
I casi di esclusione dalla disciplina delle società di comodo

di [Antonino Pernice](#)

Publicato il 30 Aprile 2012

dato che la disciplina relativa alle società di comodo si è fatta sempre più vincolante e penalizzante dal punto di vista fiscale, ecco un quadro di tutti i casi di esclusione dalla disciplina e le possibilità di disapplicazione

1.- Contribuenti soggetti alle disposizioni sulle c.d. società di comodo e soggetti esclusi.

Si premette che le disposizioni sulle c.d. società di comodo hanno lo scopo di colpire l'utilizzo di società commerciali per la mera intestazione di beni che restano nella disponibilità di persone fisiche.

Le disposizioni sulle società di comodo, contenute nell'art.30, c. 1, della L. 724/94, e nel D.L. 138/2011, **si applicano tassativamente ai seguenti soggetti:**

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

Sono soggettivamente escluse:

- le società semplici, non esercenti attività d'impresa,
- le società cooperative,
- le mutue assicurazioni,
- gli enti commerciali e non commerciali,
- le società consortili,
- le società non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Le società estere per le quali la residenza italiana è presunta ai sensi dell'art.73, c. 5-bis, dpr 917/86 (c.d. *esterovestizione*), **rientrano invece tra i contribuenti che devono applicare la normativa sulle società di comodo**, in quanto sono equiparate ai soggetti fiscalmente residenti.

2. - Casi di disapplicazione automatica.

L'art. 30, della Legge 724/94, sulle società di comodo, elenca i **casi di esclusione, per i quali non occorre fornire la prova contraria.**

Secondo il citato art. 30, c. 1. "... *Le disposizioni del primo periodo non si applicano:*

- 1) *ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;*
- 2) *ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;*
- 3) *alle società in amministrazione controllata o straordinaria;*
- 4) *alle 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;*
- 5) *alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;*

6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50.

6-bis) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;

6-ter) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;

6-quater) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;

6-quinquies) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;

6-sexies) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore”.

I soggetti che si trovano in tali casi, sono esclusi dalla disciplina delle società di comodo, e, pertanto, non sono tenuti a presentare istanza di disapplicazione dell'art.30, L.724/94 sulle società di comodo (in tal senso Circ. n.5/E del 02.02.2007).

La Legge n.244 del 2007 ha introdotto (con decorrenza dal periodo in corso al 31.12.07, come precisato dalla Circ. 9 del 2008 e dal Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate del 14.02.08), **nuovi casi di esclusione, per i quali non occorre presentare istanza di disapplicazione della norma sulle società di comodo (art. 30, L. 724/94).**

I nuovi casi di esclusione sono:

1. **società con numero di soci non inferiore a 50 per la maggior parte del periodo d'imposta** (la precedente norma richiedeva un numero non inferiore a 100);
2. **società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità** - la Circ. 9 del 14.02.08 ha affermato che il numero minimo di dipendenti richiesto dalla norma debba sussistere per tutti i giorni dell'anno in osservazione. È da ritenere, per coerenza con la ratio della norma, che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio in cui si fa il test di operatività, vi rientrano i lavori

subordinati con contratto a tempo determinato o indeterminato, invece ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente come collaboratori a progetto o amministratori;

3. **società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;**
4. **società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione** (raggruppamento A dello schema di conto economico ai sensi dell'art.2425 c.c.) **superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale**(ex art.2424 c.c.);
5. **società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale** per la maggior parte del periodo d'imposta (Circ. 9/08);
6. **società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore**, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione (Circ. 9708);
7. **periodo di non normale svolgimento dell'attività.** Secondo la Circ. 48/E del 1997 va considerato **periodo di normale** svolgimento dell'attività quello in cui è stata svolta l'attività prevista dall'oggetto sociale (anche quello di un esercizio di durata inferiore a quella stabilita dall'atto costitutivo a causa ad esempio di fusione, scissione e trasformazione) ed inoltre **non è da considerare periodo normale** di svolgimento dell'attività: periodo da cui decorre la messa in liquidazione ordinaria o l'inizio delle procedure di liquidazione coatta amministrativa o di fallimento. Il Ministero Finanze nella Circ. 140/95 ha affermato che l'esclusione dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo non opera relativamente a tutti i periodi d'imposta interessati dallo scioglimento medesimo, e con riferimento all'ipotesi di periodi di liquidazione superiori ai 5 anni; periodi successivi al primo periodo d'imposta, qualora non abbia ancora avviato l'attività di cui all'oggetto sociale.

