

La stretta fiscale sulle “società di comodo”

a cura di: Roberto Pasquini – Ragioniere Commercialista e Revisore Contabile in Rimini

Sintesi Il decreto Bersani – Visco ha modificato la normativa relativa alle “società di comodo” (dette anche società non operative), inasprendo le condizioni che fanno scattare la presunzione di “non operatività” e la conseguente applicazione di un reddito minimo maggiore del reddito fiscale calcolato. La nuova normativa, per la verifica dello *status di società di comodo*, introduce percentuali più alte sia per il calcolo dei ricavi presunti sia per il calcolo del reddito minimo. Da segnalare, l'impossibilità di compensazione dell'I.V.A. (che si aggiunge all'impossibilità di chiedere il rimborso) per le società non operative.

Premessa Il D.L. 04/07/2006 n. 223, convertito nella Legge 04/08/2006 n. 248, all'art. 35, commi 15 e 16, interviene sulla normativa che regola le cosiddette *società di comodo* con le seguenti innovazioni:

- 1) aumento delle percentuali forfetarie per il calcolo dei ricavi e del reddito presunto;
- 2) introduzione, per le *società non operative*, accanto all'impossibilità di chiedere il rimborso dell'I.V.A. anche quella di non poter *compensare* la medesima imposta, pur se risultante dalla dichiarazione;
- 3) istituzione, in luogo dell'indicazione diretta in dichiarazione della causa di non applicabilità, *dell'interpello preventivo disapplicativo* ex art. 37-bis del D.P.R. 600/1973;
- 4) decorrenza delle novità legislative, già a partire dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della nuova normativa (cioè dal 2006 per i soggetti con anno fiscale di tipo anno solare), con l'obbligo di procedere al ricalcolo degli acconti fiscali, almeno in sede di 2° rata 2006.

Il commercialista telematico

I riferimenti normativi e le istruzioni di servizio La normativa delle *società di comodo*, originariamente contenuta nell'art. 30 della L. 23.12.1994 n. 724, è stata modificata in maniera significativa con l'art. 3, commi da 37 a 45 della L. 23.12.1996 n. 662 (meglio conosciuta come Finanziaria 1997). Le istruzioni di servizio per l'applicazione di quest'ultima norma furono fornite con la C.M. 26.02.1997 n. 48/E.

La questione centrale Il legislatore tributario, nell'intento di colpire l'uso elusivo delle società, ha introdotto regole che non permettano alle stesse di dichiarare redditi inferiori ad una certa soglia minima, calcolata in funzione del valore di alcuni investimenti patrimoniali, ritenuti una sorta di *valore-spia* dell'efficienza dell'investimento. In sostanza, il legislatore è partito dal presupposto che in condizioni di normale esercizio imprenditoriale, quell'investimento avrebbe dovuto produrre, al pari di un impiego equivalente dello stesso ammontare, una *rendita* pari al reddito minimo calcolato secondo la procedura prevista per le *società di comodo*. Quindi, niente di più, che una *minimum tax societaria*. Per l'applicazione della disciplina in discorso, occorre verificare se ricorrono i presupposti *soggettivo* e *oggettivo*.

In altre parole, è necessario verificare:

- a) il possesso, in capo alla società, dei requisiti per l'applicazione della normativa sulle società di comodo;
- b) accertato che la società possiede i requisiti soggettivi, calcolare attraverso una specifica procedura, il *reddito minimo* della società e, se maggiore, tassare quest'ultimo in sostituzione di quello determinato in base alle scritture contabili.

Il presupposto soggettivo Ricorre il *presupposto soggettivo*, se la società contribuente, rientra tra uno dei seguenti soggetti:

- 1) le società di capitali (S.p.A., S.a.p.A., S.r.l.);

Il commercialista telematico

- 2) le società di persone (S.n.c., S.a.s.) anche se avessero adottato la contabilità semplificata;
- 3) le società equiparate alle società di persone (ad es. le società di fatto o di armamento);
- 4) le società non residenti o quelle estere con S.O. in Italia.

