

## Imposte dirette

# SOCIETÀ di COMODO

### La RATEIZZAZIONE della PLUSVALENZA RILEVA ai FINI della DISCIPLINA sulle SOCIETÀ in PERDITA SISTEMICA

di Emanuele Rossi

#### QUADRO NORMATIVO

A seguito dell'introduzione dell'art. 2, co. da 36-decies a 36-duodevicies, D.L. 138/2011, conv. con modif. dalla L. 148/2011 [CFF 6242], le società di comodo possono ora essere suddivise in due categorie: società non operative e società in perdita sistemica.

Entrambe le casistiche prevedono la possibilità di escludere ovvero disapplicare l'attribuzione del reddito figurativo minimo senza la necessità di dover procedere alla presentazione dell'istanza

di interpello.

Rimanendo al caso delle società in perdita sistemica, l'Agenzia delle Entrate, con il Prov. 87956/2012, ha stabilito quali sono detti casi di disapplicazione, spiegando meglio il tutto nella C.M. 11.6.2012, n. 23/E.

Sempre l'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 16.10.2013, n. 68/E, ha chiarito quali sono le disposizioni agevolative da sterilizzare ai fini della disciplina delle società in perdita sistemica.

**SOCIETÀ di COMODO:** l'uso distorto dello schermo societario è stato contrastato dal Legislatore con l'introduzione della disciplina sulle società di comodo, di cui all'art. 30, L. 23.12.1994, n. 724 [CFF 5555].

Tale norma prevede che si considerano non operative quelle società il cui ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risulti inferiore ad una determinata soglia ricavata applicando delle percentuali al valore<sup>(1)</sup> dei beni facenti parte del compendio aziendale.

La non operatività comporta tre effetti fondamentali:

- l'attribuzione ai fini Irpef/Ires di un reddito minimo, determinato anch'esso applicando delle percentuali al valore dei beni facenti parte del compendio aziendale;
- l'attribuzione ai fini Irap di un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo di cui

sopra, aumentato delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi;

- il fatto di non poter compensare né chiedere a rimborso il credito Iva risultante dalla dichiarazione. A riguardo, qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini Iva per un importo pari ai ricavi minimi presunti, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi.

Quella dell'attribuzione del reddito minimo è una presunzione legale relativa a sfavore delle società non operative che può essere superata dimostrando all'Agenzia delle Entrate, mediante la presentazione dell'interpello disapplicativo ex art. 37-bis, co. 8,

(1) Determinato ai sensi dell'art. 110, D.P.R. 917/1986 [CFF 5210]. Per i beni condotti in locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente.

D.P.R. 600/1973 [CFF 6337a], la presenza di **oggettive situazioni** che hanno reso impossibile il conseguimento dei **componenti positivi di reddito minimo** richiesti dalla norma.

Oltre alla strada dell'interpello, la norma prevede dei casi di **esclusione** ovvero di **disapplicazione oggettiva** della normativa sulle **società di comodo**. Riguardo i casi di **esclusione**, questi sono richiamati dal co. 1 dell'art. 30, L. 724/1994.

Sono **escluse** dalla normativa sulle **società di comodo**:

- **soggetti** obbligati a **costi** in forma di **società di capitali**;
- **società** che si trovano nel **primo periodo d'imposta**;
- **società** in **amministrazione controllata** o **straordinaria**;
- **società quotate** o **controllanti/controllate** da queste;
- **società** esercenti **pubblici servizi di trasporto**;
- **società** con un **numero di soci non inferiore a 50**;
- **società** che nei **due esercizi precedenti** (ed in quello di riferimento) hanno avuto un **numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità**;
- **società in fallimento, liquidazione giudiziaria o coatta amministrativa** o in **concordato preventivo**;
- **società** con **valore della produzione maggiore del totale attivo dello Stato patrimoniale**;
- **società partecipata** da **enti pubblici** almeno per il **20% del capitale**;
- **società congrue** (anche per effetto di adeguamento, si veda C.M. 11.6.2012, n. 23/E) e **coerenti** ai fini degli **studi di settore**;

Oltre ai casi di **esclusione**, il co. 4-ter dell'art. 30, L. 724/1994, prevede che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate possa individuare con provvedimento ulteriori **casi di disapplicazione** della **norma** in questione.

