

Il commercialista telematico

LE SOCIETA' DI COMODO

**Le ultime indicazioni delle Entrate: la circolare n. 9/E del 14 febbraio 2008
Il provvedimento n. 23681 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che individua le nuove
cause di esclusione**

di **Francesco Buetto**

1. Premessa storica

La normativa relativa alle cd. società di comodo – che trae origine dall'art. 30 della L. n. 724 del 23.12.1994 – è stato oggetto nel corso di questi ultimi anni di una serie di modifiche e ritocchi, che ne hanno cambiato il volto:

- art. 27 del D.L. n. 41 del 23.2.1995, conv., con modif. in L. 22.3.1995, n. 85;
- art. 22 del D.L. n.437 dell'8 agosto 1996, n. 437, conv. in Legge n. 556/1996;
- art. 3, commi 37-45 della L. n. 662 del 23.12.1996;
- commi 15 e 16, dell'art. 35, del D.L. n. 223/2006, convertito in legge n. 248/2006;
- art.1, commi 109 e seguenti, della legge n. 296/2006;
- art. 1, commi da 109 a 118, della L. n. 296/2006;
- art. 1, commi 128 e 129, della legge n. 244/2007

2. L'intervento della Finanziaria 2008

L'art. 1, commi 128 e 129, della Finanziaria 2008 – legge n. 244 del 24 dicembre 2007 – modifica ancora una volta l'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724, e introduce significative novità in materia di società non operative¹.

Vediamo in dettaglio le modifiche, con l'ausilio delle indicazioni date dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/2008.

CAUSE DI ESCLUSIONE
L'art. 1, comma 128, della Finanziaria 2008, riduce da 100 a 50 il numero dei soci ai fini dell'esclusione ² ed aggiunge le seguenti ulteriori cause di esclusione “automatica”
Le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità (per le Entrate – cfr. circolare n.9/2008 – “è implicito e coerente con la ratio della causa di esclusione ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale debba effettuarsi il test di operatività” e “tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati – con contratto a tempo determinato o indeterminato – mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, come i collaboratori a progetto o gli amministratori”).

¹ Sul punto cfr. Compagno-Farina, *Sulle società di comodo si aggiusta la mira*, in “Fiscooggi.it”, ed. del 29 ottobre 2007; Antico, *Finanziaria 2008: le novità riguardanti le società non operative*, in “Finanza&Fisco”, n. 2/2008, pag. 113.

² La circolare n. 9/2008 precisa che la soglia minima dei 50 soci deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta

Il commercialista telematico

<p>Le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordati preventivo³.</p>
<p>Le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (voce A del C/E) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale (come specificato dalle Entrate nella circolare n. 9/2008 “ <i>le società interessate dovranno porre a raffronto, nell’esercizio di riferimento: il totale del valore della produzione, così come risulta dal raggruppamento A dello schema di conto economico ai sensi dell’art. 2425 del c.c. e il totale dell’attivo dello schema di stato patrimoniale, ex art. 2424 c.c.</i>”).</p>
<p>Le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale (analogamente a quanto affermato con riferimento alla causa di esclusione di cui al paragrafo 2.1, le Entrate precisano con la circolare n.9/2008 che il requisito della soglia di partecipazione pubblica non inferiore al 20 per cento del capitale, nel caso di raggiungimento di tale valore nel corso dell’esercizio, deve sussistere per la maggior parte del periodo d’imposta)⁴.</p>
<p>Le società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore. Sulla base delle indicazioni diramate dalle Entrate con la circolare n. 9/2008 “ <i>vanno considerate congrue le società che, anche per effetto dell’adeguamento in dichiarazione, dichiarano ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dalla applicazione Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dalla applicazione degli specifici indicatori di normalità economica previsti dal comma 2 dall’art. 10-bis della legge 146 del 1998 e dall’art. 1, comma 14, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Ai fini della definizione del livello di congruità rilevante per l’applicazione della esclusione in esame, in presenza di studi di settore influenzati dagli indicatori previsti dal citato articolo 1, comma 14, si applicano le disposizioni contenute nel decreto ministeriale 4 luglio 2007, ed in particolare quelle introdotte nel nuovo comma 1-bis del decreto 20 marzo 2007. In base a tale disposizione gli accertamenti di cui all’art. 10 della legge 8 maggio 1998, n. 146, non possono essere effettuati nei confronti dei contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell’adeguamento di cui al comma 1, ricavi o compensi in misura non inferiore al livello minimo risultante dalla applicazione degli studi di settore che tengono conto degli indicatori di normalità economica approvati con il presente decreto o, se di ammontare più elevato, al livello puntuale di riferimento risultante dalla applicazione degli studi di settore senza tenere conto degli indicatori medesimi.”</i> In ordine al requisito della coerenza i tecnici romani ritengono che lo stesso possa considerarsi sussistente “ <i>solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. Tali indicatori, diversi dagli indicatori di normalità economica che influenzano i livelli di congruità ai quali si è fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore. Considerato il dato letterale della disposizione la esclusione non si applica nei confronti delle società alle quali si applicano i parametri, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui. Si fa presente, infine, che la condizione di esclusione in esame deve essere verificata nel solo esercizio di riferimento e non anche nel triennio utilizzato per il calcolo dei ricavi del test di operatività”</i>.</p>

