


Tipologia:	FISCO		
Protocollo:	2014711	Data: 08.11.2011	
Oggetto:	STRETTA SULLE SOCIETA' DI COMODO		

STRETTA SULLE SOCIETA' DI COMODO

Gentile Associato,

Le ricordiamo che il D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, è intervenuto sulla disciplina delle società non operative (altresi definite “di comodo”), introducendo ulteriori disposizioni volte ad inasprire il trattamento fiscale previsto per tali soggetti; in particolare nella *Manovra-bis* è previsto che:

- l’aliquota IRES applicabile al reddito è incrementata dal 27,5% al 38%;
- è prevista un’ulteriore situazione in cui si deve applicare la disciplina, ossia quando la società è in perdita per tre periodi d’imposta consecutivi, ovvero due sono in perdita ed uno è inferiore al reddito minimo.

Definizione di “società di comodo” e relativo trattamento fiscale

Prima di approfondire il recente intervento, occorre ricordare brevemente quali sono le regole per individuare una società non operativa e soprattutto quali sono le conseguenze che tale *status* provoca in capo a tali soggetti. La disciplina fiscale delle società non operative è stata introdotta nel nostro ordinamento dall’art. 30 della L. n. 724/94 allo scopo di disincentivare il ricorso all’utilizzo dello strumento societario per la mera detenzione di beni improduttivi di reddito. Lo schermo offerto dalla società può infatti prima di tutto consentire di nascondere l’effettivo proprietario di beni (quindi occultando elementi idonei a manifestare capacità di spesa di contribuenti persone fisiche), in seconda battuta offre anche un vantaggio fiscale immediato e diretto, permettendo in alcuni casi la deduzione di costi (e la detrazione di relativa IVA) non possibile in capo a soggetti che non svolgono attività d’impresa o lavoro autonomo.

In sostanza, tale disciplina intende penalizzare quelle società che, al di là dell’oggetto sociale dichiarato, sono state costituite con l’unico scopo di gestire il patrimonio nell’interesse dei soci, anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale.

Il contrasto a tale obiettivo viene perseguito imponendo il rispetto di alcune misure alle società che non superano il cosiddetto “**test di operatività**”.

- Prima di tutto a tali soggetti è chiesto di dichiarare un reddito minimo (oltre che un valore della produzione minimo ai fini IRAP) determinato anche questo attraverso l’utilizzo di determinati coefficienti applicati ai beni posseduti (in questo caso i coefficienti si applicano al valore che tali beni hanno nell’anno oggetto di verifica).
- Inoltre tali società subiscono forti limitazioni alla possibilità di utilizzo in compensazione orizzontale e di richiesta a rimborso del credito IVA e, se lo *status* di comodo si protrae per 3 anni, il credito IVA viene definitivamente perso.

La presente comunicazione, comprensiva di allegati, è indirizzata esclusivamente ai destinatari specificati. L’accesso, la divulgazione, la copia o la diffusione sono vietate a chiunque altro ai sensi delle normative vigenti, e possono costituire violazione penale. In caso di errore nella ricezione, il ricevente e’ tenuto a cestinare immediatamente il messaggio, dandone conferma al mittente a mezzo fax o e-mail.

Premesso che il calcolo risulta piuttosto articolato in quanto funzione di diverse variabili, per avere un valore indicativo del livello minimo di ricavi per essere esonerato dalla disciplina delle società di comodo e per valutare il reddito minimo richiesto per le società non operative, di seguito si propongono i coefficienti previsti dall'art. 30 Legge n. 724/94.

I coefficienti		
	Coefficienti per il test di operatività	Coefficienti per il calcolo del reddito minimo
Titoli e crediti	2%	1,5%
Immobili ed altri beni	6%	4,75%
Immobili A/10 (uffici)	5%	4%
Immobili abitativi	4%	3%
Altre immobilizzazioni	15%	12%
Beni piccoli comuni	1%	0,9%

IRES al 38%

Il primo dei due interventi riguarda la maggiorazione dell'aliquota IRES dovuta dalle società che non superano il test di operatività, che viene posta al 38%. Si deve notare come tale aggravio è limitato alle sole società di capitali e non anche alle società di persone. Quindi una Srl di comodo avrà un reddito minimo tassato al 38%, mentre una Snc di comodo continuerà a tassare il reddito conseguito secondo le ordinarie regole (per quest'ultima il reddito minimo viene imputato ai soci e ciascuno di questi provvederà a tassarlo sulla base delle proprie aliquote progressive IRPEF).

Poiché l'aggravio riguarda solo l'IRES, il Legislatore è intervenuto per evitare manovre elusive nell'ambito di gruppi societari: sono infatti previste disposizioni specifiche volte a regolamentare il trattamento delle società di capitali che partecipano società di persone, il caso di società di comodo partecipanti ad un consolidato fiscale e quelle interessate da un'opzione per la trasparenza fiscale.

Società in perdita

L'altro pesante intervento in tema di società non operative, avvenuto ad opera del D.L. n. 138/11, consiste nella previsione di una nuova fattispecie che comporta l'applicazione delle norme sulle società non operative:

indipendentemente dal test di operatività (quindi è irrilevante a tal fine che la società raggiunga il livello minimo di ricavi precedentemente affermato) sarà di comodo anche la società che, per tre esercizi consecutivi, realizza una perdita fiscale. Nel quarto esercizio tale soggetto sarà interessato dalle limitazioni previste dalla Legge 724/94.

L'elemento a cui fare riferimento è la perdita fiscale: quindi i frequenti casi di perdite da bilancio che poi, a seguito delle riprese fiscali per indeducibilità dei costi, diventano redditi imponibili, non sono rilevanti.

La norma non distingue tra i vari tipi societari, per cui dovrebbe applicarsi tanto alle società di capitali quanto alle società di persone.

Come detto, per esplicita previsione normativa, questa ulteriore causa che porta lo *status* di società di comodo è fattispecie autonoma nel controllo dello stato di operatività: in altre parole, una società potrebbe essere perfettamente operativa alla luce dell'applicazione dei parametri previsti dall'art. 30 della Legge n. 724/94, ma in presenza di perdite reiterate per tre esercizi subirà tutte le conseguenze previste per le società di comodo. La norma consente comunque l'utilizzo delle cause di disapplicazione, ossia situazioni al verificarsi delle quali la disposizione sulle società non operative non trova applicazione.

Per esplicita previsione normativa, la società deve essere considerata di comodo anche nel caso in cui uno dei periodi d'imposta del triennio verificato risulta in utile, ma per un importo inferiore al reddito minimo calcolato utilizzando i coefficienti dell'art. 30 Legge n. 724/94.

Decorrenza

Entrambe le disposizioni descritte si applicano al periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di approvazione del decreto, quindi nella maggior parte dei casi (esercizio coincidente con l'anno solare) saranno regole applicabili dal periodo d'imposta 2012.

Occorrerà però tenerle in considerazione già in sede di determinazione degli acconti: è previsto che si debba assumere quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata utilizzando le disposizioni introdotte dal D.L. n. 138/2011.

Distinti saluti.

per **ASSOSNAI**
il Consulente fiscale
(Dott. Rag. Carlo Scardovelli)

