

Evoluzione normativa della disciplina delle società di comodo

di **Maurizio Villani**, Lucia Morciano

Pubblicato il 31 gennaio 2018

Un ripasso della disciplina dedicata alle società fiscalmente di comodo o non operative: quelle società che il Fisco penalizza perché ritenute “senza impresa”, società che, al di là dell’oggetto sociale dichiarato, vengono considerate attive al solo fine di amministrare i patrimoni personali dei soci, anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale.

1. Evoluzione normativa della disciplina delle società di comodo

(art. 30 della legge n. 724/94 e successive modificazioni)

1.1. La ratio della norma sulle società di comodo

La disciplina sulle società di comodo o non operative è sorta nel 1994 (art. 30 della legge n. 724/94) **per “penalizzare”, sul piano tributario, le società “senza impresa”,** quelle cioè che, al di là dell’oggetto sociale dichiarato, sono **costituite al solo fine di amministrare i patrimoni personali dei soci,** “anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale”.

Correlazione tra asset patrimoniali e reddito minimo

La funzione principale della normativa in questione è quella di **disincentivare l’adozione di una struttura societaria non adeguata rispetto all’attività effettivamente esercitata,** attraverso la **presunzione di un reddito minimo riconducibile agli assetti patrimoniali** di tale struttura societaria e la previsione di agevolazioni per lo scioglimento o la trasformazione delle società commerciali “non operative” in società semplici (che rappresentano la forma giuridica “naturale” per l’esercizio collettivo di un’attività economica di tipo non commerciale).

Nell’ottica legislativa, la qualifica di “non operatività” allude appunto al fenomeno costituito dall’utilizzo dello schermo societario per l’intestazione/separazione di cespiti patrimoniali e per l’ottenimento della responsabilità limitata: **società “non operativa” significa dunque società “senza impresa” o di “mero godimento” e, dunque, sostanzialmente “di comodo”.**

Società di comodo e società non operativa: non sempre coincidono

Appare opportuno precisare che, dal punto di vista teorico, **non vi è assoluta sovrapposizione e coincidenza tra i concetti di “società di comodo” e “società non operativa”**, potendo sussistere la seconda fattispecie anche laddove difetti la prima: le due nozioni andrebbero, a rigore, tenute distinte, così come andrebbero tenuti distinti, tra loro, i fenomeni di mero godimento in assenza di impresa e di interposizione soggettiva. Tuttavia, dal punto di vista legislativo, sussiste una tendenziale convergenza/coincidenza tra le due nozioni, considerate appunto come espressione di un medesimo fenomeno reale.

Interventi normativi sulle società di comodo

La prima riforma (art. 3, comma 37, legge 23 dicembre 1996, n. 662), collegando in modo strutturale la presunzione di produzione di ricavi e di reddito minimo all’entità di alcuni investimenti di capitale dell’impresa, ha di fatto ampliato l’ambito di efficacia soggettiva della disciplina sulle società di comodo, rendendola potenzialmente applicabile a tutte le società commerciali (indipendentemente dalle dimensioni) che non avessero conseguito risultati economici coerenti rispetto all’entità degli investimenti patrimoniali effettuati.

Vi sono stati, più recentemente, interventi plurimi sulla disciplina in questione da parte del legislatore:

- prima con D.L. 4 luglio 2006, n. 223,
- poi con la legge finanziaria per il 2007 (legge 27 dicembre 2006, n. 296)
- ed infine con la legge finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Nell’impianto di fondo si tratta, come detto di una “legislazione di contrasto e deterrenza, che almeno nelle intenzioni dichiarate dal legislatore, dovrebbe perseguire uno scopo antielusivo”: la ratio della disciplina, infatti, emerge chiaramente, dalle relazioni dei lavori parlamentari ed è quella di

“fungere da antidoto al dilagare di società anomale utilizzate come involucro per il perseguimento di finalità estranee alla causa contrattuale, spesso prive di un vero e proprio scopo lucrativo, talvolta strutturalmente in perdita non di rado per eludere la disciplina tributaria”.