³ Già in via interpretativa l’Agenzia delle Entrate aveva escluso le società in fallimento e in liquidazione giudiziaria (cfr circolare n. 14/E del 2007, punto 4, risoluzione n. 209/E dell’8/8/2007, e circolare n. 25/E del 4 maggio 2007). Si segnala, invece, la novità dell’esclusione automatica anche per le società ammesse al concordato preventivo, che nella disciplina attualmente vigente erano tenute alla presentazione dell’interpello disapplicativo, come chiarito nella circolare n. 44/E del 2007, punto 5.2.

⁴ La relazione illustrativa sottolinea come la presenza di un “controllo” pubblico sia tale da escludere la natura di comodo della società

Il commercialista telematico

3. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Il comma 128 della legge finanziaria 2008 ha introdotto nell'articolo 30 il comma 4-ter, che attribuisce al Direttore dell'Agenzia delle entrate la possibilità di individuare, con un apposito provvedimento, ulteriori situazioni oggettive, al ricorrere delle quali è consentito disapplicare automaticamente la disciplina delle società non operative, senza necessità di presentare l'apposita istanza di disapplicazione.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008 sono state individuate le seguenti cause di disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo che operano a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 23681 del 14 febbraio 2008

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 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 del codice civile 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, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni. Le Entrate, nella circolare n. 9/2008 riportano il seguente esempio: l'assemblea dei soci ha deliberato la messa in liquidazione di una società in data 13 aprile 2003 e che pertanto non può accedere alla disciplina dello scioglimento agevolato. La stessa società, che ha l'esercizio coincidente con l'anno solare, assume il suddetto impegno nella dichiarazione dei redditi Unico 2008, ottenendo la disapplicazione automatica dalla disciplina in esame, per il periodo d'imposta precedente (2007), per il periodo d'imposta in corso alla data in cui ha assunto l'impegno (2008) e per il periodo d'imposta successivo (che si chiude alla data, non successiva al 31 luglio 2009, di cancellazione dal registro delle imprese). *“ Resta fermo, infatti, l'obbligo per tale società di chiedere la cancellazione al registro imprese, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi Unico 2009. Nella negativa, si ripristina l'obbligo di assoggettarsi alla disciplina delle società non operative fin dal periodo d'imposta 2007”.*

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 e della legge 31 maggio 1965 n. 575, 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'amministrazione giudiziaria.

4) società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione opera limitatamente ai predetti immobili;

Il commercialista telematico

5) società che detengono partecipazioni in: A) società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994; B) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; C) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 del 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.

Le ipotesi sub 4, 5 e 6 individuano fattispecie di “disapplicazione parziale”, in presenza delle quali il contribuente è esonerato dall'applicazione della disciplina in commento, limitatamente alle fattispecie medesime.

