

Imposte dirette

SOCIETÀ in PERDITA SISTEMATICA

CHIARIMENTI della C.M. 23/E/2012

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Al fine di contrastare l'uso distorto dello schermo societario il Legislatore ha introdotto, con l'art. 30, L. 23.12.1994, n. 724 [CFF 5555], la disciplina sulle società di comodo.

Tale disposizione penalizza la gestione meramente conservativa degli **assets aziendali**, presumendo la realizzazione di un **determinato reddito minimo** per i beni condotti in regime d'impresa. A seguito dell'introduzione dell'art. 2, co. da 36-decisa a 36-duodevices, D.L. 13.8.2011, n. 138, conv. con modif. dalla L. 14.9.2011, n. 148 [CFF 6242] (cd. Manovra di Ferragosto 2011), le società di comodo possono ora essere suddivise in **due categorie**:

società «non operative» e società «in perdita sistematica».

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

Rimanendo al caso delle **società in «perdita sistematica»**, l'Agenzia delle Entrate, con il Provv. 11.6.2012, ha stabilito quali siano i predetti **casì di disapplicazione**, precisando meglio il tutto nella C.M. 11.6.2012, n. 23/E, dove fornisce chiarimenti ad alcuni dubbi interpretativi.

SOCIETÀ di COMODO: ragioni di vario genere quali il *tax planning* ovvero il *family planning*, portano spesso il contribuente a gestire i beni personali in regime d'impresa, dando luogo al fenomeno delle cd. **società di comodo**.

Si tratta di quelle società che, invece di svolgere un'attività d'impresa di tipo dinamico, fungono da **meri contenitori** di **beni** caratterizzati da una **gestione statica**, limitata al mantenimento, o meglio, alla conservazione del patrimonio (in special modo quello immobiliare).

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 considerino **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 ⁽¹⁾ 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 le 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 tale riguardo, qualora per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui

(1) Tale valore è determinato ai sensi dell'art. 110, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5210]. Per i beni condotti in locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente.

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** di un **interpello disapplicativo** ex art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 29.9.1973, n. 600 [CFF 6337a], la **presenza di oggettive situazioni** che abbiano 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 ai **casi di esclusione**, questi sono richiamati dal co. 1, art. 30, L. 724/1994. Sono esclusi dalla normativa sulle società di comodo:

- i soggetti **obbligati** a costituirsi in forma di **società di capitali**;
- le società in **amministrazione straordinaria**;
- le società **quotate** o **controllanti** società quotate o **controllate** da esse;
- le società esercenti **pubblici servizi di trasporto**;
- le società con un **numero di soci non inferiore a 50**;
- le società che nei **due esercizi precedenti** (ed in quello di riferimento) hanno avuto un numero di dipendenti **mai inferiore alle dieci unità**;
- le società in **fallimento, liquidazione giudiziaria o coatta amministrativa** o in **concordato preventivo**;
- le società con **valore della produzione maggiore del totale attivo dello Stato patrimoniale**;
- le società **partecipate** da **enti pubblici** almeno per il 20% del capitale;
- le società **congrue** (anche per effetto di adeguamento, si veda la C.M. 23/E/2012) e **coerenti** ai fini degli studi di settore;
- le società **cooperative** e di **mutua assicurazione**, le società **consortili**, le società **semplici**, gli enti **commerciali** e **non** e le società **non residenti**.

Oltre ai casi di esclusione, il co. 4-ter, art. 30, L. 724/1994 prevede che l'Agenzia delle Entrate possa individuare con apposito provvedimento **ulteriori casi di disapplicazione** della norma in questione. Tali cause sono state individuate con il Provv. Agenzia Entrate

14.2.2008, secondo il quale va **disapplicata** la **normativa** sulle **società di comodo** in caso di: ⁽²⁾

- 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 e a quello successivo, ovvero all'unico periodo d'imposta liquidatorio ex art. 182, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5282]);
- società che si trovano nel **periodo precedente** a quello di dichiarazione di una delle **procedure** di cui all'art. 101, co. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5201] o a quello di **liquidazione giudiziaria**;
- società sottoposte a **sequestro penale** o a **confisca** o con **amministratore giudiziario**;
- 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 d'**inapplicabilità** esposti sopra, l'unico modo per **evitare** l'attribuzione del **reddito figurativo minimo** è la presentazione dell'**istanza d'interpello**.

