



Scuola di formazione alla professione di dottore commercialista



Ordine dei dottori commercialisti
e degli esperti contabili di Perugia

Direttore: dott. Christian Cavazzoni

Facoltà di Economia dell'Università
degli Studi di Perugia



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI PERUGIA**
Dott. Leonardo Falchetti

LE SOCIETA' DI COMODO

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.

Si deve precisare che i termini “di comodo” e “non operative” sono utilizzati in modo fungibile dal legislatore, che richiama il primo nella rubrica dell’articolo 30 della legge 724/1994, ed il secondo nel corpo della norma, con ciò manifestando il proprio disinteresse a distinguere tra i due concetti, **che a rigore potrebbero indicare due fattispecie differenti.**

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.

LE SOCIETA' DI COMODO

Il test di operatività per stabilire se una società è di comodo

- **IL C.D. TEST DI OPERATIVITÀ**, il cui mancato superamento fa scattare la **presunzione** che una società sia di comodo, è un raffronto tra i ricavi, gli incrementi delle rimanenze e dei proventi (esclusi quelli straordinari) conseguiti nell'esercizio in cui si effettua il test, 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 ed alle navi;
 - 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.**

In 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 le regole applicative del test di operatività, ed in generale per l'illustrazione delle presunzioni e delle penalizzazioni disciplinate dall'articolo 30 della legge 724/1994, si rimanda alla corposa [circolare dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 4 maggio 2007](#).

Il mancato superamento del test di operatività comporta l'attribuzione su base presuntiva di un **reddito minimo**, nonché di un valore della produzione minimo ai fini IRAP.

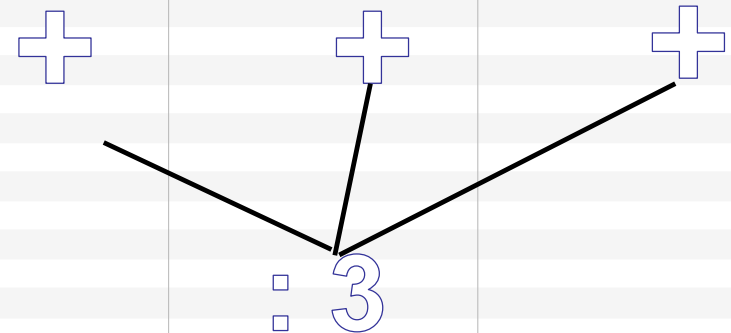
Il reddito minimo, determinato in via presuntiva, è inoltre assoggettato da un'aliquota IRES maggiorata, nella misura del 38%.

LE SOCIETA' DI COMODO

- **Le conseguenze della non operatività: imposte sui redditi, Irap, Iva**
- **Lo status di società di comodo o non operativa comporta conseguenze molto gravose e penalizzanti, che interessano allo stesso modo i soggetti che non superano il test di operatività ed i soggetti in perdita sistematica (si veda in seguito).**

In particolare, alle società di comodo è precluso il rimborso, la compensazione orizzontale e la cessione dei crediti IVA originatisi nel periodo d'imposta. Il credito così accumulato diviene definitivamente inutilizzabile, essendo altresì esclusa la possibilità di compensazione verticale, nel caso in cui la società risulti di comodo per tre anni consecutivi.

| Suddivisione | Esercizio 2013 | Esercizio 2012 | Esercizio 2011 |
|--|----------------|----------------|----------------|
| 1 - Ricavi e proventi | 67.207,84 | 70.877,52 | 69.966,00 |
| 2 - Variazioni rimanenze prodotti | | | |
| 3 - Variazioni lavori in corso su ordinativi | | | |
| 4 - Variazione rimanenze materie prime | | | |
| 5 - Titolo e crediti, partecipazioni | | | |
| 6 - Immobili e altri beni | 942.710,00 | 104.165,00 | 104.165,00 |
| 7 - Immobilizzazioni immateriali | | | |
| 8 - Costi pluriennali | | | |
| 9 - Beni materiali | | | |
| 10 - Quote soc.di persone | | | |
| 11 - Immobili A10 (uffici) | | | |
| 12 - Immobili A1-A9 (uso abitativo) (**) | | | |
| 13 - Titoli e crediti, partecipazioni (*) | | | |
| 14 - Immobilizzazioni immateriali (*) | | | |
| 15 - Costi pluriennali (*) | | | |
| 16 - Beni materiali (*) | | | |
| 18 - Immobili e altri beni (*) | | | |
| 19 - Immobili A10 (uffici) (*) | | | |
| 20 - Immobili A1-A9 (uso abitativo) (*) | | | |



| | | Importo medio | | Importo dell' esercizio | | | |
|--------------------------|----------------------|---------------|------------|-------------------------|------------|------------|-------|
| Titoli cred. partec. | | | | 2% | | 1,50% | |
| Titoli cred. partec. (*) | | | | 1% | | 1,50% | |
| Immobili, altri beni | Immobili, altri beni | 383.680,00 | 383.680,00 | 6% | 942.710,00 | 942.710,00 | 4,75% |
| | Immobili A10 | | | 5% | | | 4,00% |
| (**) | Immobili A1-A9 | | | 4% | | | 3,00% |

