

**Le risposte ai dubbi più frequenti in merito alle società di comodo**

Si propone di seguito una selezione dei più interessanti e diffusi dubbi sulle società non operative, emersi nelle sedi congressuali dei nostri eventi e le relative risposte fornite dagli Esperti.

**INTERPELLO DISAPPLICATIVO**

**D.:** *Una società di capitale ha proposto interpello disapplicativo della disciplina delle società di comodo. La società medesima non ha ricevuto risposta entro il termine di versamento delle imposte, né entro quello di presentazione del modello Unico. In sede dichiarativa la società non si è adeguata al reddito minimale desumibile dal test di cui all'art.30, L. n.724/94. Si chiede come ci si debba comportare in merito, visto che nel mese di dicembre scade il termine di 90 giorni per la presentazione della dichiarazione integrativa.*

**R.:** Le norme sulle società di comodo non prevedono espressamente che la mancata risposta dell'Agenzia delle Entrate, entro 90 giorni dalla regolare presentazione dell'interpello disapplicativo, equivalga ad un provvedimento di c.d. "silenzio-assenso". In base alla disposizione recata dall'art.20, L. n.241/90, tuttavia, vi sono ragionevoli motivi per ritenere che l'inerzia dell'Agenzia delle Entrate debba essere interpretata come implicita accettazione della causa di disapplicazione proposta dalla società. Nel caso concreto, la società può evitare di assolvere le imposte dovute in applicazione dei "minimi" previsti dall'art.30 Legge n.724/94; ferma restando la necessità di dover impugnare in Commissione Tributaria l'atto impositivo che venga eventualmente emesso dal competente ufficio fiscale, contestando la legittimità della condotta dell'Amministrazione Finanziaria (a causa della mancata risposta) e dimostrando le circostanze che giustificano la disapplicazione delle norme sulle società di comodo.

**D.:** *Una Srl commerciale è stata costituita nel 2008. Si tratta di una società che non è mai stata operativa, avente nel bilancio le seguenti voci:*

- *nello Stato patrimoniale, il Capitale sociale (pari ad €10.000) e le spese di costituzione;*
- *nel Conto economico, la tassa annuale di iscrizione nella Camera di commercio.*

*La società è priva di dipendenti e ha conseguito nei periodi di imposta delle perdite che sono state coperte attraverso finanziamenti da parte dei soci. Nel caso di specie si richiede:*

- *se sia necessario presentare interpello disapplicativo;*
- *se l'interpello medesimo va presentato in tutti i periodi di imposta;*
- *come procedere con la determinazione degli eventuali acconti d'imposta.*

**R.:** In base all'art.2, co.36-decies, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, l'emersione di perdite fiscali per i periodi di imposta 2009-2010-2011 comporta che, per presunzione di legge, la società è considerata di comodo nel periodo d'imposta 2012: e, perciò, obbligata ad assolvere le imposte dovute per lo stesso anno 2012 in base ai "minimi" stabiliti dall'art.30, L. n.724/94. Per evitare questa conseguenza, la società – a meno che non possa fruire di specifiche cause di esclusione – deve presentare un interpello disapplicativo. La richiesta di disapplicazione può riguardare già l'anno di imposta 2011; se accolta, la risposta favorevole vale anche per i successivi anni d'imposta, a condizione che le circostanze oggettive di non operatività restino invariate. Se non accolta, la società deve assolvere gli acconti per l'anno d'imposta 2012 assumendo come riferimento l'imposta "virtuale" dell'anno 2011, cioè calcolata con applicazione dei "minimi" delle società di comodo.

<b>D.:</b> <i>Si chiede se una società di capitali in liquidazione (con liquidatore nominato dal Tribunale) non operativa da anni, che consegue nei medesimi periodi una perdita, debba inviare un interpello disapplicativo per non rientrare nella disciplina delle società di comodo di cui alla L. n.724/94.</i>
<b>R.:</b> Sì, in linea di principio, è necessaria la presentazione di un interpello disapplicativo, poiché lo stato di liquidazione volontaria non rientra tra le cause di esclusione della disposizioni sulle società di comodo. Si segnala, tuttavia, che, in base al Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate del 14/02/08, la disapplicazione “automatica” – senza necessità di interpello – opera per le società in liquidazione che manifestino nella dichiarazione dei redditi la volontà di porre termine alla procedura di liquidazione e di cancellarsi dal registro imprese, entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva.
<b>D.:</b> <i>Una società di capitali si è costituita nel 2009 e inizia nello stesso periodo la costruzione dell’immobile nel quale eserciterà l’attività di albergo dal 2012. Nel triennio 2009-2011 la società stessa consegue delle perdite. Si chiede innanzitutto se la società, per non rientrare nella disciplina delle società di comodo di cui alla L. n.724/94, debba produrre istanza di interpello disapplicativo.</i>
<b>R.:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sì, la presentazione dell’istanza di interpello è necessaria per evitare che, in base alle nuove disposizioni (cfr. art.2, co.36-<i>decies</i>, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11), l’emersione di perdite fiscali per il triennio 2009-2011, la società rientri “automaticamente” nella disciplina delle società di comodo nel periodo d’imposta 2012.</li> <li>• Per quanto attiene l’immobile assegnato in uso al socio, si evidenzia che, a partire dal periodo d’imposta 2012, lo stesso socio dovrà assolvere l’Irpef corrispondente al valore di mercato dello stesso immobile (canone di locazione), diminuito dell’eventuale corrispettivo versato da sua parte. D’altra parte, se detto corrispettivo è inferiore al valore di mercato, la società non potrà comunque dedurre i costi relativi a tale immobile (cfr. art.2, co.36-<i>quaterdecies</i> e 36-<i>quinqüesedecies</i>, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11).</li> </ul>
<b>D.:</b> <i>Una società di capitali versa in stato di liquidazione. Il proprio bilancio risulta essere privo di qualsiasi elemento che possa determinare ricavi presunti convenzionali ed effettivi. La società stessa, inoltre, data la situazione di stallo in cui si trova la procedura di liquidazione, si trova e si troverà in stato di perdita fiscale strutturale. Si chiede se nel caso di specie convenga presentare ugualmente l’istanza di interpello disapplicativo sulle società di comodo.</i>
<b>R.:</b> Sì, è opportuno presentare un interpello disapplicativo, poiché il descritto stato di liquidazione volontaria non rientra, in linea di principio, tra le cause di esclusione della disposizioni sulle società di comodo.
<b>D.:</b> <i>Una Srl immobiliare di gestione possiede un unico immobile a uso abitativo vincolato. Nei periodi 2009-2010-2011 la società ha conseguito degli utili civilistici, ma delle perdite ai fini fiscali. Si chiede se in questa situazione si applichi la normativa sulle società di comodo di cui all’art.2, L. n.138/11, ovvero se sia necessario, al fine di chiederne la disapplicazione, presentare relativo interpello.</i>
<b>R.:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ipotizzando che il quesito si riferisca alla detenzione di un immobile locato a canone vincolato, ai sensi della L. n.431/98, si osserva che, in base al Provvedimento Agenzia Entrate del 14 febbraio 2008, la disposizioni sulle società di comodo non si applicherebbero, senza necessità di presentazione di un interpello. Se tale situazione dovesse sussistere anche nel corso dell’anno d’imposta 2012, non dovrebbe pertanto rendersi necessaria la presentazione dell’interpello.</li> </ul>

- Qualora, invece, il quesito faccia riferimento ad un immobile di interesse storico o artistico, il cui reddito è determinato in base alla rendita catastale (cfr. art.11, co.2, L. n.413/91), si osserva che non sussistono cause di disapplicazione dalle norme sulle società di comodo. Pertanto, la reiterata emersione di perdite fiscali renderebbe opportuno, in questa ipotesi, la presentazione di un interpello disapplicativo, in cui la società spieghi le ragioni della mancata redditività.

**D.:** Una società di costruzioni, costituitasi nell'anno 2007, acquista un terreno per costruire una palazzina di 15 appartamenti. Nei periodi 2008-2009-2010 essa realizza delle perdite fiscali. Nel periodo 2011 essa inizia a vendere gli appartamenti, con il conseguente realizzo di utili. Si chiede se la società debba fare interpello per sfuggire alla nuova normativa sulle società di comodo.

**R.:** In base all'art.2, co.36-*undecies*, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, la società potrà essere considerata società di comodo con riguardo all'anno di imposta 2012, se il reddito imponibile relativo all'anno d'imposta 2011 sarà dichiarato in misura inferiore al "minimo" stabilito dall'art.30, L. n.724/94. Verificandosi questa circostanza, è opportuna la presentazione di un interpello disapplicativo.

