

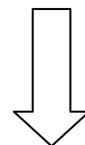
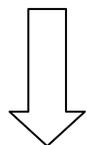


**Unione Giovani Dottori Commercialisti  
ed Esperti Contabili di Torino**

# ***La disciplina delle società di comodo in Unico 2013***

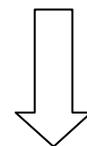
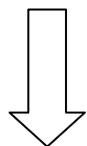
***A cura di Riccardo Perinetto***

DAL 2012 ESISTONO DUE TIPOLOGIE DI SOCIETA' DI  
COMODO



SOCIETA' NON OPERATIVE  
(problemi ricavi)

SOCIETA' IN PERDITA  
(problema reddito)



Art. 30 L. 724/1994

DL 138/2011

## **SOGGETTI ESCLUSI DALLA DISCIPLINA**

Sono esclusi dall'ambito di applicazione della disciplina delle società non operative le società e gli enti che non ricadono nell'elencazione (tassativa) dell'art. 30 co. 1 della L. 724/94, quali:

- le società semplici,
- gli enti commerciali,
- gli enti non commerciali,
- le società consortili, cooperative e di mutua assicurazione,
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione.

## LE VIE D'USCITA "NATURALI"

- 1) Cause di esclusione
  
- 2) Cause di disapplicazione
  - Provvedimento Ag. Entrate del 14 febbraio 2008: disciplina società non operative
  
  - Provvedimento Ag. Entrate dell'11 giugno 2012: disciplina società in perdita sistematica

## PECULIARITA' DELLE CAUSE DI ESCLUSIONE

- 1) Fuoriuscita del contribuente dall'intero regime delle società di comodo.
- 2) Deve essere verificata sempre sull'anno di dichiarazione, quindi sul 2012 per il prossimo Modello Unico.
- 3) Sono esimenti della disciplina per il solo periodo d'imposta in cui sono verificate.

## **CARATTERISTICHE DELLE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE**

- 1) Sono specifiche per un singolo ambito (non operative o perdita sistematica).
- 2) Le cause di cui al provvedimento del 14 febbraio 2008 (società non operative) sono da valutare sul periodo d'imposta di cui si sta predisponendo la dichiarazione.
- 3) Le cause contenute nel provvedimento dell'11 giugno 2012 (società in perdita sistematica) devono essere verificate in almeno un anno all'interno del periodo di osservazione (triennio 2009, 2010 e 2011 per Unico 2013).

Segue punto 3):

A seconda della collocazione temporale della causa di disapplicazione si possono creare scenari differenti:

ANNO IN CUI ESISTE LA CAUSA DI DISAPPLICAZIONE	PRIMO PERIODO IN CUI SI RENDERA' APPLICABILE LA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA
2009	2013
2010	2014
2011	2015
2012	2016

Verifica  
dell'operatività  
e determinazione  
del reddito  
imponibile minimo  
dei soggetti  
non operativi

Start-up

Impegno  
allo scioglimento

RF74	Esclusione 1	Disapplicazione società di comodo 2	Soggetto in perdita sistematica 3		INTERPELLO			Casi particolari 7
			Valore medio	Percentuale	Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	
RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%	
RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
RF77	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%	
RF78	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
				Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
RF81	Totale		2	,00	3	,00	5	,00
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
RF83	Reddito imponibile minimo							,00

(\*) Da compilare per i soli modelli predisposti su fogli singoli, ovvero su moduli meccanografici a striscia continua.

## **LE CAUSE DI ESCLUSIONE (colonna 1 rigo RF74)** ***Art. 30 Legge 724/1994***

La disciplina delle società di comodo non si applica:

- 1) ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2) ai soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta;
- 3) alle società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4) alle società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani;
- 5) alle società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) alle società con un numero di soci non inferiore a 50;

- 7) alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 8) alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9) alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10) alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 11) alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

## **LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE NON OPERATIVE (colonna 2 rigo RF 74)**

### *Codice 2*

Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. 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.