A tale riguardo, secondo l'Agenzia delle Entrate (C.M. 14.6.2010, n. 32/E), la presentazione dell'interpello è un **obbligo** e **non** una **mera facoltà** del **contribuente**. Si segnala, inoltre, che secondo un recente orientamento della Cassazione (Sentenza 15.4.2011, n. 8663) 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, autonomamente **impugnabile** dinanzi alla **Commissione tributaria competente** per territorio. ⁽³⁾

SOCIETÀ in PERDITA SISTEMATICA: con l'introduzione dell'art. 2, co. da 36-decies a 36-duodevicies, 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 sistematica»**.

Viene previsto che a partire dal periodo d'imposta 2012 (per i soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), ma con obbligo di rideterminazione

⁽²⁾ Le cause sono aggiornate per effetto delle modifiche apportate dal Provv. Agenzia Entrate 11.6.2012.

⁽³⁾ Con l'ulteriore e importante conseguenza che l'impugnazione del detto provvedimento 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.

degli acconti dovuti sulla base del risultato storico 2011, nei casi di applicazione delle novità citate, 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**, ferme restando le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al medesimo articolo.

Le società si considerano in **perdita sistematica** 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 dell'art. 30, L. 724/1994.

Essendo specificato che «*restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative*», alle **società in perdita sistematica** si applicano sia i **cas**i di **esclusione** di cui al co. 1, che quelli di **disapplicazione** di cui al co. 4-ter, art. 30, L. 724/1994. In riferimento ai secondi è stato pubblicato il Prov. Agenzia Entrate 11.6.2012, oggetto di commento dalla stessa Agenzia con la C.M. 23/E/2012.

DISAPPLICAZIONE delle DISPOSIZIONI in MATERIA di SOCIETÀ in PERDITA SISTEMATICA: è stato evidenziato come, a seguito dell'entrata in vigore del D.L. 138/2011, le **società di comodo** possano essere **idealmente** suddivise in **due categorie**: le **società «non operative»**, ovvero quelle che non superano il test di operatività previsto dal co. 1, art. 30, L. 724/1994, e le **società in «perdita sistematica»**, cioè quelle che presentano le dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi.

In entrambi i casi è possibile evitare le penalizzazioni conseguenti all'attribuzione del reddito minimo, o mediante presentazione dell'interpello, ovvero ricadendo in una delle cause di esclusione ovvero di disapplicazione previste dall'ordinamento.

Come si avrà modo di spiegare meglio più avanti, con particolare riferimento alle **società in «perdita sistematica»**, 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, art. 30, L. 724/1994, devono essere **individuate** con apposito **provvedimento** da parte dell'Agenzia delle Entrate. A tale scopo, il Prov. Agenzia Entrate 11.6.2012 ha previsto la **disapplicazione** della **normativa** sulle società in «**perdita sistematica**» 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 **holding** che detengono **partecipazioni**, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: società non in «perdita sistematica»; società escluse dalla disciplina, anche per l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione; società collegate non residenti cui si applica l'art. 168, D.P.R. 917/1986 [CFF 2 5268];
- società che hanno ottenuto l'**accoglimento** dell'**istanza di interpello** specifica per le **perdite sistematiche** in relazione ad un precedente periodo d'imposta sulla base di circostanze oggettive che non hanno subito modificazioni;
- società che conseguono un **margine operativo lordo positivo**, senza considerare le voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti;
- 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, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 23/E/2012, 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).

Questo, però, non è il solo chiarimento fornito dall'Agenzia nella C.M. in commento.

CHIARIMENTI dell'AGENZIA dell'ENTRATE: ipotizzato il caso di una società in **perdita sistematica** nel **primo triennio di osservazione** (2009-2011 per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), la quale non abbia potuto applicare nessuna delle esimenti di cui al Prov. Agenzia Entrate 11.6.2012, ben potrà

questa, per l'anno 2012 (in cui è considerata di comodo), applicare una delle **cause di esclusione** di cui all'art. 1, L. 724/1994, ovvero una delle **cause di disapplicazione** di cui al Provv. Agenzia Entrate 14.2.2008.

Tra le cause di esclusione non potrà certamente essere applicata quella relativa al primo periodo d'imposta, in quanto la normativa in esame presuppone un precedente periodo di osservazione.

La stessa causa, però, si trova all'interno del Provv. Agenzia Entrate 11.6.2012 e ciò significa che chi si è **costituito** nel **2009** (primo anno del periodo di osservazione) **non** dovrà fare i conti con la **disciplina in esame** per l'**anno 2012**.