**D.:** Una società è stata in perdita fiscale per 3 esercizi consecutivi. Nell'anno 2004 essa ha presentato interpello disapplicativo che è stato accolto dall'Amministrazione Finanziaria. L'interpello medesimo copre i periodi che vanno dal 2005 al 2012. Si chiede se l'interpello disapplicativo sia a oggi valido alla luce della nuova normativa sulle società di comodo.

**R.:** In linea di principio, si evidenzia che la risposta positiva ad un interpello disapplicativo relativo ad un certo anno d'imposta esplica effetti anche per tutti i periodi d'imposta successivi, a condizione che non si siano modificate le circostanze oggettive di mancato conseguimento dei ricavi "minimi", che erano state descritte nell'istanza originaria (cfr. a conferma, Prov. Agenzia Entrate del 14/02/08).  
Tuttavia, poichè l'applicazione della nuova disciplina sulle società di comodo – in connessione all'emersione reiterata di perdite fiscali nel triennio 2009-2011 - può dipendere da fenomeni diversi rispetto al mancato conseguimento dei ricavi 'minimi, come descritti nell'originario interpello, si ritiene opportuna la presentazione di una diversa istanza di interpello che, a partire dal primo periodo d'imposta di sua entrata in vigore (2012), spieghi le ragioni della mancata redditività.

**D.:** Una Srl detiene nel proprio attivo una partecipazione e una serie di immobili affittati. Nell'anno 2010 è stato presentato interpello disapplicativo dalla normativa delle società di comodo; l'interpello è stato accolto dall'Amministrazione finanziaria. La società è però in perdita nel triennio 2009-2010-2011. Si chiede se l'interpello presentato sia ancora valido, tenendo conto che la situazione oggettiva non è mutata, ovvero se sia necessario presentare un nuovo interpello.

**R.:** Sì, si ritiene opportuno che un nuovo interpello sia presentato con riguardo al periodo d'imposta 2012, immediatamente successivo al triennio di reiterata emersione di perdite fiscali (2009-2011). Ed infatti - sebbene sia noto che, in ipotesi di invarianza delle circostanze oggettive, la disapplicazione accolta dall'Agenzia Entrate produca effetti anche per tutti i periodi d'imposta successivi (cfr. Prov. Agenzia Entrate del 14/02/08 – la nuova disciplina si basa un fenomeno (cioè, l'emersione di perdite fiscali sistemiche), che può dipendere da circostanze diverse dal mancato conseguimento dei ricavi "minimi", come descritti nell'originario interpello. Pertanto, il nuovo interpello, relativo al primo periodo d'imposta di entrata in vigore della nuova disciplina sulle perdite sistemiche (2012), dovrà opportunamente spiegare le ragioni della mancata redditività da parte della società.

**D.:** Una società si è costituita nel 2008. Nel primo esercizio (chiuso in perdita civilistica e fiscale) la società è esclusa dall'applicazione della normativa sulle società di comodo. Nel 2009, la società, che non aveva ancora ricevuto le autorizzazioni amministrative necessarie all'esercizio dell'attività prevista dallo statuto, presenta istanza di interpello disapplicativo che viene rigettata dall'Agenzia delle Entrate. La società stessa ha deciso di non impugnare tale atto e di non adeguarsi al reddito minimale. Nel 2010 la società si trova nelle stesse condizioni degli anni precedenti e ripresenta nuovamente istanza di interpello disapplicativo che in questo caso viene accolto limitatamente per il periodo 2010. Si chiede:

- se sia possibile impugnare il provvedimento di diniego del 2009 ovvero se sia possibile impugnare solamente l'avviso di accertamento;
- il comportamento che conviene adottare da parte della società posto che la società stessa è in perdita dal 2008 e vi permarrà fin tanto che non ottiene le autorizzazioni all'esercizio dell'attività. In particolare, si richiede se convenga presentare istanza di interpello disapplicativo annualmente. Si richiede infine se, in caso di accertamento negli anni successivi, sia possibile, oltre che corretto, utilizzare gli interpelli accolti dimostrando che le condizioni contenute nelle istanze medesime non sono mutate.

**R.:**

- Al momento attuale, il provvedimento di diniego per l'anno d'imposta 2009 non è più impugnabile, per decorso dei relativi termini di legge (60 giorni dalla sua notifica). La società potrà comunque impugnare l'atto impositivo che venga eventualmente emesso con riguardo all'anno d'imposta 2009.
- Se l'interpello accolto per il successivo anno d'imposta 2010 si è basato su circostanze oggettive che non si sono modificate negli anni successivi (quale, ad esempio, il mancato rilascio delle autorizzazioni amministrative), non è necessaria la riproposizione di nuovi interpelli. La risposta positiva dell'Agenzia delle Entrate, infatti, dovrebbe continuare ad esplicitare i suoi effetti anche per gli anni successivi (cfr. Provv. Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2008). Eventuali atti impositivi potranno, pertanto, essere opposti, dimostrando la sussistenza delle riferite circostanze oggettive.
- Infine, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2012, si ritiene che un nuovo interpello debba essere opportunamente presentato se detto periodo sia successivo ad un triennio di reiterata emersione di perdite fiscali (2009-2011). Ed infatti, la disapplicazione accolta dall'Agenzia Entrate per il periodo d'imposta 2010 potrebbe non esplicitare effetti, poiché la nuova disciplina si basa su un fenomeno (cioè, l'emersione di perdite fiscali sistemiche), che potrebbe derivare da circostanze diverse rispetto a quelle descritte nell'originario interpello. Pertanto, la richiesta di disapplicazione delle norme sulle società di comodo, con riferimento al primo periodo d'imposta di applicazione della nuova fattispecie sulle perdite sistemiche (2012), dovrà nuovamente spiegare le ragioni della mancata redditività da parte della società.

**D.:** *Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione neghi la richiesta disapplicativa sulla base di motivazioni errate o comunque palesemente non riferibili alla società presunta di comodo, si richiede cosa comporti tale vizio. In particolare si chiede se sia possibile considerare il c.d. "diniego viziato" come implicito "silenzio-assenso".*

**R.:** No, non è possibile. La tutela contro un diniego di disapplicazione che si ritiene viziato deve essere esercitata tramite apposito ricorso in commissione tributaria, richiedendo l'annullamento del provvedimento. Qualora la società non abbia operato in tal senso, né si sia adeguata ai 'minimi' stabiliti dall'art.30, L. n.724/94, si ritiene comunque possibile che l'eventuale atto impositivo emesso dal competente ufficio fiscale possa essere impugnato in Commissione Tributaria.

<p><b>D.:</b> <i>Una società ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011 delle perdite fiscali. Nell'anno 2012 essa sarebbe di comodo e avrebbe la possibilità di presentare istanza di interpello disapplicativo nella primavera del 2013. Si richiede:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>se sia possibile presentare istanza di interpello disapplicativo già nel periodo 2012, al fine di evitare la ricaduta nella nuova disciplina sul conteggio degli acconti per l'anno di imposta 2012;</i></li> <li>- <i>se vale il metodo previsionale per conteggiare gli acconti nel periodo 2012.</i></li> </ul>
<p><b>R.:</b> <i>L'istanza di interpello disapplicativo per l'anno d'imposta 2012 può essere presentata già nel corso dello stesso anno 2012, qualora le circostanze oggettive che impediscono il conseguimento dei "minimi" previsti per legge si siano già manifestate (a conferma, cfr. C.M. n.5/07 Agenzia delle Entrate, par. 3.1). In assenza di specifici divieti imposti dall'art.2, co.36-duodecies, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, si ritiene che gli acconti d'imposta dovuti per l'anno d'imposta 2012 possano essere determinati su base previsionale.</i></p>
<p><b>D.:</b> <i>Una Snc artigiana svolge l'attività da un trentennio. Essa consegue costantemente un utile, anche se a volte di importo modesto. Dal 2008 la società consegue delle perdite fiscali a causa di una congiuntura economica sfavorevole. Si richiede se la "contingenza economica" sia considerabile come situazione straordinaria, ai fini della presentazione di un'istanza di interpello disapplicativo.</i></p>
<p><b>R.:</b> <i>La congiuntura economica negativa non è, di per sé, sufficiente per ottenere la disapplicazione delle presunzioni sulle società di comodo. Infatti, la richiesta di disapplicazione deve fondarsi su motivazioni specificamente attinenti la redditività della società istante: tra queste, si è comunque ammesso che una situazione di straordinaria crisi del settore di riferimento possa giustificare la richiesta di disapplicazione (a conferma, cfr. Circ. Min. n.48/97, par. 5.2: CTP Treviso n.50/10).</i></p>
<p><b>D.:</b> <i>Una Snc di gestione immobiliare presenta nel triennio 2009-2010-2011 la seguente situazione:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>2009: utile. Test di operatività con esito positivo;</i></li> <li>- <i>2010: utile inferiore al livello minimale. Test di operatività negativo. In questo anno era stato presentato interpello, senza risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria;</i></li> <li>- <i>2011: utile inferiore al livello minimale. Test di operatività negativo.</i></li> </ul> <p><i>La società dispone di 5 capannoni industriali di proprietà da 20 anni, dei quali solo uno è affittato. Si chiede se la società nel 2011 sia da considerarsi di comodo e se la società medesima debba presentare interpello.</i></p>
<p><b>R.:</b> <i>In assenza di risposta espressamente favorevole per l'anno di imposta 2010, non si può ritenere che la società sia "coperta" per il successivo anno d'imposta 2011. Pertanto, se la società non supera il test di operatività per il 2011, va considerata come società di comodo per lo stesso anno 2011. A fine di disapplicare le relative norme, è opportuno che la società presenti un interpello anche per il citato anno 2011.</i></p>
<p><b>D.:</b> <i>Una società di capitali viene costituita nel 2009 per la costruzione di un albergo, da vendere successivamente. Nel medesimo anno era stato acquistato il terreno edificabile, successivamente era stato approvato il progetto in Comune nel 2010, ma il progetto medesimo è stato subito bloccato in Provincia. Alla data odierna la società è ancora in attesa dello "sblocco" della situazione per iniziare la costruzione. La società è in perdita nei periodi 2009-2010-2011. Si chiede se la società stessa sia di comodo nel 2012 e se sia possibile presentare interpello.</i></p>



