
La distinzione tra società in difficoltà economica e società di comodo a fini tributari

di [Cosimo Turrisi](#)

Publicato il 17 Novembre 2011

dopo l'introduzione della "nuova" disciplina delle società non operative, in questo frangente di crisi economica è possibile che una società "in crisi" possa risultare società di comodo?

La disciplina delle società di comodo è normativamente prevista dall'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n.724 che si propone di disincentivare l'adozione di strutture societarie non adeguate rispetto all'attività effettivamente esercitata, aventi il fine di conseguire un vantaggio fiscale rispetto alla tassazione prevista in capo a redditi individuali. La legislazione di contrasto presume, infatti, un reddito minimo riconducibile agli assetti patrimoniali di tale struttura societaria, tramite specifici coefficienti di redditività applicati agli asset posseduti, nonché limitazioni al riporto delle perdite o all'utilizzo dei crediti iva.

Per società "di comodo" o "**non operative**", si intendono quelle società, di persone o capitali, formalmente commerciali (costituite cioè nelle forme tipiche delle società in nome collettivo, a responsabilità limitata, per azioni o in accomandita per azioni), che, a prescindere dell'oggetto sociale dichiarato, vengono utilizzate al fine esclusivo di realizzare una mera gestione del patrimonio dei soci, non esercitando in realtà alcuna effettiva attività imprenditoriale o commerciale. Si tratta, quindi, di società che, in concreto, non svolgono attività di impresa, limitandosi ad una semplice gestione di immobili, di partecipazioni sociali o altri beni patrimoniali.

Il ricorso all'utilizzo dello strumento societario come "schermo" per nascondere l'effettivo proprietario di beni patrimoniali, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per la tassazione delle società (in particolare, per quanto riguarda l'imposizione sul reddito con aliquota proporzionale anziché progressiva e la deduzione analitica di determinate spese, pur in assenza di un'adeguata attività d'impresa) è contrastato dalla normativa tributaria.

Alle società considerate di comodo viene, infatti, attribuito presuntivamente un reddito non inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, al valore dei beni posseduti nell'esercizio, di appositi "coefficienti di redditività". E' delineata, in sostanza, una disciplina antielusiva o antievasiva, fondata sul presupposto che determinati beni del patrimonio societario (partecipazioni ed altre attività finanziarie, beni immobili e mobili registrati, crediti) sono in grado di produrre frutti, ossia reddito, e l'inserimento dei medesimi all'interno di un assetto societario rafforza la presunzione relativa di un loro impiego a scopi reddituali

La manovra attuata con il decreto di Ferragosto D.L. 13.8.2011, n. 138, ha incluso nel perimetro delle società "non operative" anche quelle in **perdita sistemica**.

Le società di capitali e di persone che, pur superando il test di operatività dei ricavi previsto per le società di comodo, evidenziano una perdita fiscale per tre esercizi consecutivi, oppure per due volte in perdita e una volta con un reddito

inferiore al minimo, sono considerate “non operative” nel periodo d’imposta successivo al triennio e devono dichiarare un imponibile, con Ires maggiorata al 38%, calcolato applicando determinate percentuali sugli elementi dell’attivo. In parallelo scaturisce il divieto di rimborso e di compensazione orizzontale dei crediti Iva, nonché le limitazioni all’utilizzo delle perdite pregresse, in ossequio a quanto previsto dalla disciplina delle “non operative”.

La nuova previsione normativa sulle società in perdita sistemica appare, di sicuro, innovativa ma di non facile applicazione, in conseguenza soprattutto degli effetti derivanti dalla crisi economica che mette in difficoltà numerose imprese italiane che, di certo, non possono essere semplicisticamente definite di comodo.

Test delle società di comodo.

Nei casi in cui la media dei ricavi effettivi sia minore di quella dei “ricavi convenzionali”, la società è considerata non operativa e conseguentemente tassata su un reddito minimo presunto. In applicazione dell’articolo 30, comma 1, della legge n. 724/1994, come modificato dall’articolo 1, comma 109, della legge finanziaria 2007, una società si considera non operativa quando non supera il test di operatività, e cioè quando l’ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e proventi ordinari imputati a conto economico sia inferiore a quello dei ricavi figurativi, determinati mediante l’applicazione di alcuni coefficienti agli asset patrimoniali individuati dalla norma.

Nel calcolo dei “ricavi effettivi” occorre considerare i ricavi, gli incrementi di rimanenze e i proventi (esclusi quelli straordinari) come risultanti dal conto economico ed assunti sulla base delle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti. Occorre riferirsi, ovviamente, alla composizione del bilancio di esercizio redatto in ossequio alle disposizioni civilistiche nonché ai principi contabili.

Nel dettaglio occorre tener conto principalmente di:

- A)1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- A)5) altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.
- A)2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- A)3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- B)11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- C)15) proventi da partecipazioni
- C)16) altri proventi finanziari;

I contribuenti in contabilità semplificata devono, invece, considerare i ricavi, o le rimanenze finali o i proventi iscritti nei Registri Iva;

Nel calcolo dei ricavi presunti si tiene conto dei valori medi dell’ultimo triennio dati dalla remunerazione presunta, con applicazione di determinati coefficienti di legge, delle immobilizzazioni dello Stato patrimoniale ex art. 2424 c.c., titoli e assimilati, dei beni immobili nonché dei crediti di finanziamento, anche se non iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie. Non si tiene conto di beni in locazione, noleggio o comodato, ma soltanto di quelli in proprietà o in leasing e non si considerano gli acconti e le immobilizzazioni in corso.