Soggetti esentati La normativa in discorso non è applicabile:

- 1) alle società esercenti servizi pubblici di trasporto;
- 2) alle società quotate su mercati regolamentati italiani;
- 3) alle società cooperative e di mutua assicurazione;
- 4) alle società estere senza stabile organizzazione in Italia;
- 5) alle società consortili;
- 6) agli enti commerciali e non commerciali;

Precisazione Sono irrilevanti ai fini della non applicazione della normativa, i periodi caratterizzati dalla condizione di *società in liquidazione volontaria* o *assoggettata a procedura concorsuale* o da *procedure straordinarie* che non *introducono elementi di cessazione aziendale*, quali ad. esempio la trasformazione, o la fusione o l'affitto d'azienda. In via residuale, la normativa sulle società di comodo non si applica nei casi in cui l'impresa può provare, in via documentale, l'esistenza di *condizioni straordinarie* che non hanno reso possibile il raggiungimento degli obiettivi minimi di reddito, nonostante l'entità degli investimenti effettuati. Si consideri, che l'eliminazione della causa esimente, costituita dall'inizio di una liquidazione volontaria o forzata, potrà essere superata solo attraverso *l'interpello preventivo disapplicativo*, posto a carico della *figura istituzionale gerente* (ad esempio il liquidatore nella liquidazione volontaria), che dovrà farsi carico di questo nuovo adempimento.

Il commercialista telematico

Il presupposto oggettivo Per quanto riguarda il *presupposto oggettivo* si tratta di stabilire se i ricavi, le rimanenze e i proventi ordinari, non siano inferiori ai ricavi minimi determinati, applicando specifiche percentuali di redditività, ad alcuni classi di beni da investimento, inclusi nell'attivo di bilancio.

Le nuove percentuali Per la determinazione dei ricavi e del reddito presunto valgono le seguenti nuove tabelle :

Tabella per il calcolo dei ricavi presunti con confronto tra vecchia e nuova normativa

Descrizione	fino al 2005	dal 2006
Valore dei beni indicati nell'art. 85 comma 1, lettera c) del T.U.I.R. anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti.	2%	2%
Valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/1972, anche se in locazione finanziaria.	4%	6%
Valore delle altre immobilizzazioni, anche se in locazione finanziaria.	15%	15%

Tabella per il calcolo dei redditi presunti con confronto tra vecchia e nuova normativa

Descrizione	fino al 2005	dal 2006
Valore dei beni indicati nell'art. 85 comma 1, lettera c) del T.U.I.R. anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti.	0,75%	1,50%
Valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art. 8-bis, comma 1, lettera a) del D.P.R. 633/1972, anche se in locazione finanziaria.	3%	4,75%
Valore delle altre immobilizzazioni, anche se in locazione finanziaria.	12%	12%

Il commercialista telematico

Come è facile notare, nel quadro delle modifiche alle percentuali di redditività da applicare per il calcolo dei ricavi presunti e dei redditi minimi, la parte più consistente riguarda gli immobili e le partecipazioni. Ne consegue che le *società immobiliari* e le *holding societarie*, risultano le destinatarie preferenziali di questo inasprimento fiscale.

La dichiarazione sostitutiva La disapplicazione della normativa riguardante le società non operative può avvenire anche per mezzo di autocertificazione con la quale, il rappresentante legale della società, *sussistendone le condizioni*, dichiara la non applicabilità delle norme riguardanti le società di comodo, barrando nella dichiarazione l'apposita casella nel quadro RF. La dichiarazione va conservata agli atti, per essere esibita in sede di controllo a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria.

La dichiarazione potrebbe essere strutturata secondo il seguente fac - simile:

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO DI NOTORIETA'

AI SENSI DELL'ART. 47 DEL D.P.R. 445/2000

Autocertificazione

Il sottoscritto nato a il, residente a in, nella sua qualità di rappresentante legale della società denominata :, con sede inin C.F. e P. I.V.A. ai sensi ed effetti di cui all'art. 47 del d.p.r. 445/2000

DICHIARA

relativamente alla società sopra indicata, che non sussistono nei confronti della stessa le condizioni previste dall'art. 30 della L. 724/1994, come modificata dal comma 37, dell'art. 3 della

Il commercialista telematico

L. n. 662/ 1996, come modificato dall'art. 35, commi 15 e 16 della D.L. 223/2006, convertito in L. n. 248/2006 e pertanto che la stessa non è da considerare non operativa con riguardo all'esercizio

Data e luogo,

L'effetto sulle perdite precedenti Negli esercizi in cui risulta applicabile la normativa sulle società di comodo, lo scomputo delle perdite pregresse, può avvenire solo per l'eccedenza rispetto al reddito minimo calcolato con le percentuali di redditività.

Esempio di verifica dell'operatività Si supponga che una società a responsabilità limitata, abbia rilevato negli anni 2006, 2005 e 2004 i seguenti valori per ricavi, rimanenze e proventi ordinari:

1) Ricavi di cui alla voce A1) del Conto Economico:

- a. 2004 = 4.000;
- b. 2005 = 15.000;
- c. 2006 = 25.000.