<b>R.:</b>	Si. In base all'art.2, co.36- <i>decies</i> , D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, l'emersione di perdite fiscali per il triennio 2009-2011 comporta che, per presunzione di legge, la società sia considerata di comodo nel periodo d'imposta 2012: e, perciò, obbligata ad assolvere le imposte dovute per lo stesso anno 2012 in base ai "minimi" stabiliti dall'art.30, L. n.724/94. Per evitare questa situazione, la società può presentare un interpello disapplicativo.
<b>D.:</b>	<i>Si richiede se una Srl agricola che opta per la determinazione del reddito su base catastale abbia la possibilità di ottenere la disapplicazione della normativa sulle società di comodo presentando apposita istanza di interpello.</i>
<b>R.:</b>	Si, la determinazione del reddito su base forfettaria da parte delle società agricole costituisce una delle oggettive situazioni che, anche ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, può giustificare la disapplicazione delle norme sulle società di comodo (a conferma, cfr. C.M. n.50/E/10, par.6). La società, pertanto, può presentare apposita istanza di interpello, avendo cura di riferire anche le eventuali altre circostanze (calamità naturali, intrapresa di nuove coltivazioni, ecc.) che giustificano tale disapplicazione (sul punto, cfr. in giurisprudenza, CTP n.105/10 Grosseto).
<b>D.:</b>	<i>Una Srl ha prodotto, anni fa, un film destinato alla vendita. La società ha subito delle perdite in quanto il film non ha avuto esito positivo. Fermo restando che esso è stato imputato a Conto economico come rimanenza, non è mai stato applicato il regime delle società di comodo. Si richiede se bisogna o bisognava ricorrere a un interpello disapplicativo e come sarebbe stato corretto comportarsi.</i>
<b>R.:</b>	In caso di mancato superamento del test di operatività, sarebbe stato opportuno presentare un interpello disapplicativo prima della presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative a ciascuno anno d'imposta. Al momento attuale, l'istanza di disapplicazione può essere comunque presentata con riguardo all'anno d'imposta 2011, spiegando le ragioni di mancato conseguimento dei ricavi minimi. Qualora, peraltro, la società verta in situazione di perdita fiscale per il triennio 2009-2011, un'autonoma istanza di interpello dovrebbe essere opportunamente presentata anche per l'anno d'imposta 2012, spiegando i motivi della descritta mancata redditività.
<b>D.:</b>	<i>Una società, detentrica di un unico immobile, consegue nei periodi 2009 e 2010 delle perdite fiscali, tuttavia supera i relativi test. Nel 2011 la società stessa ha conseguito una perdita. Se la società presentasse istanza di interpello, essa risolverebbe parzialmente il problema, in quanto vi sarebbe quello delle perdite sistemiche. Si chiede come la società medesima si deve comportare.</i>
<b>R.:</b>	L'emersione di perdite fiscali relative nel triennio 2009-2011 comporta che, in base all'art.2, co.36- <i>decies</i> , D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, la società sarà considerata di comodo nel periodo d'imposta 2012, con conseguente obbligo di adeguarsi ai "minimi" previsti dall'art.30, L. n.724/94. Per evitare tale conseguenza, è opportuno che la società proceda alla presentazione di un interpello disapplicativo, in cui vengano evidenziate le circostanze oggettive che non consentono di conseguire i suddetti importi "minimi".
<b>D.:</b>	<i>Una società, in data 16/07/11, è stata messa in liquidazione. Nei periodi 2009 e 2010, nonché nel periodo 01/01/11-16/07/11, ha conseguito delle perdite fiscali di poche migliaia di euro (legate a bollette, servizi amministrativi, ecc.). Si chiede che cosa succede nel primo periodo del 2011 (01/01-16/07) e in quelli successivi. Si richiede altresì se la società possa presentare interpello.</i>

- R.:**
- Se la società non supera il *test* di operatività relativamente al periodo d'imposta 1/01/11 – 16/07/11 (antecedente la messa in liquidazione) sarebbe opportuno procedere alla presentazione di un interpello disapplicativo. Se accolto, la risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate potrà valere anche per il primo periodo d'imposta di liquidazione (17/07/11 – 31/12/11), a condizione che non si siano modificate le circostanze oggettive che hanno consentito la disapplicazione.
  - Un diverso interpello, inoltre, dovrebbe essere presentato con riguardo ai successivi periodi d'imposta (dal 2012 in poi), qualora la società verta in situazione di reiterata perdita fiscale: lo stato di liquidazione volontaria, infatti, non rappresenta una causa di esclusione automatica dalle disposizioni sulle società di comodo a favore della società, che dovrà opportunamente spiegare i motivi di mancata redditività negli anni successivi alla messa in liquidazione.

**D.:** *Una società viene messa in liquidazione. Nei periodi intermedi la società consegue delle perdite fiscali. Si richiede se, al fine dell'esclusione dalla normativa sulle società di comodo, sia necessario presentare interpello ovvero se vi siano altre possibilità.*

**R.:** Una società in stato di liquidazione volontaria non fruisce di particolari cause di esclusione dalle norme sulle società di comodo. Pertanto, la presentazione di un interpello disapplicativo si rende necessaria per evitare che, ex art.2, co.36-*decies*, D.L. n.138/11, convertito in L. n.148/11, la società sia automaticamente considerata di comodo, nel periodo d'imposta immediatamente successivo al triennio in cui si verifica la continua emersione di perdite fiscali. In base alla suddetta norma, il primo periodo di applicazione coincide con l'anno d'imposta 2012.

**D.:** *Una Srl che svolge attività di costruzione e di gestione immobiliare ha acquistato nel 2000 un terreno edificabile, iniziando nel 2006 la relativa edificazione. I relativi costi sono stati iscritti tra le immobilizzazioni materiali. Le dichiarazioni dei redditi hanno presentato delle perdite civili e fiscali minime, dovute ai costi non capitalizzabili. Nel 2006 la società ha presentato interpello disapplicativo che è stato accolto positivamente dall'Amministrazione Finanziaria, nell'anno medesimo e nei 3 successivi. Nel 2010 l'immobile non è stato ultimato (S.A.L. pari all'incirca al 50%); pertanto è stato presentato nuovo interpello, il quale, in questo caso, ha avuto esito negativo. Nel fornire la risposta l'Amministrazione non aveva tenuto conto che per l'ultimazione dell'immobile occorrevano risorse finanziarie che attualmente scarseggiano. Considerata la presenza di un credito Iva rilevante, si richiede come la società debba muoversi.*

- R.:**
- Se l'interpello con risposta negativa non è stato impugnato e la società, per l'anno d'imposta 2010, non si è adeguata ai minimi previsti dall'art.30, L. n.724/94, la stessa società potrebbe ricevere un atto impositivo, che potrà essere impugnato in Commissione tributaria, spiegando le ragioni di pretesa inapplicabilità delle norme sulle società di comodo. La medesima conseguenza, inoltre, si produrrebbe qualora la società utilizzi il proprio credito Iva, in compensazione con altri tributi.
  - In ogni caso, la società potrebbe essere considerata "di comodo" nell'anno d'imposta 2012, se nel triennio 2009-2011 i risultati si siano rivelati in perdita fiscale. Pertanto, è opportuno che, indipendentemente dalla situazione relativa all'anno d'imposta 2010, la società presenti comunque un nuovo interpello disapplicativo, in cui vengano spiegate le ragioni di ridotta redditività per gli anni successivi (2011 e/o 2012).