Più in particolare, il contribuente dovrà “*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.

In relazione ad eventuali altri asset, il contribuente sarà assoggettato comunque alla disciplina di cui all'art. 30 della legge n. 724 del 1994, ivi inclusa la possibilità di presentare apposita istanza di disapplicazione qualora ricorrano situazioni oggettive che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi e del reddito minimo previsto dalla normativa.

Inoltre, il provvedimento include tra le situazioni oggettive che consentono la disapplicazione della disciplina sulle società non operative, senza necessità di presentare istanza al Direttore regionale, le medesime cause di esclusione indicate all'articolo 1, comma 128, lettere b) e c), della legge finanziaria 2008.

Detta inclusione vale ad estendere alle nuove cause di esclusione le medesime disposizioni procedurali indicate dall'articolo 30, comma 4-ter, con la conseguenza che tutte le esaminate situazioni oggettive, siano esse previste dalla norma ovvero individuate con il provvedimento in esame, rilevano anche per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, senza necessità di proporre istanza di interpello.

In altri termini, le fattispecie relative alle nuove cause di esclusione che, per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2007, costituiscono, come si è detto, cause di esclusione dalla disciplina delle società non operative, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 si qualificano come situazioni oggettive al ricorrere delle quali i contribuenti sono esonerati dall'obbligo di presentazione dell'apposita istanza ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973.

4. Scioglimento e trasformazione agevolata delle società di comodo

La Finanziaria 2008 ha riaperto i termini della disciplina transitoria dettata per lo scioglimento, ovvero la trasformazione in società semplice, e l'assegnazione dei beni ai soci delle società considerate non operative, con contestuale e consistente riduzione delle imposte sostitutive originariamente previste dalla Finanziaria 2007, fissate nella misura, rispettivamente, del 10 (imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap) e del 5 per cento (imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta), anziché del 25 e del 10 per cento.

Lo scioglimento, ovvero la trasformazione in società semplice, di cui all'articolo 1, commi da 111 a 117, della legge n. 296 del 2006, può essere eseguito, dalle società considerate non operative nel

Il commercialista telematico

periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 (senza tener conto delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008), nonché da quelle che, a tale data, si trovano nel primo periodo di imposta, entro il quinto mese successivo alla chiusura del medesimo periodo di imposta (in genere, 31 maggio 2008).

La condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata alla data di entrata in vigore della Finanziaria 2008 - 1 gennaio 2008 -, ovvero entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2007.

Sul reddito di impresa del periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione delle società che si avvalgono dello scioglimento, o, nel caso di trasformazione delle medesime società, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione ed il loro valore fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) nella misura del 10 per cento.

Sulle riserve e i fondi in sospensione di imposta, diversi dalle riserve di rivalutazione si applica l'imposta sostitutiva del 10 per cento, mentre per i saldi attivi di rivalutazione, l'imposta sostitutiva è stabilita nella misura del 5 per cento e non spetta il credito di imposta, previsto dalle rispettive leggi di rivalutazione, nell'ipotesi di attribuzione ai soci del saldo attivo di rivalutazione.

Per i soci, ai fini dell'applicazione dell'art. 47, comma 7, del TUIR, riguardante la qualificazione come utili delle somme e dei beni ricevuti in caso di recesso, di riduzione di capitale esuberante e di liquidazione, le somme o il valore normale dei beni assegnati ai soci sono diminuiti da parte della società degli importi assoggettati all'imposta sostitutiva sopra descritta, al netto dell'imposta sostitutiva stessa.

Le assegnazioni ai soci sono soggette all'imposta di registro nella misura dell'1 per cento e non sono considerate cessioni ai fini IVA. Nel caso in cui le assegnazioni abbiano ad oggetto beni immobili, le imposte ipotecaria e catastale sono applicabili in misura fissa per ciascun tributo; in tali ipotesi, la base imponibile non può essere inferiore a quella risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi di imposta alle rendite catastali ovvero a quella stabilita ai sensi dell'articolo 12 del decreto-legge n. 70 del 1988, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 154 del 1988, su richiesta del contribuente e nel rispetto delle condizioni prescritte.

