

LA DISCIPLINA FISCALE DELLE SOCIETÀ DI “COMODO”

1 – Linee essenziali dell’istituto

Come noto, risale al 1994 l’introduzione nel nostro ordinamento giuridico della disciplina fiscale delle società non operative o società “di comodo”(art. 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724).

Tale disciplina è finalizzata al contrasto dell'utilizzo della forma societaria per l'intestazione di beni (*in primis* beni immobili) che, in realtà, permangono nella disponibilità dei soci o dei familiari.

Importanti modifiche negli anni immediatamente successivi alla sua prima emanazione sono state poste in essere ad opera dell’art. 27 del DL 23 febbraio 1995, n. 41 (convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85); dell’art. 2 del DL 8 agosto 1996, n. 437 (convertito con modificazioni dalla legge 24 ottobre 1996, n. 556); dell’art. 3, comma 37 della L 23 dicembre 1996, n. 662.

Dopo una tregua normativa, le società di comodo sono tornate ad essere uno degli argomenti di maggiore interesse del legislatore: recentemente, infatti, la disciplina contenuta nell’art. 30 è stata ulteriormente modificata, e varie volte, nel giro di pochi mesi: una prima volta, per effetto dell’art. 35, commi 15 e 16 del DL 4 luglio 2006, n. 223 (convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248); poi successivamente, per effetto dell’art. 1, commi 109 e seguenti della L 27 dicembre 2006, n. 296; e da ultimo, per effetto dell’art. 1, comma 128 della L 24 dicembre 2007, n. 244.

Il legislatore, nell’emanare le suddette disposizioni, non ha mai fornito alcuna definizione della “società di comodo”; ha scelto, invece di delimitare l’ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della normativa attraverso la

fissazione di parametri, quali indici che in se dovrebbero essere rilevatori dell'operatività dell'impresa, a prescindere da altre caratteristiche del soggetto interessato.

Attualmente, infatti, l'art. 30 reca al comma 1 gli indici che consentono di stabilire se un soggetto è operativo (in sostanza attraverso l'applicazione di determinate percentuali a selezionati elementi patrimoniali si identifica un ammontare minimo di ricavi da confrontare con quelli effettivamente realizzati), ed al comma 3 reca i coefficienti da utilizzare, in caso di non operatività, per la determinazione del reddito minimo ai fini delle imposte sui redditi. Il mancato superamento del test di operatività comporta, inoltre, ai fini IRAP, l'attribuzione di un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto di cui sopra, incrementato dei costi per il personale (lavoratori dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi, prestazioni di lavoro autonomo occasionali) e degli interessi passivi (art. 30, comma 3-bis); e, ai fini IVA, rilevanti limitazioni al rimborso, all'utilizzo in compensazione ovvero alla cessione dell'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA; infine, la perdita definitiva del medesimo credito nel caso in cui lo *status* di non operatività permanga per tre periodi d'imposta consecutivi (art. 30, comma 4).

La società considerata non operativa può in genere sottrarsi all'applicazione della disciplina avvalendosi dell'istituto dell'interpello disapplicativo, già previsto ai fini antielusivi dall'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

La normativa sulle società di comodo e le relative interpretazioni ufficiali hanno destato molte perplessità, espresse da una parte consistente della dottrina con riguardo soprattutto alle finalità della disciplina ed ai meccanismi di applicazione. L'intento del lavoro è di cercare di inquadrare il tema sia dal punto di vista giuridico-commerciale che da quello più strettamente tributario, fornendo per entrambi gli spunti dottrinali e giurisprudenziali necessari alla comprensione e

all'approfondimento degli aspetti che da oltre dieci anni sono particolarmente discussi ⁽¹⁾.

Si analizzano nel prosieguo:

- l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione (par. 2);
- la determinazione dei ricavi minimi e del reddito minimo ai fini delle imposte sui redditi (par. 3 e 4);
- i riflessi dell'imputazione di tale reddito minimo ai fini IRAP (par. 5);
- le limitazioni alla compensazione o al rimborso del credito IVA (par. 6);
- la disapplicazione della norma mediante interpello (par. 7);
- la disciplina agevolativa prevista dalla L. 296/2006 per lo scioglimento o la trasformazione in società semplice delle società non operative (par. 8).

2 – Ambito soggettivo di applicazione della disciplina

La normativa sulle società di comodo si applica ai soggetti sotto elencati, indipendentemente dal regime contabile adottato (art. 30 co. 1 della L. 724/94):

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo, società in accomandita semplice ed equiparate;
- società ed enti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

⁽¹⁾ Si rinvia al titolo I del cap. I, e al cap. V della tesi per l'analisi delle problematiche relative alla disciplina sulle società di comodo.