È stato accennato al fatto che la **manca** di **esimenti** nel **triennio** comporta che la società sia considerata di **comodo** dal **2012**, con obbligo di rideterminazione degli acconti da versare per tale annualità. Sul punto l'Agenzia, andando incontro ai contribuenti, afferma che il **verificarsi** di una delle **cause di esclusione** nell'anno di **prima applicazione** della disciplina sulle società in perdita sistematica o nel **precedente esclude l'applicazione** delle **disposizioni** concernenti la **rideterminazione** degli **acconti** per il **periodo di prima applicazione**.

Quindi, ipotizzato sempre un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il verificarsi di una causa di esclusione per l'anno 2011 o per l'anno 2012 comporta la determinazione dell'acconto dovuto per l'anno 2012 secondo i modi ordinari.

In maniera del tutto analoga, afferma l'Agenzia, l'**obbligo di rideterminazione** dell'**acconto non si verifica** neanche in presenza di una **causa di disapplicazione** verificatasi nel **triennio precedente** all'anno **antecedente** a quello di **prima applicazione** delle **nuove disposizioni** (2008-2010 in riferimento all'annualità 2011).

GESTIONE dell'INTERPELLO per le SOCIETÀ in PERDITA SISTEMATICA: in assenza di cause di esclusione ovvero di disapplicazione delle nuove disposizioni, l'unica via per evitare le penalizzazioni concernenti le società di comodo è la **presentazione dell'interpello**.

Come puntualizzato dall'Agenzia, devono essere **dimostrate** le **situazioni oggettive** che consentono la **disapplicazione** della **normativa**, con specifica **indicazione**, oltre che del **periodo d'imposta** per il quale si chiede la **disapplicazione**, anche del **periodo d'imposta** cui le stesse situazioni si **referiscono** (ad esempio, le situazioni afferenti ad uno degli anni 2009-2010-2011, al fine di disapplicare la normativa nel 2012).

Nei casi in cui sussista una **causa di esclusione/disapplicazione** anche per il **periodo di riferimento** (2012), il contribuente è obbligato a presentare **due**

distinte istanze di disapplicazione (pena l'inammissibilità dell'istanza cumulativa presentata), salvo per quelle presentate alla data dell'11.6.2012, data di pubblicazione della C.M. 23/E/2012.

L'Agenzia, infine, esamina le **conseguenze** legate alle risposte fornite a seguito della **presentazione dell'interpello**:

- in caso di **diniego comunicato entro il termine** di pagamento del **primo acconto** dovuto per l'anno **2012**, occorrerà procedere alla rideterminazione dell'acconto secondo le nuove disposizioni;
- in caso di **diniego comunicato dopo il termine** di pagamento del **primo acconto** dovuto per l'anno **2012**, occorrerà procedere alla rideterminazione dell'acconto e versare quanto dovuto in più unitamente al secondo acconto, assieme agli interessi ma senza l'applicazione di alcuna sanzione;
- se la comunicazione dell'**accoglimento** dell'**istanza** avviene **entro il termine** di pagamento del **primo acconto** dovuto per l'anno **2012**, lo stesso andrà versato nei modi ordinari;
- se la comunicazione dell'**accoglimento** dell'**istanza** avviene **dopo il termine** di pagamento del **primo acconto** dovuto per l'anno **2012**, la società che avesse eventualmente rideterminato il primo acconto secondo le nuove disposizioni potrà scomputare quanto versato in più in sede di versamento del secondo acconto.

Tutto questo sempre che l'istanza sia stata presentata tempestivamente. A tale riguardo, al fine di evitare le penalizzazioni delle società in «perdita sistematica», l'istanza deve essere presentata in modo da avere una risposta prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2012.

Visto che l'istanza ex art. 37-bis, co. 8, D.P.R. 600/1973 prevede un **tempo di risposta** pari a **90 giorni** (valendo la regola del silenzio-rifiuto) dalla sua presentazione all'Ufficio finanziario competente per l'accertamento, il **termine ultimo di presentazione** per la **disapplicazione** sarebbe quello del **2.7.2013**.

Poiché, però, vige l'**obbligo di rideterminazione** degli **acconti**, l'Agenzia delle Entrate, nella C.M. 23/E/2012, afferma che, per beneficiare della **non applicazione** delle **sanzioni** sui **conguagli**, i **90 giorni** decorrano dal **termine ultimo** per il pagamento della **seconda rata di acconto** (30.11.2012).

Da ciò deriva che il **termine ultimo** per la **presentazione dell'istanza**, al fine di beneficiare della **non applicazione** delle **sanzioni** in caso di **conguaglio** sull'**acconto** da effettuarsi entro il 30.11.2012, sia quello dell'**1.9.2012**.