Ricavi presunti **23.020,80** Reddito presunto

| | | | | |
|-------------------|---------------------|-----------|------------------|-----------|
| Ricavi e proventi | Ricavi e proventi | 69.350,45 | | |
| | Var. rim. prodotti | | | |
| | Var.lav. ordinativi | | | |
| | Var.lav. ordinativi | | Ricavi effettivi | 69.350,45 |
| | Var. rim. mat.prime | | | |

SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMICA

L'art. 2, commi 36-*decies* e 36-*undecies*, D.L. n. 138/2011 estende la disciplina di sfavore prevista per le società di comodo anche alle società che dichiarino **perdite fiscali in modo strutturale.**

L'art. 18 del decreto sulle Semplificazioni fiscali (D.Lgs. n. 175/2014) ha elevato **da tre a cinque anni** il c.d. “periodo di osservazione” per l'applicazione della normativa.

Pertanto, nell'esercizio 2014 si qualificano “di comodo” le società che nel periodo 2009-2013 abbiano dichiarato una perdita fiscale ovvero, sempre per lo stesso periodo di osservazione, abbiano presentato quattro dichiarazioni dei redditi in perdita fiscale ed una terza con reddito imponibile inferiore al reddito minimo, indipendentemente dal superamento o meno del test di operatività.

L'art. 30, legge n. 724/1995 prevede alcune **cause di esclusione** dall'applicazione della disciplina delle **società di comodo**, riferibili sia alle società che non abbiano superato il test di operatività, sia alle società che risultino in perdita sistematica nei termini anzidetti.

Oltre alle predette cause di esclusione, l'Agenzia delle Entrate ha individuato **ulteriori cause di disapplicazione** che operano distintamente per le diverse fattispecie (provvedimenti n. 23681 del 14 febbraio 2008 per quanto riguarda le società non operative, e n. 87956 dell'11 giugno 2012 per le società in perdita sistematica).

Alcune cause di esclusione

- ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
- alle società ed Enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani;
- alle società con un numero di soci non inferiore a 50 (prima era 100) per la maggior parte del periodo di imposta
- società con numero minimo di dipendenti mai inferiore a 10 nel triennio di riferimento
- società partecipate da enti pubblici almeno per il 20%
- società congrue e coerenti con gli studi di settore (anche per effetto dell'adeguamento)

RICAVI MINIMI
(determinati come percentuale su specifici beni aziendali - esempio immobili)



RICAVI EFFETTIVI

PERDITE FISCALI NEI 5 ESERCIZI PRECEDENTI o perdita + un esercizio reddito inferiore al minimo)

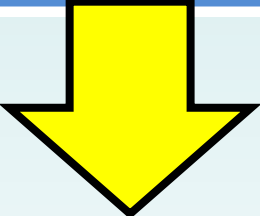
I RICAVI EFFETTIVI SONO INFERIORI A QUELLI MINIMI



DEVE ESSERE DICHIARATO UN **REDDITO MINIMO** (determinato applicando a determinate voci dell'attivo patrimoniale specifiche percentuali)



ATTENZIONE! PENALIZZAZIONI!



IMPOSTE SUI REDDITI

- obbligo di dichiarare un reddito non inferiore a quello minimo presunto.
- aliquota maggiorata del 38% applicata sull'intero reddito imponibile.
- divieto di utilizzo delle perdite degli esercizi precedenti per coprire il reddito minimo..

IRAP

- si presume che il valore della produzione netta non sia inferiore al reddito minimo determinato per l'Ires, 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.

IVA

- Primo livello di penalizzazione. Se la società risulta essere di comodo il credito Iva non può essere chiesto a rimborso, non può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" e non può essere ceduto a terzi. L'unica possibilità di impiego dell'eccedenza è costituita quindi dalla compensazione "verticale" (Iva da Iva).
- Secondo livello di penalizzazione: al mancato superamento del test di operatività per 3 periodi d'imposta consecutivi e mancata effettuazione, negli stessi esercizi, di un ammontare di operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo almeno pari a quello dei ricavi minimi. Definitiva perdita della facoltà di compensazione "verticale" e di riporto in avanti

ISTITUTO DELL'INTERPELLO

Normativa di riferimento: L. 212/2000

(Statuto del contribuente)

Il “diritto di interpello” consiste nella facoltà riconosciuta al contribuente di **richiedere all'amministrazione finanziaria una valutazione, di diritto e/o di merito, sulla disciplina tributaria applicabile**, concretamente, ad un fatto, atto o negozio che il soggetto passivo intenda porre (o abbia già posto) in essere, al fine di conoscerne, a priori, il giudizio ed evitare, a posteriori, le conseguenze sfavorevoli derivanti da un comportamento rischioso, in termini di maggiori pretese tributarie e/o di oneri giudiziari connessi all'instaurazione di un contenzioso.