**D.:** *In base alla Corte di Cassazione, sent. n.8663/11, l'impugnazione del diniego rispetto all'interpello disapplicativo delle società di comodo è necessario al fine di impugnare il successivo avviso di accertamento. L'Agenzia delle Entrate richiede che (in via del tutto autonoma) l'interpello, affinché possa essere considerato preventivo, sia presentato antecedentemente all'invio della comunicazione.*

*Nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate aveva notificato al contribuente via mail (non tramite Pec) una comunicazione che considerava l'interpello non presentato in quanto non preventivo. Si richiede se sia impugnabile tale comunicazione e, in caso di risposta affermativa, quali siano le modalità.*

**R.:** La comunicazione contenente il sostanziale diniego di disapplicazione potrebbe essere impugnata, con ricorso da notificare al competente Ufficio fiscale e, successivamente, depositare in Commissione Tributaria. Sotto il profilo procedurale, il ricorso deve essere notificato al competente ufficio fiscale, a mano o via posta raccomandata a/r, non oltre 60 giorni dalla data di avvenuta ricezione della comunicazione di diniego. Entro i successivi 30 giorni, inoltre, una copia conforme del ricorso va depositata presso la competente Commissione Tributaria.

**D.:** *Una Srl immobiliare è di comodo in quanto essa non è in linea con i coefficienti presuntivi. Si chiede se la società possa avere motivazioni e convenienza nel presentare istanza di interpello disapplicativo, nel caso in cui essa separi l'attività di locazione abitativa da quella di locazione commerciale.*

**R.:** Sì, potrebbe essere opportuno presentare un interpello disapplicativo in cui si dimostrino le circostanze di eventuale minore redditività di taluni beni aziendali. L'Agenzia delle Entrate, anche con specifico riferimento alle società immobiliari, ha infatti affermato che si possa emanare un provvedimento di disapplicazione "parziale" delle norme sulle società di comodo, consentendo alla società di non includere taluni beni tra quelli soggetti ai test di operatività (cfr., a titolo esemplificativo, C.M. n.44/E/07, par. 2.1 e 2.7).

#### TEST DI OPERATIVITÀ E DI REDDITIVITÀ

**D.:** *Una società di capitali di gestione immobiliare dispone di una quindicina di unità immobiliari di natura industriale. Di queste, 10 sono sfitte in quanto la società stessa non riesce ad affittarle ovvero perché ha ricevuto comunicazioni di recesso anticipato. Si chiede se la società possa considerare para-temporis, ai fini del computo del valore degli immobili, solamente quello relativo alle unità locate ed escludere quello inerente agli immobili non locati. In secondo luogo si chiede se, per fare ciò, sia necessario presentare istanza di interpello disapplicativo, come impostarlo e soprattutto come documentare l'impossibilità concreta, non dipendente da volontà dell'imprenditore, di locare gli immobili.*

**R.:** L'esclusione degli immobili non locati dalla applicazione del "test di operatività" non può essere automatica ma necessita della preventiva presentazione, ed accettazione, di un'istanza di disapplicazione parziale della disciplina; in difetto, qualora la società escludesse direttamente dal test di operatività gli immobili non locati, essa si esporrebbe al rischio di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria con conseguente contenzioso. L'istanza di disapplicazione parziale deve documentare in modo oggettivo la situazione dimostrando che il contribuente ha fatto tutto quanto era possibile per ottenere il miglior risultato in merito alla profittabilità degli immobili per i quali si domanda l'esclusione dal test; occorrerà produrre prova dei tentativi posti in essere nella ricerca di nuovi locatari, ad esempio mediante incarichi affidati ad agenzie di intermediazione, trattative avviate con potenziali soggetti interessati, scambi di corrispondenza con le controparti, ed anche documentando la particolare stagnazione del mercato nel territorio di riferimento, qualora questa fosse rilevante e segnalata da organismi pubblici o privati di monitoraggio del mercato immobiliare. Dovrà quindi dimostrarsi la mancanza di qualsiasi dilazione o imperizia del contribuente nella propria azione riferita alla destinazione a reddito dei predetti immobili; al riguardo, si ha notizia che alcune DRE hanno in passato premiato la prova prodotta dal contribuente di una progressiva messa a profitto degli immobili nel tempo. A tale scopo potrebbe essere utile dimostrare che già nell'anno seguente a quello per cui si presenta l'istanza, alcuni di questi immobili sono stati via via locati.



<b>D.:</b> <i>Si richiede se, per una società di capitali di gestione immobiliare, il valore degli immobili in fase di ristrutturazione possa essere escluso ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società di comodo.</i>
<b>R.:</b> Previa presentazione di un'istanza di disapplicazione parziale, la società può domandare l'esclusione dal "test di operatività" degli immobili in corso di ristrutturazione; in senso positivo si è espressa la C.M. n.44/E/07, risp.2.1. Sarà importante documentare il progetto di ristrutturazione in corso, ed in particolare la diligenza del comportamento della società che, senza dilazioni o ritardi ad essa imputabili, ha avviato l'iter amministrativo e burocratico di ristrutturazione degli immobili. Va da sé che l'esclusione diretta dal test senza preventiva istanza di disapplicazione espone la società al rischio di un eventuale accertamento e conseguente difesa nelle competenti sedi. L'esclusione diretta dal test sarebbe invece oggettivamente possibile qualora la classificazione corretta del cespite nel bilancio d'esercizio della società fosse fra le "immobilizzazioni in corso".
<b>D.:</b> <i>Si chiede se una società di capitali immobiliare di gestione possa escludere dal test di operatività, di cui alla L. n.724/94, gli immobili merce.</i>
<b>R.:</b> Gli "immobili merce", ossia quelli che sono iscritti nel magazzino della società in quanto destinati alla rivendita, non sono inclusi fra i beni rilevanti ai fini del "test di operatività", ovviamente a condizione che la classificazione sia improntata a corretti principi contabili (vedi C.M. n.25/07, par.3.2.2).
<b>D.:</b> <i>Una Srl possiede degli immobili patrimonio. Alcuni di questi beni sono locati, mentre altri sono in attesa di essere alienati. Si richiede in primo luogo se le plusvalenze realizzate concorrano nella determinazione del reddito minimale ai fini del test di cui all'art.30, L. n.724/94. Nel caso invece in cui si opti per la rateizzazione delle plusvalenze, si chiede se sia possibile compensarle con eventuali perdite conseguite in esercizi successivi.</i>
<b>R.:</b> I ricavi e proventi "effettivi" rilevanti ai fini del confronto con i "ricavi presunti" determinati con il "test di operatività" sono quelli classificati nelle voci A.1 e A.5 del Conto economico (a cui si aggiungono le variazioni positive delle rimanenze classificate alle voci A.2, A.3, B.11); come precisato dalla C.M. n.25/07, par. 3.4, vanno considerate solamente le componenti ordinarie di reddito. Poiché le plusvalenze derivanti dalla vendita di immobilizzazioni materiali sono classificate alla voce A.5 del Conto economico, esse rilevano nella formazione del valore dei ricavi e proventi effettivi. Quanto alla eventuale rateazione fiscale delle plusvalenze, mentre tale facoltà non ha effetti riguardo al tradizionale "test di operatività" (confronto ricavi effettivi di bilancio e ricavi presunti), essa può invece avere effetti significativi rispetto alla nuova ipotesi di "società di comodo" di cui al D.L. n.138/11 in quanto il differimento della tassazione di una parte delle plusvalenze realizzate può determinare, a fronte di un risultato di bilancio positivo, un risultato imponibile in perdita (o inferiore a quello minimo) e di conseguenza innescare la nuova presunzione di "società di comodo" se reiterato per un triennio. Per questa ragione, occorrerà valutare attentamente nell'anno 2011 in sede di Unico 2012, l'effettiva opportunità di avvalersi della rateazione delle plusvalenze realizzate, e nel caso determinare il numero di rate in modo oculato. Tuttavia, è ragionevole ritenere che se la perdita fiscale della società fosse effettivamente causata solo dal differimento di una parte delle plusvalenze realizzate in applicazione di una facoltà consentita dalla legge, vi sarebbero fondate possibilità per il contribuente di ottenere l'accoglimento della propria istanza disapplicativa, ed anche forti elementi di difesa in caso di eventuale accertamento.