Calcolo del reddito imponibile.

Il raffronto fra ricavi effettivi medi e quelli presunti o convenzionali determina un reddito imponibile minimo ottenuto con l’applicazione dei coefficienti percentuali ai beni posseduti nell’esercizio. Le perdite fiscali pregresse, possono essere utilizzate in compensazione della base imponibile positiva dell’esercizio solo per la differenza fra il reddito

effettivo e quello imponibile minimo presunto.

Inoltre, il credito Iva dell'anno non può essere chiesto a rimborso, né ceduto a terzi, né utilizzato in compensazione orizzontale ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 ma solamente in compensazione verticale (Iva con Iva). Nel caso di non operatività per 3 periodi d'imposta consecutivi, tale credito è definitivamente perso e non potrà, quindi, essere utilizzato neppure in compensazione con l'Iva dovuta all'atto delle singole liquidazioni periodiche del tributo.

La disciplina delle società non operative interessa, anche, il valore della produzione Irap, ove la base imponibile è posta pari alla somma del reddito minimo delle società di comodo, delle spese per personale dipendente, collaboratori non professionisti, lavoratori autonomi, occasionali e degli interessi passivi. Il valore delle partecipazioni è rilevante ai fini della quantificazione del reddito imponibile minimo Irap, anche se i relativi proventi non concorrerebbero ordinariamente alla formazione della base imponibile del tributo.

Nel caso in cui vi siano situazioni particolari, il contribuente può proporre all'Agenzia delle Entrate un interpello disapplicativo, al fine di non restare incisa dalle disposizioni sulle società di comodo. La disciplina interessa le società, di capitali e di persone, nonché le stabili organizzazioni di società estere, qualunque sia la tipologia di contabilità da esse adottata (ordinaria o semplificata).

Taluni soggetti sono esclusi: quelli al primo esercizio di attività; le società quotate, nonché loro controllanti e controllate, anche indirette; le società in amministrazione controllata o straordinaria, ovvero in fallimento o sottoposte a liquidazione giudiziaria o ad altre procedure concorsuali, compreso il concordato preventivo; le società con almeno 50 soci, quelle esercenti l'attività di trasporto pubblico; quelle con almeno 10 dipendenti nei 2 periodi d'imposta precedenti; le società con valore della produzione superiore al totale dell'attivo di Stato patrimoniale; società con almeno il 20% del capitale sociale posseduto da enti pubblici; soggetti che, per l'attività esercitata, hanno l'obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; nonché società congrue e coerenti con gli studi di settore con ricavi puntuali.

Il Provvedimento dell'Agenzia Entrate del 14 febbraio 2008 esclude inoltre,:

- le società in stato di liquidazione che si impegnano, nella dichiarazione dei redditi, a richiedere la cancellazione dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- le società sottoposte a sequestro penale o a confisca, con nomina, da parte del Tribunale competente, di un amministratore giudiziario;
- le società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione a enti pubblici ovvero locati a canone vincolato ex L. 9.12.1998, n. 431 o ai sensi di altre leggi regionali o statali (disapplicazione limitata ai predetti immobili);
- le società con partecipazioni in società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30, L. 23.12.1994, n. 724;
- le società collegate estere per cui trovi applicazione la disciplina sulle collegate CFC, dettata dall'art. 168, del D.P.R. 917/1986;
- le società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione a un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive, puntualmente indicate nell'istanza e che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.

Inasprimento fiscale e società in perdita.

La manovra di Ferragosto D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla L. 16.9.2011, n. 148 a partire dall'anno 2012 stabilisce che l'aliquota Ires delle società di comodo, costituite in forma di società di capitali, sia incrementata al 38% (rispetto al 27,5%) e dispone modalità specifiche di imposizione dei redditi prodotti da società non operative in caso di opzione per la trasparenza fiscale di cui agli artt.115 e 116, D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

L' aliquota del 38% deve essere applicata

- 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 del 10,5% 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).

Sono considerate, comunque, di comodo le società che:

1. presentano dichiarazioni fiscali in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi;
2. nello stesso arco temporale triennale, sono per due periodi d'imposta in perdita fiscale e in uno dichiarano un reddito inferiore a quello minimo.

In entrambi i casi, tali soggetti si considerano **non operativi a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta**. L'inclusione tra le società non operative delle società in perdita sistemica riguarda anche le società di persone.

Le società in perdita, ma operative, possono difendersi:

1. invocando le cause di disapplicazione automatica succitate
2. ricorrendo all'interpello preventivo disapplicativo, laddove vi siano cause oggettive o peculiari, da presentare presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate in tempo utile per ottenere la risposta prima della scadenza del termine per presentare la dichiarazione dei redditi.

Le società che hanno evidenziato una perdita fiscale negli anni 2009 e 2010, con analogo risultato nel 2011 devono, quindi, tener conto della nuova presunzione di non operatività nel 2012 (Unico 2013). E' previsto, inoltre, che nella determinazione degli acconti dovuti per il primo periodo d'imposta in cui trovano applicazione le nuove disposizioni (per i soggetti solari, si tratta degli acconti dovuti per il 2012), si assuma quale imposta del periodo precedente quella che sarebbe dovuta nell'ipotesi in cui le nuove disposizioni fossero già in vigore.

17 novembre 2011

Cosimo Turrisi

1 Risoluzione n. 13/E del 18 gennaio 2008

2 Risoluzione ministeriale 20 maggio 2008, n. 206/E.