Del resto, fin dall’inizio, parte della dottrina ha ricostruito la finalità antielusiva della normativa sulle società di comodo come, in un certo senso, convergente con la sua obiettiva funzione di rendere controproducente la costituzione ed il mantenimento delle società in questione.

Definizione di società di comodo

Per società “di comodo” (o, secondo la terminologia utilizzata dal legislatore tributario, “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/commerciale: si tratta quindi di società che, **in concreto, non svolgono attività di impresa, limitandosi a una pura e semplice gestione “statica” di immobili, di partecipazioni sociali o altri beni patrimoniali.**

Contrasto all’uso di società di comodo a fini fiscali

Questi soggetti presentano notevoli punti d’interesse sul piano della normativa tributaria che, nel corso del tempo, è stata emanata per ostacolare il fenomeno; tale disciplina si è evoluta in funzione dell’obiettivo prioritario di disincentivare 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).

Emergono, dunque, in ordine al fenomeno oggettivo delle società di comodo e alla sua disciplina fiscale, consistenti profili di rilievo pratico (concernenti, soprattutto, le esigenze di gettito erariale e la connessa efficacia funzionale dell’attività di controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria), ma anche spunti di riflessione teorica.

Questi ultimi convergono sulla necessaria e stretta correlazione esistente tra la condizione di “non operatività” delle società di comodo, la presunzione legislativa di una loro redditività minima e la natura della manifestazione di capacità contributiva che ne giustificerebbe (sul piano della legittimità e della coerenza giuridico-costituzionale) la tassazione sulla base, appunto, di un reddito minimo presunto.

L’art. 30 della legge n. 724 del 1994 (rimasto inalterato nella sua struttura fondamentale) considera **di comodo, salvo prova contraria, le società commerciali che conseguono un volume di ricavi, risultanti dal conto economico, inferiore alla somma degli importi risultanti dall’applicazione di una serie di percentuali al valore di determinati elementi iscritti nello stato patrimoniale del bilancio** (ossia al valore di determinate articolazioni del capitale investito).

Coefficienti di redditività

Alle società considerate di comodo, viene 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”**.

Viene delineata, in sostanza, una disciplina “antielusiva/antievvasiva”, fondata sul presupposto che **determinati beni del patrimonio societario** (partecipazioni ed altre attività finanziarie, beni immobili e mobili registrati, crediti etc.) **sono “oggettivamente” 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 .

L’ipotesi è più che plausibile, considerato che il capitale è, in genere, fattore oggettivamente e potenzialmente fruttifero in virtù dei meccanismi complessivi del processo economico di circolazione/accumulazione, che ne determinano tendenzialmente l’incremento di valore nel tempo (a prescindere dall’effettivo svolgimento di un’attività di impresa da parte del singolo soggetto che ne detiene una quota particolare).

Immobili, partecipazioni e crediti

Ciò è tanto più **vero nel caso degli immobili**, tendenzialmente produttivi di “rendita” e che rappresentano la parte del capitale fisso meno soggetta a deperimento fisico ed anzi normalmente oggetto di fenomeni di costante rivalutazione (anche, ma non solo, per effetto dell’attività di mantenimento/preservazione e miglioramento); ma è sicuramente **vero anche in relazione al possesso di partecipazioni sociali** (potenzialmente produttive di dividendi) **ed ai crediti** (produttivi di interessi).

E’ evidente che, su tali premesse, il conferimento di capitale (immobiliare e mobiliare-finanziario) in una struttura giuridico-societaria necessariamente funzionale all’esercizio di un’attività commerciale, costituisce l’elemento presuntivo cardine di una utilizzazione del capitale in questione a scopo di lucro, aumentandone le “naturali” potenzialità di produzione reddituale.

Se il reddito minimo non raggiunto, è il contribuente a dover fornire prova contraria

Ciò posto, **appare ragionevole che la legge fissi una presunzione di reddito minimo fondata su coefficienti “medi” di redditività degli elementi patrimoniali di bilancio, al di sotto della quale è onere del contribuente fornire la “prova contraria”,** ossia dimostrare le circostanze che, nello specifico, hanno impedito il raggiungimento della soglia di operatività e di reddito minimo presunto normativamente .