3. - Interpello per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30, c. 4-bis, L.724/94.

Secondo il comma 4-bis, in presenza di **oggettive situazioni** che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, o non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A. di cui al comma 4, **la società interessata può**

richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'art. 37-bis, c. 8, dpr 600/73.

Secondo il citato comma 8, le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, **possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri** che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare **istanza al direttore regionale delle entrate** competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione.

Pertanto, i contribuenti possono presentare istanza interpello al fine di chiedere la verifica delle circostanze per le quali si intende fornire prova contraria per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo.

Vi rientrano anche i soggetti che oggettivamente ritengono di trovarsi in un periodo di non normale svolgimento dell'attività.

L'istanza di interpello (spedita a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno o consegnata a mano), deve essere inviata all'ufficio dell'Agenzia Entrate competente per territorio, ma indirizzata al Direttore Regionale delle Entrate, in tempo utile al fine di ottenere una risposta entro il termine di presentazione del Modello Unico dell'esercizio interessato.

Per la dichiarazione 2012 (anno 2011), è necessario che l'istanza di interpello venga presentata entro il 02.07.2012, considerando che l'ufficio ha a disposizione 90 giorni per rilasciare il provvedimento favorevole o negativo. Non è prevista alcuna forma di silenzio assenso o silenzio rifiuto.

L'interpello disapplicativo, ex art.37-bis, dpr 600/73, è necessario anche per la nuova causa introdotta dal D.L. 138/2011, dovuta alla **dichiarazione di perdita triennale**.

Secondo le nuove disposizioni introdotte con la manovra di ferragosto (D.L. n.138/2011) i contribuenti a partire dalla dichiarazione relativa ai redditi conseguiti nel 2012, potranno presentare istanza di interpello anche in relazione alla nuova ipotesi di non operatività prevista dall'art. 2 cc. da 36-quinquies a 36-duodecies. L'Agenzia delle Entrate, in caso di presentazione dell'interpello disapplicativo, avrà tempo fino al prossimo 30.09.2013 per fornire una risposta.

Si evidenzia che, la Circ. n.32/E del 2010, dell'Agenzia Entrate, in tema di interpello, ha ribadito l'**obbligatorietà della presentazione di una istanza di interpello** la cui mancanza rende sanzionabile il comportamento con una sanzione da € 258,00.

Però, nella stessa circolare viene affermato che il contribuente può fornire le esimenti anche in sede di accertamento.

Per cui si potrebbe dedurre che non sussiste l'obbligo di presentazione dell'istanza di interpello, fermo restando che:

- se le esimenti non sussistono, la sanzione per infedele dichiarazione viene irrogata in misura doppia;
- il contribuente può disallinearsi rispetto, ad esempio, ad una risposta negativa dell'ufficio in merito all'istanza di interpello.

Sul punto, secondo la giurisprudenza sussiste l'obbligo di presentare l'interpello disapplicativo delle società di comodo e di conseguenza poter impugnare il diniego, a differenza di quanto sostiene l'Agenzia Entrate, anche se ha affermato che il contribuente può disallinearsi dalla risposta dell'ufficio.

4. - Altri casi di disapplicazione della disciplina delle società di comodo di cui all'art. 30, c. 4-bis, L.724/94.

Secondo la Circ. 44 del 2007, altri casi di disapplicazione della disciplina delle società di comodo sono:

