



Le società di comodo in Unico 2011

Il prospetto del quadro RF

Il quadro RF del modello Unico SC 2011 contiene le informazioni necessarie per verificare l'operatività del contribuente ed eventualmente il reddito minimo allo stesso attribuibile. Lo stesso è idealmente suddiviso in due sezioni:

la prima interamente contenuta nel rigo **RF74**

la seconda contenuta nei rigi da **RF75 a RF83**

dedicata all'esposizione del motivo per cui il contribuente può in tutto o in parte evitare la compilazione dei restanti rigi;

per effettuare i *test* di operatività e (eventualmente) il calcolo del reddito minimo.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	INTERPELLO							
	RF74 Esclusione/Disapplicazione ¹	Imposta sul reddito ²	IRAP ³	IVA ⁴	Casi particolari ⁵			
	Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale		
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	4,3%	
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

Per tale motivo la compilazione del modello deve in primo luogo verificare se siano presenti cause di esclusione o disapplicazione della normativa, nel qual caso la compilazione del prospetto potrebbe esaurirsi con la barratura dell'apposita casella. La casella Esclusione/Disapplicazione contenuta nel rigo RF74 colonna 1, va compilata dai soggetti non tenuti all'applicazione della disciplina in oggetto. La compilazione consta nell'indicazione di un codice in base alla causa di esclusione/disapplicazione relativa al singolo caso, codici che sono i seguenti:

1	per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
2	per i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
3	per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
4	per le società e gli enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
5	per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
6	per le società con un numero di soci non inferiore a 50 ¹ ;
7	per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità ² ;

¹ Come chiarito dalla C.M. n.9/08 "Il numero dei soci richiesto dalla norma è stato sensibilmente ridotto in considerazione del fatto che la soglia di cinquanta soci esprime una "dimensione" in sé sufficiente per escludere – relativamente alle società non quotate – la presunzione di non operatività. Si precisa che il requisito richiesto dalla norma per l'esclusione "automatica" dalla disciplina – ossia la soglia minima di cinquanta soci – debba sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta".

² L'A.F., con la C.M. n.9/08, ha ritenuto che il numero minimo di dipendenti richiesto dalla norma debba sussistere per tutti i giorni compresi nell'arco temporale oggetto di osservazione. Ancorché la disposizione richieda – ai fini dell'esclusione – la verifica del numero minimo dei dipendenti nei "due esercizi precedenti", è implicito e coerente con la *ratio* della causa di esclusione ritenere che tale valore debba sussistere anche nell'esercizio per il quale debba effettuarsi il *test* di operatività. La circolare precisa, inoltre, che tra i dipendenti rientrano i lavoratori subordinati (con contratto a tempo determinato o indeterminato), mentre ne sono esclusi quelli che percepiscono redditi assimilati a quelli da lavoro dipendenti, come i collaboratori a progetto o gli amministratori.

8	per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
9	per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
10	per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del Capitale sociale ³ ;
11	per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore ⁴ . Va ricordato come la società che non rientri nella causa di esclusione in esame debba, laddove riscontri la propria non operatività: <ul style="list-style-type: none"> ➤ richiedere se del caso la disapplicazione della norma mediante apposita istanza di interpello disapplicativa; ➤ laddove la stessa non sia accolta ed il contribuente provvedere all'adeguamento alle risultanze di Gerico ovvero dei parametri, tale adeguamento non produrrà comunque una situazione di operatività. L'adeguamento in questione potrebbe essere utile ai fini del superamento del livello di reddito minimo ma, laddove tale incremento di ricavi non raggiunga tale obiettivo, dovrà essere effettuato un ulteriore adeguamento al reddito minimo previsto dall'art.30 della L. n.724/94.

I codici da 1 a 11 sopra elencati fanno tutti riferimenti a causa di esclusione dalla normativa ma non sono gli unici. Infatti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 14 febbraio 2008 sono state individuate, ai sensi del co.4-ter dell'art.30 della L. n.724/94, ulteriori cause oggettive di disapplicazione della disciplina. A tal fine, nella casella "Esclusione/Disapplicazione" va indicato, in base alla propria situazione, uno dei codici di seguito elencati:

20	società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa; società in concordato preventivo e in amministrazione straordinaria;
30	società sottoposte a sequestro penale o a confisca o con nomina di un amministratore giudiziario;
40	società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla L. n.431/98 o ad altre leggi regionali o statali;
50	società che detengono partecipazioni in: <ul style="list-style-type: none"> • società considerate non di comodo ai sensi dell'art.30 della L. n.724/94; • società escluse dall'applicazione della disciplina di cui all'art.30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; • società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art.168 del Tuir. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;
60	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;
70	ipotesi precedente con esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto;
99	nel caso in cui il soggetto (già in liquidazione) si assuma l'impegno di chiudere la stessa entro la prossima dichiarazione ⁵ .