**D.:** *Una Srl immobiliare di costruzione è in perdita fiscale nel triennio 2009-2011. Nell'ambito delle immobilizzazioni, la società ha solamente la nuda proprietà di un immobile commerciale concesso in affitto a un terzo usufruttuario (quest'ultimo è colui che dichiara il reddito); su questo bene la società stessa non calcola ammortamenti. Si chiede quali siano le basi per il calcolo del test di redditività e se la società, in ogni caso, abbia l'obbligo di dichiarare un reddito minimale.*

**R.:** La C.M. n.25/07, par.3.2.2, precisa che gli immobili concessi in usufrutto a titolo gratuito a soggetti diversi dai soci o loro familiari, non rientrano fra i beni rilevanti ai fini del "test di operatività" e né ai fini della determinazione del reddito minimo (vedi anche R.M. n.94/05). Di conseguenza, se l'immobile detenuto in nuda proprietà è l'unico asset della società, non è calcolabile alcun reddito minimo imputabile alla società con la conseguenza che essa è esclusa dalla disciplina delle società di comodo ai fini Ires ed Irap. Stante la presenza di tre esercizi in perdita fiscale, pur in presenza di una soggettiva causa di esclusione ai fini delle imposte sul reddito, potrebbe presumersi la natura di società comodo con esclusivo riferimento all'Iva; tuttavia, una simile conclusione pare essere poco plausibile. Sul punto, è auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.

**D.:** *Una società di capitali svolge l'attività di costruzione di immobili da qualche anno senza conseguire utili. Si chiede in primo luogo come venga applicato il test di operatività. In secondo luogo si chiede come applicare il test di redditività posto che tale società non dispone di beni capitalizzati (corrispondenti solamente agli oneri di costituzione).*

**R.:** Se gli immobili in corso di costruzione sono classificati in bilancio fra le rimanenze di magazzino (in quanto "immobili merce" destinati alla vendita una volta conclusa la loro realizzazione) oppure fra le "immobilizzazioni in corso", il loro valore non concorre a costituire base di riferimento né per il "test di operatività" (C.M. n.25/07, par.3.2.3 e C.M. n.48/97) e né per il successivo calcolo del reddito minimo. Se fra gli asset della società, una volta esclusi gli immobili in corso di realizzazione, figurano solo gli oneri pluriennali di costituzione, il "test di operatività" sarà effettuato assumendo il valore di tali oneri così come esso risulta nel bilancio d'esercizio, quindi al netto degli ammortamenti già imputati nei precedenti esercizi (C.M. n.25/07, par.3.2.3).

**D.:** *Una Srl acquista un appartamento censito a catasto con la categoria "A/2" per un valore di €300.000, al fine di locarlo a uso ufficio. Si chiede se un canone di €18.000 (6% di €300.000,00) renda operativa la società. In secondo luogo si domanda se vi siano delle conseguenze particolari derivanti dal fatto di aver acquistato tale immobile con patto di riservato dominio.*

**R.:** Il "test di operatività" deve essere applicato avuto riguardo a tutti gli elementi patrimoniali della società, secondo le disposizioni di legge; qualora l'unico asset della società fosse l'immobile in oggetto, il canone di locazione così determinato consentirebbe di superare il "test di operatività". Ovviamente, alla luce delle nuove disposizioni, va verificato anche il fatto che la società, pur superando il "test di operatività", non rientri nella disciplina di comodo per via di perdite fiscali reiterate nell'ultimo triennio. La presenza di un "patto di riservato dominio" nell'atto di acquisto dell'immobile non ha effetti ai fini delle imposte sul reddito e neppure rispetto alla disciplina delle società di comodo in quanto non determina una compressione del diritto di impiego del bene.

**D.:** *Una società (che svolge attività immobiliare, piuttosto che altre attività) non dispone di alcuna immobilizzazione, bensì solamente di beni merce. Si chiede se tali società, al verificarsi delle relative condizioni, possano essere considerate di comodo.*

<b>D.:</b>	<i>Una Srl è in perdita fiscale negli anni 2009-2010-2011. Questa società non dispone nel proprio bilancio di immobilizzazioni, in quanto possiede un'area edificabile e degli immobili civili destinati alla vendita, classificati tra le rimanenze. Di conseguenza il volume d'affari minimo (desumibile dall'applicazione delle percentuali previste all'attivo immobilizzato) è pari a 0. Si chiede se nel 2012 la società debba essere considerata di comodo, laddove essa consegua nel medesimo periodo un volume d'affari nullo.</i>
<b>D.:</b>	<i>Una società di capitale realizza nel triennio 2009-2011 delle perdite fiscali. Nei medesimi periodi la società ha iscritto nel bilancio sole rimanenze, essendo priva di beni o partecipazioni da considerare ai fini dell'effettuazione del test di operatività. Si chiede se nel periodo 2012 la società stessa sia da considerarsi di comodo, ovvero se resti esclusa in virtù della situazione particolare che impedisce l'effettuazione del test di operatività e di redditività. Si richiede altresì se sia necessario ricorrere all'interpello.</i>
<b>R.:</b>	La società è nelle condizioni di essere soggettivamente esclusa dalla disciplina delle società di comodo non avendo alcun asset in grado di rendere applicabile il "test di operatività", e né la determinazione di un reddito minimo; ovviamente, nell'assunto che la classificazione nelle rimanenze sia improntata a corretti principi contabili (vedi C.M. n.25/07, par.3.2.2). Come già detto, la società non dovrebbe rientrare nella disciplina delle società di comodo neppure in presenza di tre esercizi consecutivi in perdita fiscale; tuttavia, su questo punto è augurabile ricevere la conferma da parte dell'Amministrazione Finanziaria.
<b>D.:</b>	<i>Una società immobiliare di gestione non supera mai il test di redditività. L'Agenzia accerta un maggior reddito. Posto che non vi sono cause di esclusione non c'è altra via che la Commissione Tributaria?</i>
<b>R.:</b>	Nel caso di specie, la difesa delle ragioni della società può essere affidata al contenzioso oppure agli istituti deflattivi disponibili, ricorrendo le condizioni.
<b>D.:</b>	<i>Una Srl presenta la seguente situazione:</i> <ul style="list-style-type: none"> <li>- anno 2009: perdita fiscale, ma società non di comodo sulla base dell'applicazione degli indici da quadro RF);</li> <li>- anno 2010: reddito fiscale di €910,00, per adeguamento agli studi di settore. Anche in questo anno la società non era di comodo sulla base dell'applicazione degli indici da quadro RF;</li> <li>- anno 2011: perdita fiscale.</li> </ul> <i>Si chiede se nel 2012 essa sia considerata di comodo alla luce delle variazioni intervenute con il D.L. n.138/11.</i>
<b>R.:</b>	Assumendo che nel 2010 il reddito dichiarato sia stato inferiore a quello minimo previsto dall'applicazione dei coefficienti di redditività, la società nel 2012 sarebbe considerata di comodo in quanto nel triennio 2009-2010-2011 sono state dichiarate due perdite fiscali, ed un reddito inferiore al minimo, realizzando così le condizioni previste dalle disposizioni introdotte con il D.L. n.138/11. Se, invece, il reddito dichiarato nel 2010 fosse stato uguale o superiore a quello minimo, la società non sarebbe di comodo nel 2012 in quanto non sarebbero verificate le condizioni di legge.
<b>D.:</b>	<i>Una società ha acquisito un immobile attraverso un'operazione di fusione per incorporazione. Il valore civilistico di tale immobile è decisamente superiore a quello fiscale. Si chiede se, per il test di operatività, il valore da considerare dei beni sia quello civilistico ovvero quello fiscale.</i>
<b>R.:</b>	Il valore dell'immobile iscritto nel bilancio è stato aumentato per effetto, probabilmente, di precedenti rivalutazioni non fiscalmente rilevanti; ai fini della disciplina delle società di comodo, il valore dei beni va assunto al netto di eventuali plusvalenze iscritte che non abbiano rilevanza fiscale ai sensi dell'art.110, co.1, lett.c), del Tuir.