La disposizione non contempla espressamente alcun termine iniziale per l'adozione della delibera di scioglimento o di trasformazione in società semplice, e pertanto le Entrate ritengono che possa sussistere il dubbio se possano avvalersi della disciplina sullo scioglimento agevolato di cui alla legge finanziaria 2008 le società che hanno deliberato la messa in liquidazione prima del 1° gennaio 2008.

L'Agenzia delle Entrate, nella nota appena pubblicata, esclude tale possibilità, *“ in quanto non coerente con il dato testuale della norma che subordina la disciplina in esame allo status di società non operativa la cui verifica resta necessariamente ancorata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007. Possono avvalersi delle procedure di fuoriuscita agevolata di cui al comma 129 esclusivamente le società che abbiano deliberato la messa in liquidazione (o, a seconda dei casi, la trasformazione in società semplice) a partire dalla data di entrata in vigore di tale disposizione e, pertanto, a far data dal 1° gennaio 2008, a condizione che non abbiano superato il test di operatività con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007”*.

Con riferimento ai requisiti soggettivi per accedere al regime agevolato introdotto, il comma 129 (replicando quanto già previsto relativamente al periodo d'imposta 2007 dal comma 111 della legge finanziaria 2007) precisa che *“la condizione di iscrizione dei soci persone fisiche nel libro dei soci deve essere verificata dalla data di entrata in vigore della presente legge, ovvero entro trenta giorni dalla medesima data, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° novembre 2007”*.

Il commercialista telematico

Le Entrate rammentano che l'iscrizione nel libro soci è un adempimento non previsto dalla disciplina civilistica per le società di persone e pertanto non richiesto ad esse per beneficiare della disciplina agevolativa. Peraltro, come già chiarito nella Circolare del Ministero delle finanze n. 112/E del 21 maggio 1999, par. 2.2 nell'affrontare una fattispecie analoga, in dette ipotesi l'identità dei soci al 1° gennaio 2008 dovrà comunque essere dimostrata mediante un atto avente data certa.

Stante l'espresso richiamo al citato comma 111 della legge finanziaria 2007, l'accesso al regime agevolato richiede la sussistenza anche degli altri requisiti individuati dalla norma richiamata, ossia:

- 1) la presentazione della richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese a norma degli artt. 2312 e 2495 del codice civile entro un anno dalla delibera di scioglimento o di trasformazione della società;
- 2) la particolare composizione della compagine societaria, che deve essere interamente formata da persone fisiche;
- 3) la detenzione delle partecipazioni da parte dei soci al di fuori del regime d'impresa, posto che, dall'esplicito riferimento del comma 113 della legge finanziaria 2007 all'art. 47, comma 7, del TUIR, si evince che la ratio della disciplina è quella di facilitare la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.

Le Entrate, precisano ancora che, accanto a cause di scioglimento volontarie, che postulano l'adozione di una delibera (o di una decisione, nel caso delle società di persone), il codice civile agli articoli 2308 (società in nome collettivo), 2323 (società in accomandita semplice) e 2484 (società di capitali) prevede determinate cause di scioglimento che operano di diritto, ovvero senza che occorra una manifestazione di volontà dei soci in tal senso (si pensi, ad esempio, all'impossibilità di conseguire l'oggetto sociale, o – per le s.a.s. – alla circostanza che residuino solo soci accomandatari, ovvero – relativamente alle società di capitali – alla riduzione del capitale sotto il minimo legale o alla continuata inattività dell'assemblea).

In tal caso, ai fini dell'accesso alla disciplina in esame, assume rilevanza equivalente alla delibera assembleare il verificarsi della circostanza alla quale la norma ricollega lo scioglimento, la quale pertanto deve intervenire, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2008. Quale ulteriore requisito di accesso all'agevolazione rileva, anche per le fattispecie in esame, la presentazione della richiesta di cancellazione dal registro delle imprese entro un anno dall'evento che comporta lo scioglimento.

Palermo, 19 febbraio 2007

Francesco Buetto