³ La C.M. n.9/08 dell'A.F. ha precisato che il requisito della soglia di partecipazione pubblica non inferiore al 20% del capitale, nel caso di raggiungimento di tale valore nel corso dell'esercizio, deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

⁴ Secondo quanto chiarito dalla C.M. n.9/08 dell'Agenzia delle Entrate, vanno considerate congrue le società che, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, dichiarano ricavi di importo non inferiore a quello puntuale di riferimento derivante dall'applicazione Gerico e comprensivo dei maggiori ricavi che si ottengono dall'applicazione degli specifici indicatori di normalità economica. Per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza, l'Amministrazione Finanziaria ha ritenuto che lo stesso possa considerarsi sussistente solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti. Tali indicatori, diversi dagli indicatori di normalità economica che influenzano i livelli di congruità ai quali si è fatto precedentemente riferimento, sono quelli tradizionalmente presi in considerazione dagli studi di settore.

⁵ Tali ulteriori codici rappresentano ulteriori cause oggettive di disapplicazione della disciplina.

L'istanza di disapplicazione

Un'ulteriore ipotesi di non compilazione del prospetto riguarda il caso di accoglimento dell'istanza di disapplicazione.

In tal caso vanno barrate, anche congiuntamente, le caselle:

"Imposta sul reddito"	se la disapplicazione della disciplina in esame è stata ottenuta in relazione all'Ires;
"Irap"	se la disapplicazione della disciplina in esame è stata ottenuta in relazione all'Irap;
"Iva"	se la disapplicazione della disciplina in esame è stata ottenuta in relazione all'Iva.

L'ultima ipotesi di non compilazione del prospetto deve essere evidenziata con la barratura della casella "Casi particolari". La stessa va compilata:

- ➔ nell'ipotesi in cui il dichiarante, nell'esercizio relativo alla presente dichiarazione e nei due precedenti non abbia posseduto alcuno dei beni indicati nei righi da RF79 a RF84. In tal caso va indicato il codice "1" e il resto del prospetto non va compilato;
- ➔ nell'ipotesi in cui il dichiarante, esclusivamente con riferimento all'esercizio relativo alla presente dichiarazione, non abbia posseduto alcuno dei beni indicati nei righi da RF79 a RF84. In tal caso va indicato il codice "2" e le colonne 4 e 5 dei righi da RF79 a RF85 non vanno compilate.

Omissione dell'obbligo di compilazione del prospetto

In presenza di obbligo di compilazione del prospetto, le conseguenze di una omissione da parte del contribuente possono essere differenti.

Caso 1

Ipotesi del contribuente che non compila il prospetto predisposto all'interno del quadro RF e, conseguentemente, non si adegua al reddito minimo

In questa ipotesi, si deve ritenere che, ovviamente, sussista titolo per l'Agenzia delle Entrate per intervenire mediante notifica di avviso di accertamento, in virtù del fatto che sono mancanti nella dichiarazione tutti gli elementi sui quali determinare sia il *test* di operatività che il conseguente reddito minimo. È probabile che tale fase sia preceduta da una richiesta di documentazione da parte dell'ufficio competente.

Caso 2

Ipotesi del contribuente che compila il prospetto ma non procede all'adeguamento del reddito minimo

Anche in questo caso si ritiene che sussista titolo per l'Amministrazione Finanziaria alla notifica di un avviso di accertamento maggiorato delle sanzioni dovute per l'infedeltà della dichiarazione. È questo il caso, infatti, del contribuente che non evidenzia nel rigo RN6 il reddito minimo derivante dall'adeguamento se superiore, evidentemente, a quanto emergente dalle scritture contabili.

Caso 3

Ipotesi del contribuente che compila il prospetto, indica il reddito minimo e non corrisponde l'imposta dovuta sul predetto reddito minimo

In questa ipotesi, si deve ritenere che l'Amministrazione Finanziaria abbia a disposizione tutti gli elementi per procedere alla liquidazione della maggiore imposta risultante dalla dichiarazione, con una procedura che non si sostanzia in un avviso di accertamento ma una liquidazione delle imposte dovute secondo quanto previsto dall'art.36-bis del DPR n.600/73.