2.1 – Soggetti esclusi

Sono esclusi dalla disciplina delle società non operative i soggetti che:

- non rientrano tra quelli la cui natura giuridica è compresa nell'elencazione dell'art. 30 co. 1 della L. 724/94;
- pur avendo una natura giuridica idonea a determinare l'applicabilità della disciplina in commento:
- rientrano tra le cause di esclusione indicate nel medesimo art. 30 co. 1;
- hanno avanzato apposita istanza di disapplicazione a norma del co. 4-bis della disposizione.

2.1.1 – Esclusioni legate alla natura giuridica della società o ente

Sono escluse 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.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2007 n. 25/E, le società estere prive di stabile organizzazione sono comunque attratte nell'ambito applicativo della disciplina delle società di comodo se esse sono da considerarsi residenti in base all'art. 73 co. 5-bis del TUIR (c.d. "esterovestizione" delle società).

2.2 – Cause di disapplicazione automatica

Prima dell'intervento operato dalla L. 244/2007 (Finanziaria 2008), erano escluse di diritto dal regime delle società non operative (art. 30 co. 1 ultimo periodo della L. 724/94):

- le società che, per la particolare attività svolta, sono obbligate a costituirsi sotto forma di società di capitali (es. società finanziarie di cui all'art. 106 del TUB);
- le società che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- le società in amministrazione controllata (riferimento da intendersi abrogato a seguito della soppressione dell'istituto operata dalla riforma del diritto fallimentare) o in amministrazione straordinaria;
- le società quotate nei mercati regolamentati, le società che controllano le società quotate nonché le società controllate, anche indirettamente, da società quotate;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società con un numero di soci non inferiore a 100.

Per effetto delle modifiche introdotte dalla L. 244/2007:

- il numero minimo di soci in presenza dei quali la società è esclusa dalla disciplina in commento viene ridotto da 100 a 50;
- sono state introdotte nuove cause di disapplicazione automatica, che riguardano:
 - le società che, nei due esercizi precedenti, hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
 - le società in stato di fallimento o assoggettate alle procedure di liquidazione giudiziaria, liquidazione coatta amministrativa e concordato preventivo;

- le società che presentano un valore della produzione (aggregato A del Conto economico) superiore al totale dell'attivo dello Stato patrimoniale;
- le società partecipate da enti pubblici per almeno il 20% del capitale sociale;
- le società congrue e coerenti in base agli studi di settore.

Non è chiaro se l'esclusione per le società congrue e coerenti in base agli studi di settore possa essere invocata se la congruità non è "naturale", ma deriva dall'adeguamento spontaneo in dichiarazione.

In via interpretativa, l'Agenzia delle Entrate aveva già esteso il regime di disapplicazione automatica alle società in stato di fallimento, di liquidazione coatta amministrativa e di liquidazione giudiziaria (circ. 4.5.2007 n. 25/E e ris. 8.8.2007 n. 209/E).

Secondo la circ. 9.7.2007 n. 44/E, non rientravano invece tra le società escluse *ex lege* quelle in concordato preventivo, impostazione superata a seguito della modifica apportata dalla L. 244/2007.

Non rientrano, infine, ad avviso dell'Amministrazione nei casi di esclusione *ex lege*:

- le società che hanno affittato l'unica azienda posseduta (da ultimo, circ. 4.5.2007 n. 25/E);
- le società neocostituite per effetto di fusioni, scissioni o conferimenti - le quali continuano di fatto l'attività del "dante causa" - ovvero risultanti da operazioni di trasformazione (circ. 4.5.2007 n. 25/E);
- le società che operano nel settore dei trasporti pubblici solo indirettamente, in quanto detengono partecipazioni in imprese di trasporto pubblico (ris. 12.3.2007 n. 43/E).

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 223/2006 (conv. L. 248/2006), è stata eliminata la causa di esclusione "automatica" in precedenza prevista per i soggetti in un periodo di "*non normale svolgimento dell'attività*".

In tali casi rimane la sola possibilità di richiedere la disapplicazione del regime delle società di comodo attraverso istanza alle Direzioni Regionali delle Entrate.

3 – Verifica dell'operatività

Ai fini delle imposte sui redditi, l'applicazione della disciplina delle società non operative si articola in due fasi:

- in primo luogo, occorre verificare la c.d. "operatività", ovvero confrontare i ricavi e i proventi effettivamente conseguiti con l'ammontare dei ricavi o proventi presunti, determinati in base ai valori di taluni beni patrimoniali;
- in secondo luogo, se l'ammontare dei ricavi effettivi è inferiore a quello dei ricavi presunti, si determina un reddito minimo presunto, anch'esso legato ai valori dei beni.

