



**Società di comodo – Evoluzione normativa e
giurisprudenziale**

O.D.C.E.C. Cremona – 24 aprile 2015

Marco Valenti

DELEGA FISCALE (1) – dlgs 175/2014

- SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA (non più di 13.000 soggetti)
- Modesti risultati statistici del gettito (cfr. Sole del 19.9.2014)
- 13,2 milioni di addizionale Ires
- **Estensione a 5 anni del «periodo di monitoraggio»** (possibile restrizione a soli 1.300 soggetti)

DELEGA FISCALE (2) – dlgs 175/2014

- La **qualifica di società in perdita sistematica** è ricollegata al riscontro di uno dei seguenti **presupposti alternativi**:
 - la società risulta in perdita fiscale per **cinque** (anziché tre) periodi d'imposta consecutivi;
 - la società, nello stesso arco temporale, risulta in perdita per **quattro** (anziché due) periodi d'imposta e nel rimanente periodo realizza un reddito **inferiore** al minimo.
- Le penalizzazioni (imputazione del reddito minimo e della **base imponibile minima IRAP, maggiorazione IRES del 10,5%, limiti alla compensazione** o al rimborso del credito IVA) **si produrranno nel sesto periodo d'imposta** (ovvero, nel periodo d'imposta **successivo al quinquennio** chiuso in perdita) e non più nel quarto periodo come originariamente stabilito.

DELEGA FISCALE (3) – dlgs 175/2014

- In deroga alla previsione di **irretroattività** sancita dallo Statuto del contribuente, le nuove disposizioni operano a decorrere dal **periodo di imposta in corso** alla data di entrata in vigore del provvedimento che le introduce; i nuovi presupposti trovano, pertanto, applicazione **nel 2014 per i c.d. “soggetti solari”**.
- Tali soggetti si qualificano “di comodo” nel 2014 (**UNICO 2015**), qualora, ad esempio:
 - i periodi di imposta 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013 risultino **in perdita fiscale**, ovvero
 - i periodi di imposta 2009, 2010, 2012 e 2013 siano **in perdita** e il periodo di imposta 2011 presenti un reddito imponibile **inferiore al reddito minimo**.

DELEGA FISCALE (4) – dlgs 175/2014

- Come diretta conseguenza, il **nuovo impianto normativo** determina, per il 2014, la **fuoriuscita** dal regime delle società che, pur avendo dichiarato **perdite fiscali** nel triennio 2011-2013, abbiano dichiarato un reddito **superiore al minimo** nel 2009 e/o nel 2010 oppure, in tale biennio, abbiano presentato **cause di disapplicazione**, dovendo queste ultime essere verificate nel più lungo periodo di osservazione quinquennale (2009-2013), anziché triennale.
- Inoltre, sempre con riferimento al 2014, non saranno più soggette agli **effetti negativi** derivanti dall'applicazione della disciplina in parola le società che, pur avendo dichiarato perdite fiscali nel triennio 2011-2013, abbiano dichiarato un reddito, anche se **inferiore** al reddito minimo **sia nel 2009 sia nel 2010**. Ciò, alla luce del tenore letterale dell'art. 2 comma 36-*undecies* del DL 138/2011 che, a seguito dell'**intervento normativo** operato dal DLgs. sulle semplificazioni fiscali, prescrive il **riscontro di quattro periodi in perdita** (e uno con reddito inferiore al minimo), in luogo dei precedenti due.

DELEGA FISCALE (5) – dlgs 175/2014

Da ultimo, in considerazione del fatto che la **nuova disciplina** sulle società in perdita sistematica presuppone un periodo di osservazione quinquennale, **nel 2014, risulteranno escluse dalla disciplina in esame le società neo-costituite dal 2009 in avanti.**

Ciò in virtù dell'art. 1 comma 1 lett. m) del provv. 11 giugno 2012 il quale menziona, tra le cause di disapplicazione, le “società che si trovano nel primo periodo d'imposta”, con conseguente **effetto interruttivo** del quinquennio.

Società non operative - **Interpello disapplicativo - Modalità e termini di presentazione**

- Le società che risultano di comodo per il periodo d'imposta 2014 (per insufficienza dei ricavi ex art. 30/729 e/o **ultime cinque dichiarazioni** chiuse in perdita ex D.L. 138/2011) e che non possono fare valere cause di esclusione o di disapplicazione sono tenute a presentare istanza di disapplicazione alle Direzioni Regionali delle Entrate.
L'istanza deve essere presentata in tempo utile affinché la relativa risposta dell'Agenzia delle Entrate giunga entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi; **l'ultima data utile per l'adempimento è, quindi, rappresentata dal 2.7.2015** (novantesimo giorno antecedente al 30.9.2015). Le società hanno, tuttavia, tutto l'interesse a conoscere l'esito dell'interpello entro il termine per il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione relativa al 2014; in questo senso, l'interpello dovrebbe essere presentato:
 - **entro il 18.3.2015, per conoscere la risposta entro il 16.6.2015;**
 - **entro il 17.4.2015, per conoscere la risposta entro il 16.7.2015** (termine per il versamento del saldo con la maggiorazione dello 0,40%).