2) Variazione nelle rimanenze relative alle voci A2, A3 e B11:

- a. 2004 = 5.000
- b. 2005 = 7.000
- c. 2006 = 10.000

3) Altri proventi ordinari diversi = nessuno nei tre anni.

Il commercialista telematico

Dovendo calcolare la media dei ricavi effettivi, riteniamo conveniente esporre i dati in una tabella così strutturata:

Descrizione	2004	2005	2006
Ricavi voce A1)	4.000	15.000	25.000
Variazione rimanenze voci A2, A3 e B11)	5.000	7.000	10.000
Altri proventi	0	0	0
Totali	9.000	22.000	35.000
Media Ricavi effettivi $(9.000 + 22.000 + 35.000)/3$			22.000

Calcolata la *media dei ricavi effettivi*, questa va confrontata con la *media ricavi presunti*. Per calcolare la media dei ricavi presunti occorre ipotizzare l'ammontare degli investimenti rilevanti agli effetti del calcolo, effettuati dall'impresa nello stesso periodo, da ragguagliare ad anno, nel caso di investimento operato durante l'anno oggetto di calcolo. Per il calcolo della media dei ricavi presunti, occorre applicare al costo fiscale dei beni da investimento, le percentuali di redditività, secondo i valori di seguito indicati :

- A. 2% → del valore dei titoli e delle partecipazioni e dei crediti di finanziamento;
- B. 6%¹ → del valore degli immobili;
- C. 15% → del valore delle altre immobilizzazioni.

Vediamo lo sviluppo tabellare del caso, partendo dal presupposto che il reddito fiscale dichiarato dalla S.r.l. nel 2006 sia pari a 20.000 Euro e che la società sia stata costituita il 01/06/2004 e che in pari data abbia effettuato i seguenti investimenti:

- a) immobili 1.000.000 di Euro;
- b) mobili e arredi 15.000 Euro;
- c) automezzi industriali 50.000 Euro

¹ La percentuale indicata è la nuova misura di redditività relativamente a beni immobili, mentre la vecchia misura, per la stessa categoria di beni, era del 4%.

Il commercialista telematico

Si ipotizzi, inoltre, che il 01/05/2005 sia stato effettuato, inoltre, un investimento aggiuntivo di 5.000 Euro per mobili e arredi.

Data di Effettuazione			Tipo Investimento	2004	2005	2006
2004	2005	2006				
01/06	01/01	01/01	Immobili	1.000.000	1.000.000	1.000.000
01/06	01/01	01/01	Mobili e arredi	15.000	20.000	20.000
	-					
	01/05 ²					
01/06	01/01	01/01	Automezzi industriali	50.000	50.000	50.000

Tabella di calcolo dei valori di investimento ragguagliati riferiti al 2004 (giorni 214)

Data di Effettuazione	Tipo Investimento	2004	Giorni di utilizzo	2004 Ragguagliato
2004				
01/06	Immobili	1.000.000	214	586.301
01/06	Mobili e arredi	15.000	214	8.795
01/06	Automezzi industriali	50.000	214	29.315

² La differenza di € 5.000 rispetto all'esercizio precedente è stata effettuata in data 01/05 e va quindi ragguagliata ad anno.

Il commercialista telematico

Tabella di calcolo dei valori di investimento ragguagliati riferiti al 2005 (giorni 245 per l'investimento aggiuntivo in “mobili e arredi”)

Data di Effettuazione	Tipo Investimento	2005	Giorni di utilizzo	2005 Ragguagliato
2005				
01/01	Immobili	1.000.000	365	1.000.000
01/01	Mobili e arredi	15.000	365	15.000
01/05	Mobili e arredi	5.000	245	3.356
01/01	Automezzi industriali	50.000	365	50.000

Tabella di calcolo dei valori di investimento ragguagliati riferiti al 2006

Data di Effettuazione	Tipo Investimento	2006	Giorni di utilizzo	2006 Ragguagliato
2006				
01/01	Immobili	1.000.000	365	1.000.000
01/01	Mobili e arredi	20.000	365	20.000
01/01	Automezzi industriali	50.000	365	50.000

Il commercialista telematico

Tabella di calcolo del valore medio degli investimenti e dei ricavi minimi

Anno della media	Tipo Investimento	Media	Percentuale di redditività	Ricavo presunto
2006	Immobili ³	862.100	6%	51.726
2006	Mobili e arredi ⁴	15.717	15%	2.358
2006	Automezzi industriali ⁵	43.105	15%	6.466
Totale Ricavi presunti				60.550

Poiché i *ricavi medi effettivi* di Euro 22.000 risultano *minori* rispetto ai *ricavi medi presunti* di Euro 60.550, la società è considerata *di comodo* con la conseguenza che il reddito minimo sarà calcolato applicando ai valori di investimento dell'esercizio 2006, le percentuali di redditività minima.