Tali **cause** sono state individuate con il Provv. 14.2.2008, n. prot. 2008/23681, secondo il quale va **disapplicata** la **normativa** sulle **società di comodo** in caso di: <sup>(2)</sup>

- **società** in stato di **liquidazione** che richiedono la **cancellazione** dal **Registro delle imprese** entro il **termine di presentazione** della **dichiarazione dei redditi** successiva (causa che si estende al **periodo**

**d'imposta precedente** all'**assunzione** dell'**impegno** ed a quello successivo, ovvero all'**unico periodo d'imposta liquidatorio**, ex art. 182, D.P.R. 917/1986 [CFF 5282]);

- **società** che si trovano in una delle **procedure** di cui all'art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5201] (fallimento, concordato preventivo, ecc.) o in **liquidazione giudiziaria**;
- **società** sottoposte a **sequestro penale** o a **confisca**;
- **società** con **immobili** concessi in **locazione ad enti pubblici** o **locati a canone vincolato** (la **disapplicazione** è limitata a tali **immobili**);
- **società** che detengono **partecipazioni** in **società non di comodo**, **società escluse** dalla **disciplina** delle **società di comodo** a seguito dell'accoglimento dell'istanza di **interpello**, **società collegate estere** residenti in **Paesi white list** (la **disapplicazione** è limitata a tali **partecipazioni**);
- **società** che hanno ottenuto l'**accoglimento** dell'**istanza di interpello** per **circostanze oggettive** che non hanno subito **modificazioni**;
- **società** che esercitano **esclusivamente attività agricola**;
- **società** dei **territori** per cui opera lo **stato di emergenza**.

Al di fuori dei casi di **esclusione** e di **inapplicabilità** sopra esposti, l'unico modo per evitare l'attribuzione del **reddito figurativo minimo** è la presentazione dell'**istanza di interpello**, ex art. 37-bis, D.P.R. 600/1973.

A tale riguardo, secondo l'Agenzia delle Entrate (C.M. 32/E/2010) la **presentazione** dell'**interpello** è un **obbligo** e non una mera facoltà del contribuente; da segnalare inoltre che secondo un recente orientamento della Cassazione (Cass. 8663/2011) l'eventuale **provvedimento di diniego** emesso dall'Agenzia delle Entrate è da considerare alla stregua di un provvedimento di diniego di un'**agevolazione** e lo stesso risulta, quindi, **automaticamente impugnabile** dinanzi alla **Commissione tributaria competente per territorio**. <sup>(3)</sup>

**SOCIETÀ in PERDITA SISTEMICA:** con l'introduzione dell'art. 2, co. da 36-decies a 36-duodevices, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. dalla L. 14.9.2011, n. 148 [CFF 6242], al **concetto** di **società non operativa** il Legislatore ha affiancato quello di **società in perdita sistemica**.

A partire dal **periodo d'imposta 2012** (per i soggetti

<sup>(2)</sup> Cause aggiornate per effetto delle modifiche apportate dal Provv. 87956/2012.

<sup>(3)</sup> Con l'ulteriore e importante conseguenza che l'impugnazione del detto provvedimento direttoriale diventa indispensabile al fine di far valere la sussistenza dei presupposti per la disapplicazione, che non sarebbe possibile in sede di ricorso avverso il successivo atto di accertamento.

aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), le **società** e gli **enti** che presentano **dichiarazioni in perdita fiscale** per **tre periodi d'imposta consecutivi** sono considerati di **comodo** ai sensi dell'art. 30, L. 724/1994, a decorrere dal successivo quarto periodo d'imposta, restando ferme le cause di **non applicazione** della disciplina in materia di **società non operative** di cui al medesimo articolo.

