



**Società di comodo**  
**La ricerca affannosa delle vie di fuga**  
**OIC 16 e trasformazioni Società unipersonali**

di Pierpaolo Bilotta

Il combinato disposto della legge 724/1994 e del D.L. 138/2011 ha generato ciò che, senza dubbio, rappresenta un mostro giuridico.

La legge 724 del lontano 1994 è stata introdotta con lo scopo di disincentivare l'utilizzo della società per l'impiego di beni di fatto improduttivi o peggio destinati ad un uso personale dei soci al di fuori dei meccanismi d'impresa. Su tale presupposto sorge la presunzione che il possesso di attrezzature, oltre che di partecipazioni immobilizzate, debba generare un volume minimo di ricavi; in caso contrario il valore delle medesimi beni genera un reddito minimo su cui pagare le imposte a prescindere dalle risultanze del conto economico.

Come noto col D.L. 138/2011 il raggio d'azione della legge 724 si è esteso all'ipotesi della "perdita sistemica". In buona sostanza in Italia tre esercizi in perdita oppure due in perdita ed uno sotto soglia del minimo, genera l'applicazione di un reddito minimo su cui pagare le imposte.

Primo triennio d'osservazione 2009-2011.

Dal 2014 il periodo d'osservazione si allarga da tre a cinque anni, comma 3 articolo 18 del decreto sulle semplificazioni fiscali di recente pubblicazione.

Pertanto da esercizio 2014, unico 2015, il periodo sarà 2009-2013.

Nel caso maturino le condizioni di società di comodo e/o quella di perdita sistemica, il reddito minimo sconta una tassazione maggiorata, 38%, rispetto ad aliquota del 27,5% Ires; dunque al danno si aggiunge la beffa.

Molto si è scritto sull'iniquità e sulle cause di disapplicazione previste dalla normativa.

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.  
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

E' altresì dibattuta la problematica disapplicativa della norma, attraverso la forma obbligatoria dell'interpello.

La mancata richiesta di disapplicazione a mezzo d'interpello, determina l'impossibilità per l'impresa di opporsi in commissione tributaria a fronte dell'accertamento giustificato da mancato adeguamento alla normativa società di comodo.

Interpello da separare secondo le due fattispecie previste, società di comodo naturale e perdita sistematica, come da obbligo imposta da circolare ministeriale e non da legge "per favorire l'esame degli uffici"

Molto ci sarebbe da approfondire circa le stereotipate risposte della direzione regionale delle entrate, che difficilmente riconoscono la disapplicazione della normativa de quo, facendo troppo spesso riferimento **all'"inerzia" imprenditoriale** ricalcando le linee guida ministeriale dettata dalla medesima circolare. Rammentiamo che una circolare non ha poi tutta questa forza giuridica !! Ancor di più è stato scritto circa gli adempimenti necessari successivi alle risposte negative della direzione regionale e sull'opportunità di proporre ricorso verso la commissione tributaria provinciale: un parte della giurisprudenza lo prevede, un'altra parte non lo prevede.

Tanto premesso, il quadro che ne deriva è di assoluta perplessità e confusione.

Certamente la prima attenzione del professionista deve essere incentrata sulla previsione dell'applicazione società di comodo per l'anno in corso e per il successivo, ancor prima di ogni possibile riflessione o analisi afferente la gestione d'impresa e la formazione del conto economico.

In particolar modo il calcolo delle medie triennali dei valori contabili sensibili al contesto, risulta particolarmente importante anticiparlo in presenza di effetti fiscali assai significati quali la rivalutazione degli immobili.

La rivalutazione dei beni d'impresa effettuata ai sensi del D.L. 185/2008 prevedeva infatti il riconoscimento fiscale dei maggior valori iscritti a bilancio con effetto dal 2013, a condizione che venisse versata l'imposta sostitutiva corrispondente.

Pertanto fino a tutto il bilancio 2012 si è avuto un disallineamento:

- dei valori di ammortamento, ove l'ammortamento civile è stato più alto di quanto fiscalmente riconosciuto;
- del valore dei cespiti considerati ai fini del prospetto società di comodo, fino al 2012 inseriti al valore ante rivalutazione.

Dal 2013 viceversa, i dati si sono riallineati, con pieno riconoscimento dell'ammortamento ai fini fiscali oltre che con il maggior valore da indicare ai fini prospetto società d comodo.

Ne deriva la sommatoria di:

- società di comodo di cui alla legge 724 (triennio 2012/2014 con decorrenza 2014 su Unico2015)
- media triennale con valori crescenti per effetto rivalutazione immobili
- contigenza economica con ricavi tendenzialmente in diminuzione.

In buona sostanza una tempesta perfetta, in cui settori assai sensibili quali le immobiliari (ed in generale tutto il settore edile), oltre la nautica e tanti altri sono costretti a navigare.

### Un esempio in tal senso: Unico2014 sul 2013

Laddove si riscontra un valore costante degli immobili, senza acquisti o cessioni, con unica differenza di valore dovuto alla rivalutazione con effetto 2013: ove peraltro l'evoluzione dei ricavi ricalca la congiuntura economica

	2011	2012	2013	media	Ricavi Presunti
Titoli e crediti					
immobili e daltri beni	15.000,00	15.000,00	19.000,00	16.333,33	980
Immobili A/10					
Immobili abitativi					
Altre immobilizzazioni					
ricavi incrementi Proventi	1.100,00	1.000,00	900,00	1.000,00	

La media dei ricavi supera i ricavi presunti per cui la società è operativa.