3.1 – Beni "di comodo" e percentuali applicabili

A seguito delle modifiche apportate dal D.L. 223/2006 (conv. L. 248/2006) e dalla L. 296/2006, si considerano "non operative" le società con un ammontare complessivo di ricavi, di incrementi delle rimanenze e di proventi (esclusi i proventi straordinari) risultanti dal conto economico inferiori alla somma degli importi che risultano applicando:

- il 2% al valore dei beni indicati nell'art. 85 co. 1 lett. c), d) ed e) del TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli) e delle quote di partecipazione in società di persone, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato dei valori dei crediti;

- il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi, anche in locazione finanziaria;
- il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

4 – Imputazione del Reddito minimo

Alle società che risultano "non operative" in quanto i ricavi effettivi sono inferiori a quelli presunti è imputato un reddito minimo, anch'esso determinato in via presuntiva.

Il reddito minimo delle società non operative è determinato sommando gli importi derivanti dall'applicazione delle percentuali di cui all'art. 30 co. 3 della L. 724/94:

- 1,5% sul valore dei beni indicati nell'art. 85 co. 1 lett. c), d) ed e) del TUIR (azioni e quote, strumenti finanziari, obbligazioni e altri titoli) e delle quote di partecipazione in società di persone, aumentato dei valori dei crediti da operazioni di finanziamento;
- 4,75% sul valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi, anche in locazione finanziaria;
- 12% sul valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

5 – Determinazione del reddito minimo ai fini IRAP

Per effetto delle modifiche introdotte dalla L. 296/2006, il reddito minimo IRPEF/IRES delle società operative, come sopra determinato, costituisce altresì l'aggregato di partenza per determinare la base imponibile ai fini IRAP.

L'art. 30 co. 3-bis della L. 724/94 stabilisce infatti che, fermo restando l'ordinario potere di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, detta base imponibile deve risultare non inferiore al reddito minimo, aumentato:

- delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale;
- degli interessi passivi.

In pratica, il sistema adottato è analogo a quello già previsto dall'art. 17 co. 2 del DLgs. 446/97 per la quantificazione del valore della produzione netta in capo ai soggetti che si avvalgono di sistemi forfetari per la determinazione del reddito imponibile IRES.

6 – Limitazioni a rimborsi e compensazioni del credito IVA

Per le società che risultano non operative, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione IVA:

- non è ammessa a rimborso;
- non può essere ceduta a terzi;
- non può costituire oggetto di compensazione con altri tributi e contributi nel modello F24.

L'ultimo periodo dell'art. 30 co. 4 della L. 724/94 limita, invece, la riportabilità delle eccedenze IVA qualora per tre periodi d'imposta successivi la società o l'ente non operativo effettui operazioni rilevanti ai fini IVA inferiori all'importo dei ricavi minimi di cui al co. 1.

In tal caso, il credito non potrà essere "riportato in avanti" a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi d'imposta successivi.

7 – Disapplicazione del regime delle società non operative mediante interpello

Il co. 4-bis dell'art. 30 della L. 724/94 prevede la possibilità di richiedere la disapplicazione del regime delle società di comodo, ai sensi dell'art. 37-bis co. 8 del DPR 600/73, in presenza di oggettive situazioni che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi e del reddito presunto.

Il riferimento all'art. 37-bis co. 8 del DPR 600/73 implica la presentazione di una apposita istanza di disapplicazione alla competente Direzione Regionale delle Entrate. In caso di risposta positiva all'istanza, la società:

- non è obbligata a dichiarare un reddito minimo ai fini IRPEF/IRES;
- non è obbligata a dichiarare una base imponibile minima ai fini IRAP;
- non subisce limitazioni per l'utilizzo in compensazione o la richiesta a rimborso del credito IVA.

Secondo la circ. 2.2.2007 n. 5/E, è possibile avanzare istanza anche nei casi in cui la società sia "di comodo" per i ricavi, ma non per il reddito, in quanto il reddito dichiarato è superiore a quello minimo presunto. In questi casi, infatti, la risposta positiva all'istanza permette di mantenere il regime ordinario di determinazione dell'IRAP e di evitare le limitazioni previste per i crediti IVA dall'art. 30 co. 4 della L. 724/94.

8 – Scioglimento agevolato e trasformazione in società semplice delle società non operative

L'art. 1 co. 111 - 118 della L. 296/2006 ha previsto un'apposita disciplina agevolativa per lo scioglimento anticipato o la trasformazione in società semplice delle società non operative. Le agevolazioni riguardano:

- l'assoggettamento del reddito di liquidazione, o delle plusvalenze che emergono a seguito della trasformazione in società semplice, ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura del 25%;
- la riduzione del reddito in natura del socio che riceve beni a seguito della liquidazione della società;
- l'assoggettamento dei valori di assegnazione ad imposta di registro nella misura dell'1% e, nel caso di beni immobili, alle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (euro 168,00 per ciascun tributo).