Le **società** si considerano in **perdita sistemica** anche qualora nel medesimo periodo di osservazione risultino in **perdita fiscale** per due periodi d'imposta ed in uno abbiano dichiarato un **reddito inferiore** a quello **minimo**, determinato ai sensi dello stesso art. 30, L. 724/1994.

Venendo specificato che restano ferme le **cause di non applicazione** della **disciplina** in materia di **società non operative**, alle **società in perdita sistemica** si applicano sia i casi di **esclusione** di cui al co. 1, che quelli di **disapplicazione** di cui al co. 4-ter dell'art. 30, L. 724/1994.

In riferimento ai secondi è stato pubblicato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 87956/2012, oggetto di commento dalla stessa Agenzia con la C.M. 11.6.2012, n. 23/E.

**DISAPPLICAZIONE delle DISPOSIZIONI in MATERIA di SOCIETÀ in PERDITA SISTEMICA:** in riferimento alle **società in perdita sistemica**, le **cause di esclusione** trovano applicazione nell'anno in cui la **società** è considerata di **comodo** (quarto periodo d'imposta), mentre le **cause di disapplicazione** vanno verificate nel corso del **periodo di osservazione** (triennio).

Come per le **società non operative**, le **cause di disapplicazione**, ai sensi del co. 4-ter, dell'art. 30, L. 724/1994, devono essere individuate con apposito provvedimento da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Tale provvedimento è stato pubblicato in data 11.6.2012, prot. n. 87956, e prevede la **disapplicazione** della **normativa** sulle **società in perdita sistemica** in caso di:

- **società** in stato di **liquidazione** con impegno a **cancellarsi** dal Registro delle imprese entro il termine di **presentazione** della **dichiarazione dei redditi** successiva (causa che si estende al **periodo d'imposta precedente** all'**assunzione** dell'**impegno** e a quello **successivo**, ovvero all'unico periodo d'imposta liquidatorio ex art. 182, D.P.R. 917/1986);
- **società** assoggettate ad una delle **procedure** di cui all'art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986 o in **liquidazione giudiziaria**;
- **società** sottoposte a **sequestro penale** o a **confisca**

o con **amministratore giudiziario**;

- **società** che detengono **partecipazioni** in **società non di comodo**, **società escluse** dalla disciplina delle **società di comodo** a seguito dell'accoglimento dell'istanza di interpello; **società collegate estere** residenti in **Paesi white list** (la **disapplicazione** è limitata a tali **partecipazioni**);
- **società** che hanno ottenuto l'**accoglimento** dell'**istanza di interpello** specifica per le **perdite sistemiche** in relazione ad un precedente periodo d'imposta sulla base di **circostanze oggettive** che non hanno subito **modificazioni**;
- **società** che conseguono un **marginale operativo lordo positivo**, senza considerare le **voci** relative ad **ammortamenti, svalutazioni, accantonamenti e canoni di leasing**;
- **società** dei **territori** per cui opera lo **stato di emergenza**;
- **società** con **somma algebrica positiva** tra **perdita fiscale di periodo** e proventi **esenti**, esclusi o soggetti a **ritenuta alla fonte** a titolo d'imposta o ad **imposta sostitutiva**, ovvero frutto di **disposizioni agevolative**;
- **società** che esercitano esclusivamente **attività agricola**;
- **società** che risultano **congrue** e **coerenti** agli **studi di settore**;
- **società** che si trovano nel **primo periodo d'imposta**.

Tali cause, si ribadisce, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 11.6.2012, n. 23/E, devono essere verificate all'interno del **periodo di osservazione** (triennio) e non nell'anno in cui la **società** va considerata di **comodo** (quarto periodo d'imposta).