Ne discende che la possibilità di “prova contraria” alla presunzione di ricavi e di reddito, è strettamente connessa a specifiche e concrete cause di inidoneità reddituale dei relativi elementi dell’attivo patrimoniale .

Nell’ambito di tale tratto distintivo economico-sociale, si inserisce un ulteriore fattore genetico della disciplina in esame: l’obiettivo del legislatore è quello di scoraggiare/ostacolare l’utilizzo incongruo e anomalo dello schermo societario, ossia non per il naturale svolgimento di

un'attività economica (di tipo "commerciale") in comune secondo quanto previsto dall'art. 2247 c.c., ma al fine di attuare uno spossessamento formale tra i beni ed i loro proprietari, sottraendo i cespiti patrimoniali fruttiferi (immobili, attività finanziarie etc.) al loro regime fiscale naturale (redditi fondiari, redditi di capitale etc.) e inserendoli impropriamente nel regime del reddito d'impresa, attribuito in base ad un criterio formale (la natura giuridica del soggetto), senza alcuna corrispondenza con l'attività imprenditoriale .

Precisamente, è stata costruita una legislazione di contrasto/deterrenza che, nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe perseguire eminentemente uno scopo di tipo antielusivo.

Il fenomeno, viene giustamente notato in dottrina, riguarda sotto molteplici aspetti le cd. "società immobiliari" utilizzate per "spersonalizzare la capacità economica immobiliare, ed evaderne la fiscalità meramente patrimoniale prevista per tali beni".

Esso è strettamente collegato alla più generale fattispecie civilistica dell' abuso (nel senso di uso anormale e "distorsivo") della personalità giuridica societaria: in altri termini, si costituisce una società e si conferiscono in essa i propri beni, ma la si costituisce al solo scopo di trarre vantaggio dalla condizione giuridica dei beni conferiti quale patrimonio autonomo e separato, sottratto alle pretese dei creditori (tra cui il Fisco) dei singoli conferenti.

La pretesa società, in realtà, non svolge alcuna attività economica ed i beni conferiti non sono effettivamente esposti ad alcun rischio di impresa; essa si limita ad amministrare e gestire le proprietà immobiliari dei singoli soci ed a distribuire loro, in forma di utile, le rendite.

1.2 Requisiti per l'applicazione della normativa delle società di comodo e cause di esclusione

Requisiti soggettivi

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
- nonché delle società ed enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione in Italia.

Cause di esclusione

Sono comunque escluse dalla disciplina delle società di comodo

- le società "neocostituite" per il primo periodo d'imposta;
- le società con almeno 50 soci;
- le società con almeno 10 dipendenti nei due esercizi precedenti;
- le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;

- le società soggette a procedure concorsuali (amministrazione controllata o straordinaria, fallimento, liquidazione giudiziaria, liquidazione coatta amministrativa e concordato preventivo);
- i soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- le 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;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale.

Test di operatività

Sono definite “non operative” quelle società che presentino un valore “medio” di ricavi ed incrementi rimanenze (calcolato con riferimento al periodo d’imposta interessato ed ai due precedenti) inferiore alla somma degli importi derivanti dall’applicazione, al “valore medio dei beni e delle immobilizzazioni, delle seguenti percentuali:

- 2% sul valore delle azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all’art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR – D.P.R. 917/1986);
- 6% sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all’art.8-bis, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972). Per alcune categorie di immobili, la percentuale è ridotta al:
 - 5% per gli immobili classificati nella categoria A/10,
 - 4% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell’esercizio e nei due precedenti,
 - 1% per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti.

Disapplicazione automatica della disciplina sulle società di comodo

(Prov. Dir. AdE 14 febbraio 2008 e CM 9/E/2008)

In presenza di alcune circostanze stabilite da apposito provvedimento ministeriale, la disciplina viene disapplicata automaticamente (ossia senza necessità di presentare apposito interpello all’AdE), anche se l’impresa non abbia superato il “test di operatività”.