I coefficienti 2010

Il test di operatività e l'eventuale reddito minimo presunto si basa sull'applicazione di coefficienti percentuali che per l'anno 2010 sono così da riepilogare.

⇒ Test di operatività

- il **2%** del valore "*medio*" dei beni indicati nell'art.85, co.1, lett. c), d) ed e) del Tuir e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'art.5 del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- il **6%** al valore "*medio*" delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art.8-bis, co.1, lett. a) del DPR n.633/72, anche in locazione finanziaria. Il coefficiente del 6% viene ridotto:
 - al 5% nel caso di immobili classificati nella categoria catastale A10;
 - al 4% nel caso di immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
 - all'1% per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti.

- il **15%** al valore "*medio*" delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Nel calcolo dei valori medi devono essere necessariamente considerati i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma, siano esse di natura "automatica" (primo periodo d'imposta) o conseguenti all'accoglimento dell'istanza disapplicativa prevista dal comma 4-bis dell'art.30, L. n.724/94. Resta inteso che in ipotesi di contribuente costituitosi da meno di tre periodi d'imposta, il valore medio in esame dovrà essere calcolato con riferimento al periodo d'imposta in osservazione e a quello immediatamente precedente (coincidente quest'ultimo con l'esercizio di costituzione)⁶.

⇒ Calcolo del reddito minimo

- il **1,5%** del valore dei beni indicati nell'art.85, co.1, lett. c), d) ed e) del Tuir e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'articolo 5 del Tuir, anche se costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- il **4,75%** del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'art.8-bis, co.1, lett.a) del DPR n.633/72, anche in locazione finanziaria. Il coefficiente viene ridotto:

al 4%	⇒	nel caso di immobili classificati nella categoria catastale A10;
al 3%	⇒	nel caso di immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
al 0,9%	⇒	per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1000 abitanti.

- il **12%** del valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Società di comodo e rivalutazione

La rivalutazione degli immobili d'impresa prevista dal D.L. n.185/08 è stata un'opportunità colta da molte imprese. Il provvedimento concedeva una duplice possibilità: era possibile accedervi:

- 1) ai soli fini contabili;
- 2) o estendendo gli effetti anche in ambito fiscale mediante pagamento di un'imposta sostitutiva.

⁶ In tal senso anche la C.M. n.25/E/07.

Nella prima ipotesi i maggiori valori iscritti non sono rilevanti (e non saranno mai rilevanti) ai fini dei *test* di operatività.

Anche nel secondo caso i maggiori valori non sono rilevanti nel modello Unico 2011, ma lo diverranno a decorrere dal periodo d'imposta 2013 (anno in cui la rilevanza fiscale dei maggiori valori sarà effettiva). A partire da quel momento, però, tali immobili (se di natura abitativa) parteciperanno al *test* di operatività con il coefficiente agevolato del 4% che verrà applicato – per tutto il triennio preso in considerazione dal co.2 dell'art.30, L. n.724/94 – sul maggior valore divenuto fiscalmente rilevante. E medesime considerazioni sono da svolgere anche con riguardo al coefficiente applicabile per il calcolo dell'eventuale reddito minimo che potrà essere abbattuto al 3,75%.

Le conseguenze

Il rigo RF83 è dedicato all'indicazione del reddito minimo della società che in base alla verifica condotta è da considerare non operativa. Nel rigo RF83 va indicato il reddito minimo da confrontare con quanto indicato al rigo RN6 del quadro RN.

Se tra i due termini posti a raffronto il primo risulta superiore al secondo, l'adeguamento al reddito imponibile minimo può essere operato integrando il reddito imponibile di rigo RN6 del quadro RN di un importo pari alla differenza dei due predetti termini.

Quando è necessario aumentare il rigo RN6 l'operazione può essere raggiunta anche riducendo le perdite di cui al rigo RF59.

Vi è però anche da ricordare che i contribuenti non operativi subiscono limitazioni anche con riguardo l'Iva. Infatti:

- l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione Iva non può essere compensata, non è ammessa a rimborso né può essere ceduta (è possibile solo il riporto a nuovo);
- se per tre periodi di imposta consecutivi la società non effettua operazioni rilevanti a fini Iva per un importo almeno pari ai ricavi figurativi di cui al "*test* di operatività", l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

Ai fini Irap la società deve dichiarare un valore della produzione netta non inferiore al reddito minimo presunto aumentato:

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