Società non operative - **Interpello disapplicativo - Modalità e termini di presentazione (2)**

Si tratta di **termini fissati a esclusiva tutela della società**, ben potendo l'istanza essere presentata successivamente.

Se ciò succede, però, la società si ritroverebbe a versare le imposte "al buio", non conoscendo l'esito dell'interpello, dovendo quindi ricorrere al **ravvedimento** se si sono versate le imposte confidando nell'esito positivo, mentre invece l'istanza viene respinta (e non si intende contestare questo fatto in sede contenziosa), o gestire un **eccesso di versamento** a saldo (con formazione di credito) nel caso opposto.

Va detto che spesso non risulta semplice avere all'inizio di marzo tutti i **dati necessari**, vuoi perché la società non ha ancora approvato il bilancio, vuoi soprattutto perché spesso si confida in **cause di esclusione o disapplicazione** non conoscibili a questa data (ad esempio, la congruità e coerenza agli studi di settore).

Società non operative - **Società in liquidazione** - Disapplicazione della normativa - Condizioni e limiti

- Le società in stato di liquidazione disapplicano la disciplina delle società non operative se assumono in dichiarazione **l'impegno a cancellarsi dal Registro delle imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva** a quella nella quale è stato assunto l'impegno. Se una società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare è stata **posta in liquidazione nel corso del 2014** e l'impegno verrà assunto nella dichiarazione del periodo 2014 "post liquidazione", che va dalla data della messa in liquidazione al 31.12.2014, la disapplicazione è garantita:
 - **per il 2015** (periodo d'imposta in corso alla data di assunzione dell'impegno);
 - **per la frazione del 2014 "post liquidazione"** (periodo d'imposta precedente - 1° PERIODO DI LIQUIDAZIONE));
 - **per il 2016** (periodo d'imposta successivo, che deve necessariamente terminare, con la cancellazione della società dal Registro delle imprese, entro il 30.9.2016) – termine ESSENZIALE, pena retroattività normativa

Corte di Cassazione n. 16183 del 15.7.2014 (1)

Interpello disapplicativo della disciplina delle *società* non operative - Mancata presentazione - Effetti

- **La difesa del contribuente non può essere negata o limitata** in conseguenza della mancata presentazione della domanda di interpello della disapplicazione della disciplina in tema di *società* non operative

Il nostro ordinamento costituzionale è ispirato al principio di capacità contributiva (art. 53 Cost.), e impone di limitare al massimo le presunzioni assolute, contro le quali non è ammessa la prova contraria.

Per questo motivo, **l'interpello "non costituisce una via obbligata per il superamento della presunzione** posta a carico del contribuente".

Corte di Cassazione n. 16183 del 15.7.2014 (2)

- **C.T.R. Firenze 20.11.2014 n. 2237/9/14** è conforme
- **C.T.R. BARI 14.10.2014 n. 2355/3/14** : il diniego opposto dalla Direzione regionale delle Entrate all'istanza di interpello disapplicativo della disciplina delle società non operative (art. 30 della L. 724/94) **non è un atto impugnabile** dal contribuente.

ATTENZIONE - Ma si evidenzia che:

- precedenti sentenze della Cassazione (cfr., ad esempio, **Cass. 29.11.2012 n. 20394**)
- e recente giurisprudenza di merito hanno **sostenuto la tesi opposta** (C.T.P. Pisa 3.6.2014 n. 437/1/14)

C.T.P. Cagliari 30.5.2014 n. 757/6/14

Non è di *comodo* una *società* che esercita effettivamente un'attività economica, seppure con risultati negativi.

- i risultati negativi dovuti ad errate scelte aziendali non possono costituire il fondamento degli accertamenti basati sulla normativa
- le disposizioni sulle *società* di *comodo* dovrebbero essere riservate alle *società* "nelle quali i soci poco o nulla hanno investito, utilizzandole come strumenti per conseguire vantaggi fiscali non dovuti", mentre invece non dovrebbero riguardare le situazioni nelle quali vi è un'attività economica effettiva e le *società* stesse sono state (come nel caso in esame) destinatarie di investimenti anche ingenti;
- l'Ufficio non può pretendere che, a fronte dei risultati negativi persistenti, la *società* debba essere liquidata, in quanto la scelta di non sciogliere la *società* non è di per sé elusiva o strumentale all'ottenimento di benefici fiscali.

Risposta a Interrogazione parlamentare 7.5.2014 n. 5-02737

Società non operative - Test di operatività - Rivalutazione degli immobili di impresa ex DL 185/2008 - Effetti

E' stato ribadito che, per il calcolo dei ricavi minimi delle *società di comodo* riferiti al 2013 (e al 2014) per gli immobili a destinazione abitativa rivalutati nel 2008, occorre considerare nella media triennale:

- il valore rivalutato, per il 2013 (e il 2014) ;
- il valore storico, per il (2011 e) il 2012.