Si tratta dei seguenti casi:

1. società in stato di liquidazione che, con impegno assunto in dichiarazione dei redditi, richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
2. società assoggettate ad una delle procedure concorsuali ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;

3. società sottoposte a sequestro penale o a confisca o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
4. società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad entipubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 431/1998 o ad altre leggi regionali ostatali (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 delle società di comodo, anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero (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 (ladisapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive).

Estensione della disciplina delle società di comodo alle società in perdita sistematica (DL 138/2011, convertito dalla legge n. 148/2011)

Il DL 138/2011, convertito dalla legge 148/2011, ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2012, delle novità che hanno integrato la normativa delle società non operative, cd. "società di comodo", rendendone più gravoso il regime fiscale e ampliando il ventaglio dei soggetti coinvolti.

In particolare, per le società considerate non operative, tali novità hanno previsto:

- una maggiorazione del **10,5% dell'aliquota IRES**, per un prelievo complessivo pari al 38%;
- un' **estensione della disciplina delle "società di comodo" anche alle imprese in "perdita sistematica"**, ossia alle società che, per 5 periodi d'imposta consecutivi (arco temporale quinquennale), alternativamente:
 - risultino **sempre in perdita fiscale**;
 - siano **in perdita per 4 periodi d'imposta**, e nell'altro periodo d'imposta abbiano dichiarato un reddito inferiore a quello determinato in base ai meccanismi di calcolo di cui all'art. 30 della legge 794/1994 (cd. "reddito minimo").

In questa ipotesi, la disciplina si applica a partire dal periodo d'imposta successivo al quinquennio (si applicherà, quindi, dal 2014 per le imprese in perdita nel quinquennio 2009-2013), ferme restando le cause di esclusione previste, in generale per le società di comodo, dall'art.30, co.11, ultimo periodo, della legge 724/1994.

La qualificazione come "società di comodo" comporta, in sostanza, la necessità di dichiarare un reddito imponibile minimo presunto, ai fini delle imposte sul reddito (IRES "maggiorata", con aliquota del 38%, anziché del 27,5%) e dell'Irap, e l'impossibilità di ottenere il rimborso e di effettuare la compensazione dell'eccedenza di credito IVA risultante dalla dichiarazione.

L'estensione di tale disciplina alle "società in perdita sistematica" rischia, pertanto, di coinvolgere e penalizzare un'ampia platea di imprese, alla luce della pesante crisi che, dal 2008,

colpisce il settore.

L'AdE sulle società in perdita sistematica

Sul tema, è intervenuta l'Amministrazione con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'11 giugno 2012, accompagnato dalla C.M.23/E/2012, con i quali sono state individuate 11 **cause di disapplicazione della disciplina, che operano solo per le "società in perdita sistematica"**.

Al riguardo, si ritiene che i medesimi chiarimenti si rendano applicabili anche alla luce dell'allungamento, da 3 a 5 periodi d'imposta, del "periodo di osservazione".

In sostanza, si ritiene che le ipotesi di disapplicazione debbano essere verificate nel quinquennio precedente al periodo d'imposta interessato, con la conseguenza che la ricorrenza in almeno 1 dei 5 "periodi d'imposta di osservazione" farebbe venir meno l'applicazione della disciplina senza necessità di presentare l'istanza di interpello.

In ogni caso, alla luce delle citate modifiche normative, sarebbe opportuno un chiarimento ministeriale relativo all'intera disciplina fiscale applicabile alle "società in perdita sistematica".

