osservazione".

Effetto interruttivo del quinquennio

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 11.6.2012 n. 23, la presenza di una causa di disapplicazione automatica nel periodo di riferimento permette di determinare un "effetto interruttivo" del suddetto.

Ad esempio, la sussistenza di una causa di disapplicazione automatica nel 2011 esclude la natura “di comodo” della società nel 2014, in quanto il 2011 fa parte del quinquennio di riferimento 2009-2013.

La società sarà, invece, soggetta alla disciplina delle società in perdita sistematica solo dal 2017 (se, chiaramente, il quinquennio precedente ha evidenziato lo stato di perdita fiscale e non sussistono altre cause di disapplicazione), in quanto il 2011 non farà più parte del quinquennio di riferimento per il 2017 (esso, infatti, è rappresentato dal quinquennio 2012-2016).

CONSEGUENZE DELLA NON OPERATIVITA'

Aumento dell'aliquota IRES al 38%

Per i soggetti considerati non operativi ai sensi dell'art. 30 della L. 724/94, il DL 138/2011 convertito ha previsto che l'aliquota IRES subisce una **maggiorazione di 10,5 punti percentuali**. In considerazione del fatto che l'aliquota ordinaria IRES è pari al 27,5%, per le società non operative essa verrà, quindi, applicata nella misura del **38%**.

La maggiorazione va **applicata**, in generale, sul **reddito imponibile** del periodo d'imposta nel quale il soggetto risulta di comodo rappresentato:

- dal **reddito minimo presunto** di cui al comma 3 del citato art. 30, determinato **al netto delle eventuali agevolazioni** fiscali spettanti (ovvero del 95% degli utili distribuiti da soggetti IRES, dei redditi esenti, ecc.);
- dal **reddito dichiarato** se lo stesso è superiore al reddito minimo presunto. Soltanto in tal caso, secondo quanto chiarito nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 3/E del 04/03/2013, la società può tenere conto delle **perdite pregresse**, sia pure con le limitazioni previste dal citato art. 30 e dall'art. 84, TUIR e pertanto, come già evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 19.6.2012, n. 25/E, l'utilizzo è ammesso:
 - soltanto a riduzione della quota di reddito eccedente quello minimo presunto;
 - nel limite dell'80% del reddito imponibile (salvo che si tratti di perdite che si riferiscono ad una nuova attività produttiva e siano realizzate nei primi 3 periodi d'imposta, deducibili integralmente).

Più precisamente, la nuova aliquota è dovuta:

- dalle **società di capitali**;
- dalle società di capitali alle quali viene imputato per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 del TUIR, il **reddito di società di persone** considerate non operative (in questo caso, la maggiorazione è applicata sul reddito imputato per trasparenza);
- dalle società di capitali che hanno optato per il **consolidato fiscale** (che assoggettano in modo autonomo il proprio reddito imponibile alla maggiorazione e provvedono al versamento della relativa imposta);
- dalle società di capitali che hanno optato per il consolidato fiscale alle quali viene imputato per trasparenza il reddito di società di persone considerate non operative (in questo caso, la maggiorazione è applicata sul reddito imputato per trasparenza);
- dalle società di capitali che hanno optato per la **trasparenza fiscale** (se in qualità di società partecipate, assoggettando in modo autonomo il proprio reddito alla maggiorazione; se in qualità di soci, assoggettando alla maggiorazione il proprio reddito imponibile senza tenere conto del reddito imputato dalle partecipate).

La maggiorazione non è, invece, stata prevista per le società di persone.

Un'ulteriore penalizzazione per le società “non operative” è rappresentata dal fatto che, **ai fini dell'IRAP**, si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al sopra illustrato “reddito minimo presunto”, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

“Blocco” del credito IVA

Lo status di non operatività implica il “blocco” dell'eventuale credito IVA che risulta dalla dichiarazione annuale presentata dall'ente non operativo. Per “blocco” si intende che alla società non operativa viene consentito di fruire del proprio credito IVA annuale solo in compensazione “IVA da IVA”, nell'ambito delle liquidazioni periodiche successive alla sua maturazione.

Alla società non operativa sono precluse, infatti, tutte le altre possibilità di utilizzazione del credito IVA annuale, ossia:

- la richiesta di rimborso all'Erario;
- l'utilizzo in compensazione con altri tributi e contributi, nell'ambito del modello di versamento F24;
- la cessione a terzi.

Il "blocco" riguarda l'intero ammontare del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale presentata da un ente non operativo, a prescindere, dunque, dal periodo nel corso del quale tale credito si è in concreto formato.

In pratica, se un soggetto "solare" risulta non operativo sul periodo di imposta 2014 (mentre nei precedenti periodi di imposta risultava operativo), il "blocco" riguarderà l'intero ammontare del credito IVA risultante dalla relativa dichiarazione annuale presentata per il 2014, anche se parte di tale credito si è formato nelle precedenti annualità in cui il soggetto risultava operativo.

Con la Circolare 15.2.2013, n. 1/E, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che per una società in perdita fiscale nel periodo 2010 - 2012 che risulta quindi non operativa nel 2013 (4° periodo successivo) come stabilito dall'art. 2, comma 36-decies, DL n. 138/2011, la preclusione dell'utilizzo del credito IVA interessa il credito risultante dalla dichiarazione annuale del 4° periodo (2013). Ciò comporta che, nel caso specifico, il divieto di utilizzo del credito decorre dall'1.1.2014 e riguarda il credito IVA 2013.