<b>D.:</b>	<i>Una Sas è considerata di comodo secondo il test di operatività. La società stessa, essendo di fatto in fase di liquidazione (non ancora formalizzata), non dispone di alcun elemento attivo, sul quale applicare le aliquote di redditività. Si chiede quale sia il comportamento corretto da seguire, tenendo conto inoltre che alcuni software non consentono la compilazione del quadro relativo al test di operatività.</i>
<b>R.:</b>	Se la società non ha più in bilancio elementi attivi che generino alcun reddito minimo, nell'impossibilità di effettuare qualsivoglia conteggio, si ritiene che ai fini Ires ed Irap essa possa dichiarare il risultato effettivo; come già detto, potrebbe porsi il dubbio della permanenza delle implicazioni Iva dell'essere società di comodo, per cui sarebbe auspicabile un chiarimento dell'Agenzia delle Entrate.
<b>D.:</b>	<i>Un contribuente, in un anno, decide di considerare volontariamente le quote di ammortamento e/o gli interessi passivi come variazione in aumento, in modo da raggiungere un risultato positivo. Si chiede se, alla luce di tale comportamento, il contribuente stesso ha evitato per quell'anno di confluire nella disciplina sulle società di comodo.</i>
<b>R.:</b>	L'effettuazione di spontanee variazioni in aumento del reddito imponibile dell'esercizio avrebbe lo scopo di evitare la chiusura di un ulteriore esercizio in perdita fiscale oppure di dichiarare un reddito inferiore a quello minimo, così da non verificare la condizione del triennio introdotta dal D.L. n.138/11. Questo comportamento può però prestarsi principalmente a due tipi di eccezioni: in primo luogo, l'Amministrazione Finanziaria potrebbe trarre spunto da questa situazione per promuovere accertamenti sulle annualità precedenti o successive della società, avuto riguardo al diverso trattamento dalla stessa riservato ai medesimi componenti di reddito; in secondo luogo, il comportamento della società sarebbe passibile di un presunto abuso di diritto.
<b>D.:</b>	<i>Una società immobiliare di costruzione ha ultimato le sue costruzioni; tuttavia esse risultano invendute, pertanto sono rimanenze di magazzino. Si chiede se questi beni merce vadano considerati nel test di redditività e se, in secondo luogo, tali beni generino un reddito minimo.</i>
<b>R.:</b>	Se la classificazione nelle rimanenze è improntata a corretti principi contabili (vedi C.M. n.25/07, par.3.2.2), gli immobili in questione sono esclusi dal "test di operatività" e dal computo del reddito imponibile minimo.
<b>D.:</b>	<i>Una società conferitaria ha iscritto nel bilancio i maggiori valori degli immobili derivanti dall'operazione di conferimento. La società stessa redige il bilancio d'esercizio secondo i principi IAS/IFRS. Nell'ambito delle operazioni indicate, si chiede come ci si debba comportare ai fini del test di operatività, considerando che le rivalutazioni (da conferimenti e/o da adozione dei principi IAS) non rilevano nell'ambito del calcolo della media del reddito. Si chiede altresì se sia possibile non considerare i maggiori valori di beni immobili iscritti in bilancio.</i>
<b>D.:</b>	<i>Una società ha rivalutato beni (ai sensi del D.L. n.85/08) ai soli fini civilistici, senza versare imposta sostitutiva. Si chiede se dal periodo 2013 i valori rivalutati rileveranno ai fini del test, ovvero se è necessario tenere conto dei valori fiscali.</i>
<b>R.:</b>	Ai fini del "test di operatività" e del computo del reddito minimo, i valori degli asset (i costi storici) sono assunti nella loro dimensione fiscale; di conseguenza, rivalutazioni iscritte senza riconoscimento fiscale non hanno effetto rispetto ai conteggi previsti dalla disciplina delle società di comodo.

<b>D.:</b> <i>Una società è di comodo in quanto ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011 delle perdite fiscali. Tuttavia, la società stessa risulta operativa a seguito del test di operatività. Si chiede come si determini il reddito minimo imponibile.</i>
<b>R.:</b> Il reddito minimo delle società che sono di comodo in quanto hanno realizzato perdite fiscali per tre esercizi consecutivi si determina allo stesso modo delle società che non superano il “test di operatività” e quindi in misura non inferiore all’importo che si ottiene applicando i coefficienti di redditività al valore fiscalmente riconosciuto degli elementi patrimoniali rilevanti ai fini del medesimo “test di operatività”.
<b>D.:</b> <i>Una holding mista ha nell’attivo di Stato patrimoniale una partecipazione di controllo, iscritta per un valore di 100, e un immobile iscritto per un valore di 200. La società realizza perdite nel triennio 2009-2010-2011. La società controllata è operativa. Posto che la perdita nel 2011 ammonta a 30, si richiede quanto sia pari il reddito imponibile per l’anno 2011.</i>
<b>R.:</b> La partecipazione nella società operativa beneficia della esclusione parziale ai sensi della lett.e), n.1), del Provvedimento direttoriale del 14/02/08. Di conseguenza, il “test di operatività” e l’eventuale reddito minimo della società per l’anno 2011 – qualora il test non fosse superato – si determina applicando solamente il coefficiente previsto per la tipologia di immobile di valore pari a 200. Si precisa inoltre che la società, a causa della reiterata perdita fiscale per il triennio 2009-2010-2011, si presumerà di comodo per l’anno 2012.
<b>D.:</b> <i>Una holding mista ha nell’attivo di Stato patrimoniale solamente una partecipazione di controllo, iscritta per un valore di 100. La società controllata è operativa. Posto che la perdita nel 2011 è pari a 20, si richiede come si determini l’imponibile per l’anno 2011.</i>
<b>R.:</b> La partecipazione nella società operativa beneficia della esclusione parziale ai sensi della lett.e), n.1), del Provvedimento direttoriale del 14/02/08. Se la partecipazione è l’unico elemento patrimoniale della società, quest’ultima sarà soggettivamente esclusa dalla disciplina delle società di comodo.
<b>D.:</b> <i>Una società consegue in 3 periodi altrettante perdite fiscali. La società stessa ha superato i test di operatività, grazie a dividendi Pex. Si richiede se la società debba considerarsi di comodo.</i>
<b>R.:</b> Il punto, come già segnalato dalla stampa specializzata, merita un urgente chiarimento da parte dell’Amministrazione Finanziaria in quanto rischia di compromettere la condizione fiscale di molte <i>holding</i> di partecipazione la cui profittabilità deriva esclusivamente dal realizzo di plusvalenze esenti ex art.87 del Tuir e dall’incasso di dividendi, la cui detassazione al 95% produce sistematicamente uno scostamento significativo tra il risultato di bilancio e l’imponibile dichiarato. La soluzione ragionevole proposta in dottrina è che il risultato fiscale della società da assumere ai fini della valutazione della sussistenza del triennio, venga determinato computando plusvalenze e dividendi in misura piena. Tuttavia, data la delicatezza del tema, si attende un pronto chiarimento da parte dell’Agenzia delle Entrate.
<b>D.:</b> <i>Una holding risulta di comodo con un reddito presunto di 100, che riduce a 30 togliendo la quota di dividendi non tassabile, posto che, ai fini Ires, la prassi dell’Agenzia delle Entrate chiarisce che le agevolazioni non vengono perse per effetto della normativa sulle società di comodo. Leggendo le istruzioni delle dichiarazioni, sembrerebbe che ciò non valga ai fini Irap. Si richiede, pertanto, quale sia l’imponibile ai fini Irap (100 o 30).</i>
<b>R.:</b> La soluzione interpretativa suggerita da Assonime (Circ. n.43/07, par.5) è nel senso di consentire la sottrazione anche ai fini Irap delle agevolazioni ammesse in ambito Ires quali, a titolo esemplificativo, quelle riferite alla detassazione di plusvalenze su partecipazioni e dividendi; in questo modo, il risultato Irap sarebbe pari a 30 aumentato



dei costi non rilevanti ai fini del tributo regionale (salari, compensi a collaboratori ed interessi passivi). Questa soluzione interpretativa appare equa e condivisibile, ma non ha allo stato attuale ricevuto l'avallo ufficiale dell'Agenzia delle Entrate.

**D.:** *Si richiede se gli interessi passivi indeducibili da calcolo del Rol, maturati nel periodo di imposta in cui la società è non operativa, possono essere riportati nei periodi di imposta successivi.*

**R.:** Si ritiene che l'assoggettamento alla normativa delle società di comodo non impedisce alla società di calcolare l'eccedenza di ROL o di interessi passivi ai sensi dell'art.96 del Tuir, e quindi di poter fruire del riporto per l'utilizzo in successivi esercizi qualora la società dovesse non più risultare di comodo e si dovessero verificare le condizioni di legge.