Queste, in particolare, le cause di disapplicazione elencate nel suddetto provvedimento dell'11 giugno 2012:

1. **società in stato di liquidazione** che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
2. **società assoggettate ad una delle procedure concorsuali** ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
3. **società sottoposte a sequestro penale o a confisca** o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
 - 1,5% per le azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all'art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR - D.P.R. 917/1986);
 - 4,75% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all'art.8-bis, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972).La percentuale è ridotta al:
 - 4% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10,
 - 3% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.Per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, la percentuale è ridotta allo 0,9%; 12% per le altre immobilizzazioni.
4. **società che detengono partecipazioni**, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:
 1. società considerate non in perdita sistematica,
 2. società escluse dall'applicazione della disciplina anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica, 3) società collegate residenti all'estero

5. **società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica** 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;
6. **società che conseguono un margine operativo lordo positivo.**
Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile.
A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B).
Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti;
7. **società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti** da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello **stato di emergenza**;
8. società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile **per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative**;
9. società che esercitano **esclusivamente attività agricola** ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile;
10. società che risultano **congrue e coerenti ai fini degli studi di settore**;
11. società che si trovano **nel primo periodo d'imposta**.

Resta fermo, inoltre, che, anche qualora nel quinquennio precedente a quello interessato non dovessero ricorrere le suddette cause di disapplicazione, la "società in perdita sistematica" può evitare l'applicazione della disciplina in presenza di una delle cause di esclusione previste per le "società di comodo", dall'art.30, della legge 724/1994.

Infine, in mancanza di cause di esclusione o di disapplicazione, l'impresa può dimostrare di non essere una "società di comodo", mediante un interpello (istanza di disapplicazione ai sensi dell'art.37-bis, co.8, del D.P.R. 600/1973), nel quale occorre evidenziare :

- l'anno per cui si chiede l'esclusione della disciplina in esame,
- l'anno per il quale si intende dimostrare l'esistenza di motivi che giustificano la disapplicazione (tali circostanze si devono verificare in almeno uno dei 5 periodi di imposta compresi nel "periodo di osservazione", es. 2009-2010-2011-2012-2013).

Inoltre, in tema di interpello, l'Agenzia (C.M. 23/E/2012), rinviando alle indicazioni contenute nella precedente C.M. 32/E/2010, sembrerebbe confermare la non impugnabilità del provvedimento di diniego.

L'ultimo intervento sulle società di comodo: la Legge Delega per la riforma del sistema fiscale (Legge n. 23/2014)

L'ultimo intervento attuato dal legislatore sulla disciplina delle società di comodo, si colloca nel solco della legge delega per la riforma del sistema fiscale (Legge n. 23 del 2014).

Proprio in ossequio alla disposizione recata dall'art. 12, comma 1, lett. d), della legge delega, che ha previsto la "revisione, razionalizzazione e coordinamento della disciplina delle società di comodo", il legislatore, con il decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (cosiddetto "decreto semplificazioni"), è, infatti, intervenuto sul menzionato art. 2, commi da 36-quinquies a 36-duodecies del decreto legge n. 138 del 2011, ampliando da 3 a 5 anni il "periodo di osservazione" delle perdite.

Più in dettaglio, per effetto di tale intervento modificativo, il presupposto applicativo della nuova disciplina è rappresentato dalla constatazione dell'esistenza di perdite fiscali in cinque (anziché tre) periodi d'imposta consecutivi o quattro periodi (anziché due) in perdita e uno con reddito imponibile inferiore a quello minimo presunto in base all'applicazione della stessa disciplina concernente le società di comodo.

Detta disposizione opera indipendentemente dal superamento o meno del "test di operatività" cioè anche se sono indicati nel conto economico ricavi e altri proventi di ammontare superiore a quello presunto in base alla disciplina delle società non operative.

L'Ade sulle società in perdita sistematica

Importanti precisazioni in ordine al periodo di osservazione per l'applicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n.31/E del 30 dicembre 2014.

In particolare, al capitolo 3 "Semplificazioni per le società", punto 9 della stessa, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la nuova disciplina trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del decreto legislativo che la introduce, in deroga a quanto stabilito dall'art. 3, comma 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212 ("Statuto dei diritti del contribuente").

Ne consegue che

"per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, la disciplina delle 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 cosiddetto reddito minimo".

Si può inoltre affermare che, per i soggetti costituiti da meno di sei anni, la disciplina non trova applicazione, per mancanza del relativo presupposto.