Siamo però già in condizione di anticipare l'anno 2014 Unico2015 soprattutto se i ricavi sono fissi e determinabili quali quelli derivanti da locazioni immobiliari:

	2012	2013	2014	media	Ricavi Presunti
Titoli e crediti					
immobili e daltri beni	15.000,00	19.000,00	19.000,00	17.666,67	1060
Immobili A/10					
Immobili abitativi					
Altre immobilizzazioni					
ricavi incrementi Proventi	1.000,00	900,00	1.400,00	1.100,00	

L'effetto rivalutazione aumenta nel triennio i ricavi presunti (ancora peggio per il 2015), pertanto sappiamo già in sede di elaborazione del modello Unico2014 che i ricavi attesi per il 2014 dovranno raggiungere almeno 1.400 euro in assoluta controtendenza rispetto alla congiuntura.

Il professionista attento, dovrà cambiare orientamento nelle proprie valutazioni. Laddove prima di ogni approccio economico basato sugli equilibri di costi/ricavi, dovrà basare la prima analisi sul tax planning in base a tale previsione. A ciò il software in uso in studio dovrebbe prevedere specifiche gestioni prospettiche tanto più evidenti nell'esame del periodo perdita sistematica.

Tale problematica, che rende l'Italia un paese poco appetibile agli occhi degli investitori esteri, comporta anche un secondo approccio.

La ricerca assidua di ogni elemento tendente alla disapplicazione o alla pianificazione di specifiche strategie. Ciò che richiede una piana visibilità a inizio anno, non consentendo l'attesa del modello dichiarativo per avvedersi del problema.

La stessa via di fuga, spesso facilmente additata come naturae soluzione dall'agenzia entrate, rappresentata dalla liquidazione e cancellazione della società, comporta scelte da ben pianificare temporalmente.

Se ad esempio nel 2014 la società dovesse risultare "di comodo" e volesse escludere applicazione degli effetti attraverso la scelta della liquidazione e cancellazione prevista dalla normativa, dovrebbe:

- andare in liquidazione volontaria nell'esercizio di effetto applicativo della normativa, dunque entro il 31/12/2014;
- esprimere la volontà attraverso modello Unico2015 redditi 2014 con specifica causa di esclusione, da cui decorre l'anno di tempo previsto per la cancellazione registro imprese
- entro il 30 settembre 2016 cancellarsi dal registro imprese, con tutto ciò che comporta la cancellazione in termini di liquidazione di attivo e passivo, tutt'altro che semplice ed indolore.

In questo senso, oltre quanto noto e previsto dalla cause di disapplicazione, segnalo due precise ed interessanti circostanze:

- la riclassificazione dei beni alla luce del nuovo OIC 16
- la trasformazione di società uni personali in impresa individuale

in entrambi in casi si potrebbe obiettare un comportamento border line rispetto alla normativa, ma penso che sia altrettanto border line l'impianto impositivo che deriva da società di comodo e perdita sistematica.

### **La riclassificazione dei beni OIC16**

La riclassificazione delle immobilizzazioni fra i beni destinate alla vendita consente di ridurre il minimo, ma ciò nel rispetto delle regole previste dal nuovo Oic 16.

Il paragrafo 72 del documento Oic 16, nuova versione 2014, afferma che i beni immobilizzati che vengano destinati alla vendita sono riclassificati nell'attivo circolante, nonché valutati al minore al minore valore fra valore netto contabile e valore di realizzazione su mercato.

Riclassificazione prevista se bene facilmente vendibile, con previsione di vendita nel breve periodo. Per irrobustire tale delicata scelta è bene poterla opporre con elementi recanti data certa, quali conferimenti incarichi ad intermediari, avvio trattative.

La cessione del bene così classificato, determina plusvalenza ordinaria A5 che a sua volta concorre ai ricavi effettivi ai fini del prospetto società di comodo, migliorando il ROL: causa di disapplicazione perdita sistematica oltre che di maggior tetto deducibilità interessi passivi.

## **Trasformazione di società uni personale**

Molto interessante lo studio 5452014/I reso noto nel mese di ottobre 2014 da il Consiglio nazionale del Notariato che ha esaminato la problematica della possibilità di trasformare la società uni personale in impresa individuale.

Secondo tale studio è materialmente e giuridicamente ammissibile la trasformazione da società con unico socio (anche di persone e non solo da società di capitali) a ditta individuale, ciò che non intacca la fase di liquidazione in quanto il soggetto continua ad operare nella sfera aziendale. Non si tratta di eludere altro tipo di operazione straordinaria, ossia quello della gestione della liquidazione dei beni societari. Pertanto si beneficia del principio della continuità dei rapporti giuridici ai fini, per esempio, della conservazione delle autorizzazioni amministrative, dovendo solo variare la forma giuridica senza inizio attività.

Fermo restando le responsabilità illimitate per le obbligazioni (art. 2500-septies c.c.) in questa sede esaminiamo gli effetti legati alla società di comodo.

Qualora infatti la compagine societaria sia ristretta, come spesso accade in Italia ove emerge la componente familiare, il primo passo potrebbe essere la trasformazione da srl un Surl mediante cessione di quote o recesso anticipato.

La risultante Surl a socio unico potrebbe avviare la trasformazione a ditta individuale con assoluta continuità civile e fiscale.

Da quel momento non essendo più società si esclude l'applicazione della normativa afferente le società di comodo.

8 gennaio 2015  
Pierpaolo Bilotta