Nel nostro caso, si passa al calcolo del reddito presunto, applicando ai valori di bilancio delle classi di cespiti prima considerate, relativi *all'esercizio 2006* (e non alla media 2004 - 2006), le percentuali di redditività, secondo lo schema che segue:

Anno della media	Tipo Investimento	Valori di bilancio	Percentuale di redditività	Reddito presunto
2006	Immobili	1.000.000	4,75%	47.500
2006	Mobili e arredi	20.000	12%	2.400
2006	Automezzi industriali	50.000	12%	6.000
Totale reddito presunto				55.900

³ Il calcolo del valore medio è stato così determinato: $((586.301 + 1.000.000 + 1.000.000) / 3 = 862.100,33$ arrotondato a 862.100.

⁴ Il calcolo del valore medio è stato così determinato: $(8.795 + 18.356 + 20.000) / 3 = 15.717$.

⁵ Il calcolo del valore medio è stato così determinato: $(29.315 + 50.000 + 50.000) / 3 = 43.105$.

Il commercialista telematico

Poiché il *reddito presunto* di 55.900 Euro, è maggiore del *reddito fiscale dichiarato* di 20.000 Euro, la società dovrà assumere ai fini dell'autoliquidazione come reddito imponibile nella dichiarazione unificata del 2006, il reddito presunto.

Gli effetti tributari delle novità in termini di carico fiscale

In relazione al caso esaminato, l'introduzione delle nuove regole per le *società di comodo*, produrrà un aumento del carico fiscale come da

prospetto comparativo che segue:

Anno della media	Tipo Investimento	Valori di bilancio	% di redd. 2006	Reddito presunto 2006	% di redd. 2005	Reddito presunto 2005	Variazione
2006	Immobili	1.000.000	4,75%	47.500	3%	30.000	17.500
2006	Mobili e arredi	20.000	12%	2.400	12%	2.400	0
2006	Automezzi industriali	50.000	12%	6.000	12%	6.000	0
Totali				55.900		38.400	17.500

A parità di investimenti, il reddito presunto, con la Visco – Bersani, sale di 17.500 Euro, incrementando il carico fiscale per IRES, di 5.775 Euro. Solo l'invarianza delle aliquote di redditività presunta della classe delle *altre immobilizzazioni* ha impedito che il carico fiscale aggiuntivo fosse maggiore.

Conclusioni

Al termine di quest'intervento, non possiamo non rimarcare almeno tre aspetti negativi della nuova normativa sulle società di comodo:

- 1) l'estensione alla compensazione dell'I.V.A. delle limitazioni già previste per il rimborso, tralasciando di considerare che l'eccedenza di I.V.A. potrebbe essersi formata in periodi nei quali non c'erano le condizioni per classificare non operativa la società, riportata legittimamente in avanti, per la quale è possibile immaginare al più un *congelamento* nelle annualità in cui la società si trovi in condizione di non operatività, piuttosto che una *perdita definitiva* dello stesso, che renderebbe la normativa *de qua* confligente con il diritto comunitario;
- 2) la procedura dell'*interpello preventivo disapplicativo* è la forma peggiore di *burocratizzazione* del sistema di verifica delle condizioni di operatività societaria, specie in rapporto a quei casi (ad esempio al caso di liquidazione volontaria societaria) nei quali ipotizzare il conseguimento di ricavi è un *ossimoro*. La procedura di liquidazione, infatti, è finalizzata alla monetizzazione del patrimonio societario, non certo al conseguimento di ricavi, che potrebbe essere impossibile realizzare in questa fase, specie se il patrimonio residuo è costituito solo da immobilizzazioni, dalla cui vendita non possono certo prodursi ricavi⁶;
- 3) l'applicazione a partire dall'esercizio 2006 della nuova normativa, stravolge *a conti fatti*, il tax planning societario. Ci auguriamo che venga chiarito che il primo triennio di vigenza, per la verifica delle condizioni di non operatività, non sia 2004 – 2006, ma 2006 -2009, per evitare che la novella legislativa abbia effetti retroattivi.

04.11.2006

COMMERCIALISTA TELEMATICO

⁶ Per un approfondimento si veda G. Gavelli e C. Santini in "Il Fisco" n. 37 /2006, pag. 5742 e ss, in un articolo dal titolo " Società di comodo verso la scomparsa: il D.L. n. 223/2006 rende troppo gravoso il mantenimento in vita delle società non operative".

Il commercialista telematico

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2006 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.