### *Codice 3*

Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui agli articoli 2 sexies e 2 nonies della legge 31 maggio 1965 n. 575 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

## *Codice 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.

## *Codice 5*

Società che detengono partecipazioni in:

- società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994;
- società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione
- società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir.

La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.

### *Codice 6-7*

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.

### *Codice 8*

Le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99

## *Codice 9*

Le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992n n. 225. la disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.

## *Codice 99*

Società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 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'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni.

# **LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE PER LE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA**

## **(colonna 3 rigo RF 74)**

### *Codice 2*

Società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'articolo 101, comma 5, del Tuir ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria. 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

### *Codice 3*

Società sottoposte a sequestro penale o a confisca nella fattispecie di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria.

## *Codice 4*

Società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a:

- 1) Società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'articolo 2, commi 36-decies e seguenti del D.L. n. 138 del 2011;
- 2) Società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica;
- 3) Società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir.

La disapplicazione opera a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione delle partecipazioni

## *Codice 5-6*

Società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica 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.

## *Codice 7*

Società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettera A) e B) dell'articolo 2425 del codice civile. A tal fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali si assumono le voci di conto economico corrispondenti.

### *Codice 8*

Società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992 n. 225. La disapplicazione opera limitatamente al periodo d'imposta in cui si è verificato l'evento calamitoso e quello successivo.

### *Codice 9*

Società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolate.

### *Codice 10*

Società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99.

### *Codice 11*

Società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

### *Codice 12*

Società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

## *Codice 99*

Società in stato di liquidazione che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro delle imprese a norma degli articoli 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 un 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'articolo 182, commi 2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni ed integrazioni.

## L'ULTIMA SPIAGGIA...

### L'INTERPELLO DISAPPLICATIVO

Il comma 4-bis dell'articolo 30 della Legge 724/1994 prevede che, in presenza di oggettive situazioni:

- che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito minimo presunto;
- ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

la società interessata può richiedere la disapplicazione delle relative disposizioni antielusive ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 8, del DPR n. 600 del 1973 “le norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, possono essere disapplicate qualora il contribuente dimostri che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non potevano verificarsi. A tal fine il contribuente deve presentare istanza al Direttore regionale delle entrate competente per territorio, descrivendo compiutamente l'operazione e indicando le disposizioni normative di cui chiede la disapplicazione”.

## ATTENZIONE

I soggetti interessati contestualmente dalla disciplina delle non operative e da quella delle perdite sistematiche devono presentare due istanze separate pena l'inammissibilità (circolare 23/E/2012)

## MODALITA' DI PRESENTAZIONE DELL'ISTANZA

Destinatario: Direttore Regionale dell' Agenzia delle Entrate

Spedizione: mediante plico raccomandato con avviso di ricevimento (l'istanza si intende presentata all'atto di ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio)

Tempistiche: stante che le determinazioni del Direttore Regionale sono comunicate al contribuente entro 90 giorni dalla presentazione dell'istanza è opportuno assicurarsi che la risposta pervenga prima della presentazione della dichiarazione (per l'anno 2012 le istanze vanno presentate entro il 2 luglio 2013)

Contenuto: sussistenza di condizioni oggettive che “hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito..., ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto...”. E' necessario inserire la descrizione compiuta della fattispecie rappresentata dall'istante.

Assenza di cause di esclusione ...

Assenza di cause di disapplicazione ...

Mancata presentazione dell'istanza di interpello ...

... non rimane che la possibilità di difendersi nell'eventuale fase successiva di confronto con l'Agenzia delle Entrate...

... ma attenzione alle sanzioni!