La risposta conferma, quindi, il principio contenuto nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 20.12.2013 n. 101, secondo la quale "*ai fini del calcolo delle risultanze medie degli immobili (fatti oggetto di rivalutazione ai sensi del D.L. n. 185 del 2008) nell'ambito del triennio di cui all'articolo 30, comma 2, primo periodo, della L. n. 724 del 1994, dovranno essere presi in considerazione i **valori fiscalmente rilevanti nei singoli periodi d'imposta compresi nel triennio***". Perfezionandosi ai fini fiscali la rivalutazione nel 2013, nei (due) esercizi anteriori va assunto il vecchio costo fiscalmente riconosciuto, non comprensivo della rivalutazione stessa.

***Società non operative* - Mutamento di classificazione contabile delle immobilizzazioni all'attivo circolante – Novità del principio contabile OIC 16**

- Secondo quanto previsto dal nuovo documento OIC n. 16, dovrebbe essere consentito lo «spostamento» contabile dei beni strumentali, effettivamente *non* più utilizzati, dall'attivo «immobilizzato» a quello «circolante»
- Tale comportamento contabile consentirebbe alle *società* che *non* svolgono più attività industriale o commerciale (anche in liquidazione), e che rischiano di rientrare nella disciplina delle *società non operative* di cui all'art. 30 della L. 724/94, di *non* versare imposte su un reddito presuntivo senza che venga svolta alcuna attività.
- Se detti beni sono stati classificati nell'attivo immobilizzato negli anni precedenti, può comunque accadere che, calcolando il valore medio triennale su cui applicare i coefficienti di redditività, si possa rientrare nello status di *società* di comodo.
- Tuttavia, siccome il «reddito presuntivo» (*non* i ricavi presunti per il test preliminare) viene calcolato solo con riferimento ai beni esistenti alla fine dell'esercizio, lo spostamento contabile da immobilizzazioni ad attivo circolante dovrebbe permettere di *non* avere alcun reddito presuntivo.

Società non operative - Società che effettuano la cessione di energia prodotta mediante impianti fotovoltaici - Disapplicazione della normativa delle società di comodo – Modalità (Circolare Agenzia Entrate 19.12.2013 n. 36)

- Con la modalità di vendita "indiretta" di energia derivante da fonte fotovoltaica, ovvero mediante **stipula di una convenzione di ritiro dedicato con il GSE, il produttore s'impegna a vendere l'energia direttamente al GSE ad un determinato prezzo, diverso a seconda della potenza dell'impianto.** In tale ipotesi, maggiormente ricorrente nella prassi, **i ricavi derivanti da fotovoltaico sono contrattualmente stabiliti con il gestore e**, come tali, non sono modificabili da parte della società. Qualora i ricavi conseguiti dalla vendita di energia non siano sufficienti al raggiungimento dei ricavi minimi richiesti dalla disciplina delle società non operative ex art. 30 della L. 724/94, l'Agenzia delle Entrate (circ. 36/2013, § 7.1) ha precisato che, **ai fini della verifica della sussistenza dei presupposti necessari per la disapplicazione della disciplina, non si possa prescindere dal particolare funzionamento del mercato in parola.**
Emerge, infatti, come tale **mercato si configuri, in genere, come "vincolato"**, posto che gli operatori non godono di piena autonomia ma praticano prezzi imposti, derivanti da specifici contratti stipulati con il GSE. Secondo l'Agenzia, alla luce di tali circostanze, deve essere valutata con favore la richiesta presentata dalla società produttrice che **dimostri con motivazioni e idonea documentazione**, che i ricavi conseguiti, ancorché inferiori a quelli minimi calcolati ai sensi dell'art. 30 della L. 724/94, **siano stati determinati esclusivamente da fattori esogeni.** In altri termini, precisa l'Agenzia, in caso di mancato superamento del test di operatività, il contribuente che scelga la vendita "indiretta", ai fini dell'accoglimento dell'istanza di disapplicazione, può addurre come giustificazione la circostanza che la vendita dell'energia avviene sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE, che impone al produttore i prezzi di vendita.

Società non operative - Affitto d'azienda - Disapplicazione della normativa - Condizioni

C.T. Il grado Trento 15.1.2015 n. 3/1/15

- Non può essere concessa la disapplicazione della normativa delle società non operative **alla società che ha affittato l'azienda ad un soggetto riconducibile ai medesimi soci**. Nel caso oggetto della sentenza, la società proprietaria di un albergo aveva proceduto ad affittare l'azienda ad **un'altra società, la cui compagine sociale era di fatto composta dai membri della stessa famiglia**, ad un **canone che non consentiva il raggiungimento della soglia minima dei ricavi prevista dall'art. 30 co. 1 della L. 724/94**. Nell'ambito del giudizio **non sono state ritenute sufficienti** le argomentazioni della società ricorrente, secondo le quali la **quantificazione del canone doveva tenere conto degli onerosi lavori di ristrutturazione e di messa in sicurezza dell'immobile**; nel caso delle società con la stessa compagine sociale (o con la compagine riconducibile agli stessi soggetti) **si verserebbe, infatti, nelle situazioni in cui è possibile modificare i canoni** (e, quindi, si potrebbe manovrare gli stessi in modo tale che la società proprietaria dell'azienda possa raggiungere il livello dei ricavi minimi).