"Decadenza" del credito IVA

Nel caso in cui lo status di non operatività di un soggetto persista per tre periodi d'imposta consecutivi, il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

In altre parole, al persistere dello **status di non operatività per tre periodi di imposta consecutivi**, è prevista la **definitiva "decadenza" del credito IVA**, escludendo anche l'ultima possibilità di residuo utilizzo del medesimo.

L'effetto di decadenza del credito IVA si applica solo se si verificano entrambe le seguenti condizioni:

- l'ente deve essere risultato non operativo per tre periodi di imposta consecutivi;
- l'ente non deve aver effettuato, in alcuno dei tre periodi di imposta consecutivi di non operatività, un volume di affari rilevante ai fini IVA di importo almeno pari a quello risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al paragrafo precedente.

In pratica, se un soggetto risulta non operativo per tre periodi di imposta consecutivi, ma in almeno uno di questi realizza un volume di affari rilevante ai fini IVA superiore all'ammontare dei c.d. "componenti positivi minimi presuntivi", calcolati ai fini del "test di non operatività", viene scongiurato l'effetto di decadenza del credito IVA maturato fino alla data di chiusura del terzo periodo di imposta di consecutiva non operatività (resta invece applicabile il "blocco" del credito IVA).

PROCEDURA PER OTTENERE LA DISAPPLICAZIONE DELLA NORMATIVA

Con la presentazione dell'istanza di **interpello disapplicativo** al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente è possibile dimostrare le oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi nonché del reddito minimo, al fine di richiedere, quindi, la disapplicazione della normativa in esame.

Una volta presentato l'interpello è necessario attendere una risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate per procedere alla disapplicazione della normativa sulle società di comodo.

L'istanza di disapplicazione, pertanto, indirizzata al Direttore regionale dell'Agenzia delle entrate competente per territorio, deve essere spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio locale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente.

Il Direttore regionale emanerà il provvedimento (di accoglimento o di rigetto) **entro 90 giorni** dalla data di presentazione dell'istanza presso l'ufficio. La Finanziaria 2008, in ottica di economicità e speditezza del provvedimento, ha previsto la possibilità di comunicare l'esito del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate nelle seguenti forme:

- servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento;
- fax;
- posta elettronica.

Disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica mediante interpello

Come nell'ambito delle società non operative, anche per quanto riguarda le società in perdita sistematica le società che non ricadono in alcuna delle cause di disapplicazione automatica della disciplina possono avanzare istanza di disapplicazione alla Direzione Regionale delle Entrate competente per territorio.

Secondo la Circolare n. 23 del 11.6.2012, nell'istanza le società interessate devono *“esporre in modo chiaro e documentare in maniera esaustiva tutti gli elementi conoscitivi utili ad individuare le situazioni oggettive (...) che giustifichino la disapplicazione della normativa in questione”*; la circolare non ha, però, fornito esempi di tali *“situazioni oggettive”*.

Nell'istanza occorrerebbe indicare:

- le motivazioni che determinano la scelta di continuare l'attività imprenditoriale anche in presenza di perdite reiterate;
- in alternativa, la sussistenza di situazioni particolari che possono avere determinato lo stato di perdita (ad esempio, quello delle società di costruzioni che dichiarano perdite nel corso della costruzione degli immobili e utili solo all'atto della vendita).

Se una società è contemporaneamente di comodo sia per insufficienza dei ricavi, sia in quanto in perdita sistematica, essa è tenuta a presentare due istanze separate.

L'istanza *“cumulativa”* (ovvero, l'istanza con la quale si chiede la disapplicazione sia della disciplina delle società non operative, sia delle società in perdita sistematica) dovrebbe invece ritenersi inammissibile.

Periodo d'imposta per il quale presentare l'istanza

Secondo l'Agenzia delle Entrate, sono inammissibili le istanze volte alla disapplicazione della disciplina afferenti ai periodi d'imposta anteriori a quello di prima applicazione della normativa delle società in perdita sistematica (2012).

Tale principio ammette, però, un'eccezione qualora 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.

Secondo la circolare, ad esempio, è ammissibile l'istanza di interpello presentata per il 2011, deducendo una situazione oggettiva afferente al 2010, in quanto l'interesse alla valutazione della sussistenza della situazione dedotta (del 2010) rileva anche nell'ambito del periodo di osservazione (2009-2010-2011) afferente al successivo 2012. In tal caso, l'eventuale sussistenza di una situazione oggettiva per il 2010 determinerà la conseguente disapplicazione della disciplina per il 2012 medesimo.

Pertanto, l'istanza di interpello è finalizzata a richiedere la disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica per l'anno *“n”*, ma deve evidenziare i fattori *“non strutturali”* della perdita per uno solo dei periodi d'imposta *“n-1”*, *“n-2”*, oppure *“n-3”*.

Considerato il carattere preventivo dell'interpello rispetto alla presentazione della dichiarazione, è da ritenere che presso il competente ufficio la relativa istanza debba essere presentata in tempo utile perché possa ottenersi risposta prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Restiamo a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.