#### SOCIETÀ IN PERDITA O CON REDDITO INFERIORE AL LIVELLO MINIMALE

**D.:** *Una società di capitali realizza delle perdite nei periodi 2009-2010-2011. Nel 2012 consegue un reddito superiore a quello minimale desumibile dall'applicazione dei coefficienti di redditività. Si chiede se la società stessa debba applicare, per il periodo 2012, l'aliquota Ires del 38%, essendo una società di comodo per le perdite conseguite nel triennio precedente.*

**R.:** Si ritiene che la risposta debba essere positiva. Vero è che si potrebbe, con una lettura strettamente letterale dell'art.2, co.36-*quinquies* del D.L. n.138/11, sostenere che non si applica l'aliquota del 38% per quelle società il cui *status* di comodo deriva dal triennio di perdita, ma tale tesi non presenta alcuna ragionevolezza poiché non avrebbe senso distinguere le società di comodo da perdita o da test di operatività, come del resto emerge anche dalla Circolare n.25/11 dell'Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti. In definitiva se nel quarto anno si ha un utile effettivo superiore a quello minimo, si pagherà Ires al 38% su un imponibile calcolato sottraendo dal reddito effettivo le perdite, nel limite massimo del reddito minimo calcolato sempre sullo stesso quarto anno.

**D.:** *Nel mese di maggio 2010 una società di persone si trasforma in società di capitali. Nei relativi periodi la società stessa ha conseguito i medesimi risultati:*  
- *periodo 2009: la Snc ha realizzato una perdita fiscale;*  
- *periodo 01/01/10 – 31/05/10: la Snc ha realizzato una perdita fiscale;*  
- *periodo 01/06/10 – 31/12/10: la Srl ha realizzato una perdita fiscale;*  
- *periodo 2011: la Srl ha realizzato una perdita fiscale.*  
*Si chiede quale sia il triennio di riferimento e i relativi effetti che ne derivano (in capo alla Snc e alle Srl) per l'applicazione della disciplina sulle società di comodo in perdita sistemica.*

**R.:** L'articolo 2, co.36-*decies* del D.L. n.138/11 parla di perdite fiscali di tre periodi d'imposta. La terminologia periodi di imposta è inequivocabile e quindi nel caso segnalato i tre periodi in perdita saranno i due del 2010 e il periodo solare 2011. Dal 2012 la società verrà dichiarata di comodo con riflessi sulla SRL, mentre non si vedono riflessi particolari sulla Snc.

**D.:** *Una società di persone, nel triennio 2009-2010-2011 consegue delle perdite fiscali. Si chiede se nel 2012 (Unico 2013 anno imposta 2012), debba essere attribuito ai soci, per il principio di trasparenza, un reddito almeno pari a quello minimo presunto desumibile dal test di operatività. Si chiede altresì se questa logica valga anche nel caso in cui la società medesima superi il test di operatività, in mancanza di cause di esclusione applicabili. Viene richiesto infine come debbano essere imputate in capo ai soci le perdite fiscali conseguite dalla società nel triennio 2009-2010-2011.*

<b>R.:</b>	Il reddito minimo del 2012 verrà attribuito ai soci nel rispetto della quote di partecipazione, reddito minimo calcolato tramite il test di redditività di cui all'art.30, co.3 della L. n.724/94. Tale conseguenza può essere evitata solo se nel 2012 si manifesta una delle cause di disapplicazione di cui al co.1 del citato articolo. L'esito positivo del <i>test</i> di operatività nel 2012, in sé, non assicura alcuna disapplicazione della normativa nel 2012, ancorché sia elemento che utilmente potrà essere segnalato in un eventuale interpello. Le perdite fiscali dagli anni precedenti possono essere utilizzate dal socio solo se il reddito effettivamente attribuito per trasparenza fosse superiore a quello minimi, in tal caso il riporto sarebbe possibile nel limite della differenza tra reddito effettivo e reddito minimo di pertinenza di ciascun socio.
<b>D.:</b>	<i>Si richiede se, per verificare la perdita fiscale, si considera, come valore di riferimento, quello indicato all'interno del quadro RN, rigo RN1, prima dello scomputo delle perdite riportabili. In secondo luogo, si chiede se il concetto di utile da considerarsi nell'ambito del triennio oggetto di osservazione coincida con quello di reddito.</i>
<b>R.:</b>	Chi scrive ritiene che debba essere assunto il reddito complessivo al lordo delle perdite, poiché la <i>ratio</i> della norma è individuare un reddito di un dato esercizio, che debba presentare dimensioni significative (superiore al reddito minimo figurativo) per disapplicare l'art.2, co.36- <i>decies</i> del D.L. n.138/11. In tal senso sarebbe meno ragionevole considerare il reddito al netto delle perdite a riporto, poiché ciò significherebbe contaminare il reddito di un dato esercizio con fattori prodotti in esercizi precedenti, e quindi il confronto sarebbe viziato da una incongruità di fondo.
<b>D.:</b>	<i>Una società è considerata di comodo se nell'arco di un triennio ha conseguito perdite fiscali per due periodi di imposta e nell'altro un reddito inferiore a quello a quello minimale a seguito del test di cui all'art.30, co.3 L. n.724/94. Si chiede se per reddito dichiarato debba intendersi il reddito al lordo delle perdite (rigo RN1), ovvero il reddito imponibile (rigo RN6).</i>
<b>R.:</b>	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
<b>D.:</b>	<i>Una Srl, nell'anno 2009 ha avuto una perdita fiscale di euro 100. Nell'anno di imposta 2010 essa ha conseguito un utile di €20, compensato con la perdita ottenuta nel periodo 2009. Nell'anno 2011 la società prevede di conseguire un utile di €40, che compenserà con le perdite conseguite nell'anno 2009. Si chiede se nel 2012 la società debba essere considerata di comodo.</i>
<b>R.:</b>	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
<b>D.:</b>	<i>Una Srl consegue nel 2009 e nel 2010 risultati di perdita fiscale (quadro RF). Nell'anno 2011 realizza un utile fiscale ma un reddito imponibile pari a 0, per il riporto di perdite da anni precedenti. Si chiede se la società sia considerata di comodo.</i>
<b>R.:</b>	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
<b>D.:</b>	<i>Una società di capitali consegue delle perdite fiscali nel triennio 2009-2011. Si chiede se le perdite medesime vadano calcolate al lordo o al netto dell'agevolazione Tremonti-ter.</i>
<b>R.:</b>	Purtroppo la norma parla di perdite fiscali, le quali per qualunque motivo siano generate provocano la conseguenza dell'ingresso del novero delle società di comodo. Questa situazione è palesemente irragionevole poiché l'utilizzo della detassazione Tremonti-Ter avviene in base ad una norma di pari dignità rispetto a quella che istituisce le società di comodo. Si tratta di un aspetto assurdo della disposizione di cui all'art.2, co.36- <i>decies</i> che dovrebbe essere segnalato in ogni interpello.