POSSIBILE SOLUZIONI PER EVITARE L'APPLICAZIONE DELLA NORMATIVA SOCIETÀ DI COMODO E PERDITA SISTEMICA

INTERPELLO DISAPPLICATIVO

È il caso di sottolineare che, nel caso in cui una società risulti **al contempo non operativa e in perdita sistemica**, è necessario presentare **due distinte istanze** di interpello.

Il 22 ottobre sono entrate in vigore le nuove norme in materia di interpello, a cui il D.Lgs. n.156/2015 dedica l'intero Titolo I, rendendo sicuramente più articolata e più organica la relativa disciplina rispetto al passato.

La nuova versione **dell'art.11 dello Statuto del Contribuente** **contempla, infatti, quattro momenti** in occasione dei quali il contribuente può dialogare preventivamente con l'amministrazione finanziaria **allo scopo di ottenere un parere qualificato su specifiche fattispecie ovvero disapplicare un regime particolarmente sfavorevole.**

TIPOLOGIE DI INTERPELLO

- 1) l'interpello "ordinario" (articolo 11, comma 1, lettera a))
- 2) l'interpello "probatorio" (articolo 11, comma 1, lettera b))
- 3) l'interpello "anti abuso" (articolo 11, comma 1, lettera c))
- 4) l'interpello "disapplicativo" (articolo 11, comma 2)

1) **interpello ordinario**, si distingue tra:

- **interpello ordinario interpretativo**: esso si sostanzia nella richiesta di parere all'Agenzia in caso di **obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie**, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali;

- **interpello ordinario qualificatorio**: esso si sostanzia nella richiesta di un parere all'Agenzia in ordine alla **corretta qualificazione delle fattispecie** quando sussistono obiettive condizioni di incertezza alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime.

2) **interpello probatorio**: esso si sostanzia in una richiesta all'Amministrazione finanziaria tesa ad ottenere un parere sulla sussistenza delle condizioni o sulla idoneità degli elementi probatori offerti dal contribuente ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale (i.e. CFC, consolidato mondiale, riconoscimento dell'ACE);

3) **interpello anti-abuso**: costituisce lo strumento attraverso il quale il contribuente può richiedere all'Amministrazione se le operazioni che intende realizzare costituiscono fattispecie di abuso del diritto. Il medesimo interpello può essere attivato per conoscere il parere dell'Amministrazione in relazione alle ipotesi di interposizione di cui all'art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973;

4) interpello disapplicativo: mutuato dall'art. 37-*bis*, comma 8, D.P.R. n. 600/1973, consente al contribuente di richiedere un parere all'Amministrazione in ordine alla **sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive del soggetto passivo**. In questo caso, laddove l'Agenzia fornisca una risposta negativa all'istanza, il contribuente può fornire la dimostrazione della spettanza della disapplicazione delle norme anche nelle successive fasi dell'accertamento e del contenzioso.

Uno degli aspetti di maggior rilievo rispetto al passato riguarda i termini tassativi di risposta, ora differenziati in funzione dei vari tipi di interpello. Infatti, l'amministrazione risponde alle istanze di cui:

- alla lettera a) del comma 1 (interpello ordinario interpretativo-qualificatorio) nel termine di **90 giorni**;
- alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 (interPELLI probatorio e antiabuso) ed a quelle di cui al comma 2 (interpello disapplicativo) **nel termine di 120 giorni.**

DISCIPLINA COMUNE DELL'INTERPELLO

Per tutte le tipologie di interpello la regola è quella del **silenzio – assenso**, da parte dell'amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente; regola che vale, peraltro, per tutti i comportamenti successivi riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello.

La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo dell'Amministrazione con **esclusivo** riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell'Amministrazione finanziaria valevole però solo con riferimento ai comportamenti futuri. Gli atti, anche a contenuto impositivo e sanzionatorio, difformi dalla risposta, espressa o tacita, sono **nulli**.

L'istanza deve contenere:

- i dati identificativi dell'istante e eventualmente del suo legale rappresentante;
- specifico riferimento alle disposizioni che disciplinano il diritto di interpello
- la circostanza e specifica descrizione della fattispecie;
- le specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- l'esposizione, in modo chiaro e univoco, **della soluzione proposta**;
- l'indicazione del domicilio presso il quale la risposta deve essere comunicata;
- la sottoscrizione dell'istante o del suo legale rappresentante o procuratore generale.

In caso in cui le istanze siano carenti dei requisiti, l'Amministrazione invita il contribuente alla loro **regolarizzazione entro il termine di 30 giorni**. I termini per la risposta iniziano a decorrere dal giorno in cui la regolarizzazione viene effettuata.

Il recente decreto chiarisce poi due aspetti piuttosto condivisibili, cioè che non ricorrono le condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente e che la presentazione delle istanze non incide in alcun modo sulle scadenze previste dalle norme tributarie, né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.