**AMBITO APPLICATIVO del CONCETTO di DISPOSIZIONE AGEVOLATIVA:** con la R.M. 16.10.2013, n. 68/E, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un **interpello disapplicativo** presentato in riferimento alla disciplina sulle società in **perdita sistemica**, ha chiarito l'esatta portata dell'esimente di cui alla lett. h) del Provv. 87956/2012, secondo la quale **non** rientrano tra le **società in perdita sistemica**, quelle che «*presentano un risultato positivo della somma della perdita fiscale e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, oppure per agevolazioni*».

Il caso era quello di una **società** che chiedeva la **disapplicazione** della disciplina di cui al citato D.L. 138/2011, sulla base del fatto che la **perdita fiscale** evidenziata nel **triennio** oggetto d'osservazione, determi-

## ESEMPIO – RATEIZZAZIONE di PLUSVALENZA

Prendendo proprio il caso della **rateizzazione** in 5 anni di una **plusvalenza** pari a 100, conseguita nell'anno  $n$ , non solo occorrerà **sterilizzare**, ai fini della disciplina sulle **società in perdita sistemica**, la **variazione in diminuzione** di 80, ma anche ciascuna delle riprese di 20 effettuate negli anni da  $n + 1$  a  $n + 4$ . Con l'ulteriore conseguenza che se la **società** che ha optato per la **tassazione differita** evita l'applicazione della disciplina sulle **società di comodo** nell'anno  $n$ , magari rientra in tale disciplina in uno degli anni da  $n + 1$  a  $n + 4$ , per effetto delle **sterilizzazioni** citate; ciò in quanto la **ripresa dei quinti** potrebbe dar vita a **perdite sistemiche** negli anni a seguire.

nante ai fini della **sistematicità** richiesta dalla norma, fosse stata conseguita per effetto della **scelta** di **rateizzare** ai fini fiscali la **plusvalenza** scaturita dalla **cessione** di un **bene strumentale** posseduto da più di tre anni, ai sensi e per gli effetti dell'art. 86 D.P.R. 917/1986 [CFF 5186].

In sostanza, laddove la **società** istante non avesse **rateizzato** la **plusvalenza** nell'anno  $n$ , la stessa avrebbe conseguito un **risultato fiscale positivo**, per il quale non si sarebbe applicata la disciplina sulle **società in perdita sistemica**.

Poiché invece si era optato per la **tassazione per quinti** della **plusvalenza**, si era generata una **perdita fiscale** che aveva determinato l'**assoggettamento** della società alla **disciplina** sulle **perdite sistemiche**.

L'istante ha quindi chiesto all'Agenzia delle Entrate se la possibilità di **rateizzazione** la **plusvalenza** prevista dall'art. 86, D.P.R. 917/1986, potesse rientrare nel concetto di **agevolazione** richiamata dalla lett. h) del

Prov. 87956/2012.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha risposto affermativamente, evidenziando però come occorra fare un **distinguo** tra le **agevolazioni** di **carattere definitivo** e quelle di **carattere temporaneo**, come quelle relative alla **rateizzazione** delle **plusvalenze** di cui all'art. 86, D.P.R. 917/1986, oggetto d'interpello.

Per le prime, caratterizzate da una **differenza** di **carattere permanente** tra **utile** di **bilancio** ed **imponibile fiscale**, anche la **sterilizzazione** esplica effetto unicamente nell'anno di **beneficio** dell'**agevolazione**.

Per le seconde, come quella oggetto dell'interpello, dove il **differenziale** di **carattere temporaneo** tra **utile** di **bilancio** ed **imponibile fiscale** è destinato a **riassorbirsi** nel corso del tempo, la **sterilizzazione** degli effetti dell'**agevolazione** non deve avvenire solo nell'anno in cui si è usufruito del **beneficio** ma anche in ciascuno degli anni in cui si riverberano gli **effetti** del cd. **reversal**.