L'aggravio fiscale derivante dal riscontro dello status di "società di comodo" si produrrà, quindi,

a partire dal sesto periodo d'imposta (periodo d'imposta successivo al suddetto quinquennio).

In estrema sintesi, pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidenti con l'anno solare potranno risultare "di comodo" nel 2014 (UNICO 2015) qualora:
i periodi d'imposta 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 risultino in perdita fiscale; quattro tra i suddetti periodi risultino in perdita fiscale e il rimanente presenti un reddito imponibile inferiore al reddito minimo.

Per effetto dell'estensione temporale del periodo di osservazione, nel 2014 escono dal regime delle società di comodo le società che - pur avendo dichiarato perdite fiscali nel vecchio periodo di riferimento (triennio 2011-2013) - hanno dichiarato un reddito superiore al minimo nel 2009 e/o nel 2010 ovvero, in tale biennio, abbiano presentato cause di disapplicazione, dovendo queste ultime essere verificate nel più lungo periodo di osservazione quinquennale e non più triennale.

L'estensione del limite temporale determina effetti anche sulle società di recente costituzione tenuto conto che, come visto, **la disciplina in esame non si applica alle "società che si trovano nel primo periodo d'imposta"**.

Considerato, quindi, che oggi si rende necessario monitorare il "quinquennio" precedente, la disciplina delle società in perdita sistematica non può che operare dal sesto periodo d'imposta successivo a quello d'inizio attività; conseguentemente, con riferimento al periodo d'imposta 2014 (da dichiarare in UNICO 2015) non saranno soggette alla disciplina in esame le società costituite a decorrere dal 2009.

È bene mettere in evidenza che, prima dell'emanazione dell'esaminata circolare, è stato sostenuto da alcuni commentatori che, essendo la norma in commento annoverabile tra quelle di carattere procedimentale, la stessa avrebbe potuto, rectius dovuto, trovare applicazione anche retroattivamente.

Tale posizione è stata efficacemente sintetizzata da chi ha osservato che "l'estensione da tre a cinque anni dei periodi d'imposta in perdita fiscale perché una società possa essere considerata "di comodo" deve avere effetto retroattivo e, quindi, riguardare anche le società che sono state ritenute non operative per aver dichiarato perdite in un triennio".

Lo stesso commentatore ha anche rilevato che la normativa precedente (quella della rilevanza del triennio in perdita) è partita dal 2012 e considerava come primo triennio, quello 2009-2011.

L'interrogativo che sorge è, quindi, se una società che nei precedenti trienni è stata ritenuta "di comodo", perché ha dichiarato perdite, possa avvalersi della nuova previsione normativa in base alla quale si è "non operativi" soltanto dopo aver dichiarato perdite per cinque periodi d'imposta consecutivi (o se si dichiarano perdite in quattro periodi e nell'altro viene dichiarato un reddito inferiore a quello minimo).

Al riguardo, è stato osservato che la norma in commento è, senza dubbio, di carattere procedimentale in quanto relativa all'attività di accertamento, con la conseguenza che chi in passato è diventato "di comodo" per aver dichiarato perdite per tre periodi, potrà sostenere, in sede di difesa, che solo dopo cinque periodi poteva essere considerato tale.

In sostanza, nonostante l'espressa menzione della deroga allo Statuto del contribuente, la norma non dovrebbe poter essere considerata "sostanziale" bensì "procedimentale" in quanto, nei fatti, regola una presunzione di evasione e come tale, secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale -condiviso, peraltro, anche dalla stessa Agenzia delle Entrate - dovrebbe trovare applicazione anche per il passato e non solo dal 2014.

Sebbene tale interpretazione restituisca coerenza e sistematicità all'intera disciplina, occorre, pur tuttavia, considerare, da un lato, la specifica decorrenza che il legislatore ha inteso attribuire alla norma e, dall'altro, la circostanza che tale provvedimento costituisce solo una prima tappa del processo di attuazione della revisione della materia prevista dalla legge delega per la riforma fiscale.

16 gennaio 2018

Maurizio Villani e Lucia Morciano

Copyright © 2020 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