1. **società che abbia ceduto nel corso del precedente esercizio l'unica azienda** a fronte del pagamento dilazionato del corrispettivo, pattuito mediante cambiali poiché il credito derivante dalla cessione dell'unica azienda non ha natura finanziaria, il relativo ammontare non rileva nella base di computo al fine dell'effettuazione del test di operatività;
2. **società in attesa di ricevere contributi pubblici** in base ad un Piano Operativo Regionale (POR) che stabilisce l'impiego dei fondi strutturali dell'U.E. In attesa della erogazione di tali fondi, la società ritiene di non poter conseguire i ricavi minimi. Cioè, occorre dimostrare che la mancata erogazione dei finanziamenti costituisce motivo per cui non è stato conseguito l'ammontare minimo di ricavi determinati secondo la norma. In tali casi è necessario che i finanziamenti siano stati tempestivamente richiesti e che questi, già riconosciuti e imputati in bilancio, non siano stati erogati per colpa imputabile al contribuente;
3. **società che opera nel settore delle analisi cliniche e diagnostiche in attesa di ottenere l'autorizzazione** dal Servizio sanitario nazionale per operare in regime convenzionato;
4. **nel caso di trasformazione.** In tal caso sia la società trasformanda sia la società trasformata sono tenute a compilare l'apposito prospetto contenuto nel modello di dichiarazione (quadro RF del modello unico), al fine di effettuare il c.d. test di operatività.

5. - Disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo, di cui al comma 4-ter dell'art.30, L.724/94.

La lettera *f*) del comma 128 della legge finanziaria per il 2008 ha introdotto nell'art. 30 della L. 724/94 il comma 4-ter, a norma del quale *“con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del presente articolo, senza dover assolvere all'onere di presentare l'istanza di interpello di cui al comma 4-bis“.*

Il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 30 prevede che la disciplina sulle società di comodo non si applica con riferimento a società che si trovano in particolari situazioni individuate in dettaglio nel medesimo contesto normativo.

Il comma 128 della legge finanziaria per il 2008, alle lettere b) e c) ha previsto ulteriori circostanze in presenza delle quali la disciplina in questione non si applica.

Le nuove cause di esclusione individuate dalla legge finanziaria per il 2008, accomunate, quanto agli aspetti procedurali, a quelle individuate con il presente provvedimento, costituiscono situazioni oggettive al ricorrere delle quali le società non operative possono disapplicare la relativa disciplina per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessità di presentare istanza di interpello.

Il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia Entrate n. 23681 del 14.02.08 ha individuato le seguenti situazioni oggettive di disapplicazione della disciplina delle società di comodo, in presenza delle quali non è necessario presentare l’istanza di interpello di cui al comma 4-bis.

1. **società in stato di liquidazione** cui non risulti applicabile la disciplina dello scioglimento o trasformazione agevolata di cui al comma 129 dell’art. 1 L.244/07, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 c.c. entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva; la disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta in corso alla data di assunzione del predetto impegno, a quello precedente e al successivo, ovvero con riferimento all’unico periodo di imposta di cui all’art. 182, cc 2 e 3, Tuir.
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. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi d’imposta precedenti all’inizio delle predette 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 ai sensi degli artt. 2-sexies e 2-nonies L.575/65, nonché altri casi in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario**, con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il relativo provvedimento di nomina dell’amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l’amministratore giudiziaria.
4. **Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato** in base alla L. 431/98 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;

5. **Società che detengono partecipazioni in:** 1) società considerate non di comodo; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'art. 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 Tuir. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.
6. **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.

La Circ. 9/08 ha affermato che, nelle ipotesi di cui ai numeri 4, 5 e 6, sono individuate determinate fattispecie di "DISAPPLICAZIONE PARZIALE", in presenza delle quali il contribuente è esonerato dall'applicazione della disciplina delle società di comodo.

Infatti, in questi casi, il contribuente può non tenere conto dei relativi asset in sede di determinazione del test di operatività e di calcolo del reddito minimo presunto. In particolare, il contribuente può neutralizzare l'effetto delle predette fattispecie, non applicando i coefficienti di redditività sul valore degli asset interessati, dalla disapplicazione, né considerando gli eventuali ricavi iscritti a conto economico e direttamente correlabili agli asset medesimi.

Per gli altri eventuali asset, il contribuente è assoggettato alla disciplina delle società di comodo di cui all'art.30, L.724/94, e può presentare istanza di disapplicazione nei casi in cui ricorrano le condizioni prima citate.

Nota: tutti gli esempi di casi di Disapplicazione della disciplina delle società di comodo esaminati dall'Agenzia Entrate sono contenuti nella Circolare n. 44/E del 09.07.2007.

30 aprile 2012

Antonino Pernice