Tuttavia nel frattempo si andrà incontro a:

- imposte su reddito minimo
- maggiorazione 10,50% dell'imposta sul reddito della società
- impossibilità di rimborso/ compensazione credito IVA
- divieto di utilizzo delle perdite fiscali

## **Cosa fare in caso di diniego?**

- la risposta ad un interpello non è un atto impugnabile (circolare 7/E del 2009)
- obbligo di impugnare il diniego a rischio di cristallizzazione (cassazione sentenza 8663/2011)
- ???

Trattandosi di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 del D.Lgs 546 del 1992 rientra nel novero degli atti impugnabili, in via facoltativa, da parte del contribuente istante.

Verifica  
dell'operatività  
e determinazione  
del reddito  
imponibile minimo  
dei soggetti  
non operativi

Start-up

Impegno  
allo scioglimento

RF74	Esclusione 1	Disapplicazione società di comodo 2	Soggetto in perdita sistematica 3		INTERPELLO			Casi particolari 7
			Valore medio	Percentuale	Imposta sul reddito 4	IRAP 5	IVA 6	
RF75	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%	
RF76	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
RF77	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%	
RF78	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
RF79	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
RF80	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
				Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
RF81	Totale		2	,00	3	,00	5	,00
RF82	Redditi esclusi ed altre agevolazioni							,00
RF83	Reddito imponibile minimo							,00

(\*) Da compilare per i soli modelli predisposti su fogli singoli, ovvero su moduli meccanografici a striscia continua.

## LA COMPILAZIONE DEI RIGHI DA RF 75 A RF 80

<p><b>Titoli e crediti</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- azioni o quote di partecipazione di cui all'art. 85, comma 1, lett. c) Tuir</li> <li>- strumenti finanziari di cui all'art. 85, comma 1, lett. d) Tuir</li> <li>- obbligazioni, altri titoli di serie o di massa di versi da azioni o quote di partecipazione di cui all'art. 85, comma 1, lett. e) Tuir</li> <li>- quote di partecipazione in società commerciali di cui all'art. 5 Tuir anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie</li> <li>- crediti, esclusi quelli di natura commerciale ed i depositi bancari</li> </ul>
<p><b>Immobili ed altri beni</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- immobili</li> <li>- navi di cui all'art. 8-bis, comma 1, lett. a) DPR 633/1972 destinate ad esercizio di attività commerciali o pesca, operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, demolizione.</li> </ul>

## LA COMPILAZIONE DEI RIGHI DA RF 75 A RF 80

<b>Immobili A/10</b>	- immobili classificati nella categoria catastale A/10
<b>Immobili abitativi</b>	- immobili a destinazione abitativa (categorie catastali da A/1 a A/10)
<b>Altre immobilizzazioni</b>	- altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, escluse le immobilizzazioni in corso e gli acconti.
<b>Beni piccoli comuni</b>	- altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria, situate nei comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti



## **LA BASE IMPONIBILE SU CUI APPLICARE LA MAGGIORAZIONE DELL'ALIQUOTA IRES PER LE SOCIETA' “DI COMODO” (CIRCOLARE 3/E DEL 4 MARZO 2013)**

La base imponibile a cui applicare la maggiorazione Ires in parola è, di norma, il reddito imponibile del periodo d'imposta in cui il soggetto interessato risulta “di comodo” e può essere costituita, a seconda dei casi, da reddito minimo presunto determinato in base all'articolo 30, comma 3, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, ovvero dal reddito “ordinariamente” determinato (qualora quest'ultimo risulti superiore al reddito minimo presunto). Solo in quest'ultimo caso, ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare la maggiorazione Ires, il soggetto interessato può tener conto delle perdite concernenti i periodi d'imposta precedenti, ferme restando le modalità e i limiti al loro utilizzo individuati dall'articolo 84 del Tuir e dall'articolo 30, comma 3, ultimo periodo, della L. n. 724 del 1994.

## RIFERIMENTI UTILI

- Circolare 32/E del 14 giugno 2010
- Circolare 23/E dell'11 giugno 2012
- Circolare 1/E del 15 febbraio 2013
- Circolare 3/E del 4 marzo 2013