<b>D.:</b>	Una società di capitale ha realizzato nei periodi 2009-2010-2011 degli utili di natura civilistica. Per via dell'agevolazione Tremonti-ter, la società medesima consegue delle perdite fiscali nei medesimi periodi. Si chiede se nel 2012 la società debba essere considerata di comodo. In caso di risposta negativa, si richiede altresì quali strumenti utilizzare per evitare di ricadere nella fattispecie.
<b>R.:</b>	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.
<b>D.:</b>	<i>Una Srl con esercizio infrannuale (inizio periodo 01/07/n, fine periodo 30/06/n+1) ha chiuso in perdita fiscale gli ultimi 3 periodi, precisamente:</i> - 01/07/08 – 30/06/09; - 01/07/09 – 30/06/10; - 01/07/10 – 30/06/11. <i>Si richiede se nel periodo 01/07/11 – 30/06/12 tale società debba essere considerata di comodo. Si chiede allo stesso tempo se essa debba procedere al versamento dell'acconto Ires con l'aliquota del 38% sul reddito minimale.</i>
<b>R.:</b>	La risposta è negativa. La norma si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 17 settembre 2011 (periodo 1/07/11 – 30/06/12), quindi la prima applicazione si avrà nel periodo d'imposta 1/07/12 – 30/06/13, ma l'acconto al 38% dovrà essere versato già con riferimento a quest'ultimo periodo nella due rate di dicembre 2012 e maggio 2013.
<b>D.:</b>	<i>Una Srl è entrata in liquidazione nel mese di febbraio 2011. La società stessa ha pertanto presentato le seguenti dichiarazioni, con il conseguimento dei seguenti risultati:</i> -01/01/11 – 28/02/11: perdita; - 01/03/11 – 31/12/11: perdita; -01/01/12 – 31/12/12: perdita. <i>La società stessa dispone di un immobile di proprietà, dalla vendita del quale essa potrebbe ottenere dei proventi in grado di ripianare il risultato negativo. Si chiede se la società stessa debba affrettarsi a vendere l'immobile entro il 31/12/12 al fine di non rientrare nella disciplina della società di comodo di cui all'art.30, L. n.724/94, oppure se possa attendere anche il 2013. In sostanza, il periodo 01/01/11-28/02/11 configura un autonomo periodo di imposta da computarsi per identificare il triennio di riferimento?</i>
<b>R.:</b>	La risposta è positiva poiché la norma fa riferimento a periodi d'imposta e la frazione d'esercizio ante liquidazione costituisce autonomo periodo d'imposta. Resta fermo che in tal caso la status di società di comodo si verificherebbe nel 2013, nel presupposto che il periodo 2010 sia in utile, circostanza, quest'ultima, non segnalata nel quesito.
<b>D.:</b>	<i>Una società, in stato di liquidazione da diversi periodi, consegue nei medesimi esercizi delle perdite provvisorie ai fini civilistici e fiscali. Si chiede quali riflessi derivino ai fini della disciplina sulle società non operative.</i>
<b>R.:</b>	Lo stato di liquidazione non assicura, in sé, la disapplicazione dalla normativa sulle società di comodo, per cui tale disapplicazione può essere ottenuta solo con interpello. In caso contrario la reiterazione della perdita fiscale per tre esercizi provoca la declaratoria di società di comodo, fermo restando che di norma le società in liquidazione sono di comodo anche in base al test di operatività.
<b>D.:</b>	<i>Una Srl in liquidazione da oltre 6 anni chiude il bilancio costantemente in perdita. Si chiede se essa sia soggetta al regime delle società di comodo di cui al D.L. n.138/11.</i>
<b>R.:</b>	Valgono le considerazioni svolte con riferimento al quesito precedente.

<b>D.:</b> <i>Una società immobiliare di costruzione in perdita negli esercizi 2009-2010-2011 rientra nella disciplina delle società di comodo, ovvero può ritenersi esonerata avendo nel proprio patrimonio sociale solamente immobili in corso di costruzione?</i>
<b>R.:</b> Non detenere beni sensibili al test di operatività non costituisce causa di disapplicazione dalla normativa società di comodo, bensì solo una situazione che legittima la mancata compilazione del test di operatività (barrando con il codice 1 la casella Casi Particolari). Nel passato tale situazione poteva risolvere il problema poiché l'unico innesco dello status di società di comodo era il test di operatività, ma oggi questa conclusione non è più attuale poiché la reiterazione della perdita fiscale per tre anni genera anche per questi soggetti l'immissione tra le società di comodo.
<b>D.:</b> <i>Una Srl ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011, rispettivamente, una perdita fiscale e 2 redditi inferiori a quello derivante dal test di redditività. Si chiede se la società risulti di comodo dal 2012.</i>
<b>R.:</b> La risposta è negativa. Per diventare società di comodo servono almeno due esercizi in perdita fiscale ed uno di utile inferiore a quello minimo.
<b>D.:</b> <i>Si chiede se le società di capitali agricole che si avvalgono del regime catastale, ma che chiudono costantemente in perdita fiscale, rientrino o meno nella normativa sulle società di comodo.</i>
<b>R.:</b> La risposta è positiva, almeno sotto il profilo letterale, ma non ci si può esimere dal sottolineare il paradosso di tale situazione. La determinazione catastale del reddito delle Srl agricole deriva dall'applicazione di una normativa tributaria di uguale dignità rispetto a quella delle società di comodo per cui è assurdo che si generi una penalizzazione per aver semplicemente beneficiato di una regola perfettamente vigente. È una situazione che potrà essere segnalata nell'interpello disapplicativo.
<b>D.:</b> <i>Una Srl in liquidazione consegue nel triennio 2009-2010-2011 una perdita civilistica e fiscale. Si chiede come ci si comporti nel 2012 alla luce delle novità introdotte nella normativa sulle società di comodo. È consigliabile cercare di liquidare integralmente l'attivo nel 2011 al fine di non avere in bilancio alcun elemento su cui calcolare le aliquote di redditività?</i>
<b>R.:</b> Le società in liquidazione, se in perdita, sono sottoposte alle stesse conseguenze di quelle in <i>bonis</i> : dal quarto anno divengono non operative. L'eliminazione dei beni sensibili al test di operatività o di redditività non risolve del tutto il problema poiché resterebbe la declatoria di non operatività con conseguenze se non reddituali (se non ci sono beni non c'è reddito minimo) almeno sotto il profilo della limitazione all'utilizzo del credito Iva.
<b>D.:</b> <i>Una società è in perdita nel triennio 2009-2010-2011. Si richiede se la società stessa, nel caso di conseguimento di perdita anche nel periodo 2012, ma nel caso in cui essa sia congrua e coerente, si debba comunque adeguare agli studi di settore.</i>
<b>R.:</b> Il quesito non è chiaro. Se la società nel 2012 pur essendo in perdita, risulta congrua e coerente, è esclusa dalla normativa sulle società di comodo, e peraltro essendo congrua e coerente non si vede come potrebbe adeguarsi al risultato degli studi di settore, risultato al quale esse risultano già adeguate.
<b>D.:</b> <i>La società Alfa Srl presenta nel triennio 2009-2010-2011 delle perdite fiscali. Nel 2012 essa viene incorporata in un'altra società di capitali che presenta nel medesimo triennio degli utili fiscali. Si chiede se l'operazione di fusione consente di superare la normativa sulle società di comodo. Si richiede in secondo luogo se ai fini della verifica dei risultati fiscali conseguiti nel triennio, l'incorporante debba tenere conto dei risultati fiscali della società incorporata.</i>

<b>R.:</b>	La questione posta è interessante e costituisce un problema sul quale non vi sono, come è intuibile, alcune pronunce ministeriali a supporto. La fusione è qualificabile come un'operazione di successione universale, per cui la società risultante dalla fusione subentra in ogni posizione giuridica della società incorporata. Tale spunto potrebbe legittimare la seguente tesi: se al quarto anno avviene la fusione occorre verificare se il risultato algebrico di utile dell'incorporante e perdita dell'incorporata dà origine ad un utile ovvero ad una perdita fiscale. Se il risultato è un utile si può sostenere che non sussistono le condizioni per applicare la normativa sulle società di comodo all'incorporante e che quindi l'operazione di fusione ha costituito un valido rimedio alla conseguenza negativa che si sarebbe verificata sull'incorporata.
<b>D.:</b>	<i>Una società costituita nel 2009, consegue, nel triennio 2009-2010-2011, delle perdite fiscali. Nei medesimi periodi, essa tuttavia non risulta mai società di comodo. Si chiede se la società stessa si consideri società di comodo nel periodo 2012.</i>
<b>R.:</b>	Si ritiene che la società nel 2012 sia di comodo, poiché le cause di esclusione (nella fattispecie inizio attività nel 2009) possono essere applicate solo sul quarto periodo, cioè quello che sarebbe di comodo. In questa direzione si veda la Circolare n.25/11 dell'Istituto di Ricerca Dottori Commercialisti.
<b>D.:</b>	<i>Una società è di comodo per il conseguimento di perdite fiscali in 3 periodi di imposta in regime di trasparenza fiscale. Si chiede se la maggiorazione dell'aliquota Ires abbia in tal caso effetto.</i>
<b>R.:</b>	La risposta è positiva. La questione dell'applicazione dell'aliquota del 38% alle società di comodo che derivano tale <i>status</i> dalla perdita reiterata, ha formato oggetto di dibattito poiché si registrano posizioni di chi, leggendo letteralmente l'art.2, co.36- <i>quinquies</i> del D.L. n.138/11, ritiene che in tali casi l'aliquota resti il 27,5%. Chi scrive sostiene, interpretando sistematicamente la norma citata, che l'aliquota debba essere anche in questo caso il 38%. Detto ciò nel caso del regime di trasparenza, si avrà che la società partecipata di comodo liquiderà il 10,5% a titolo di Ires, attribuendo al socio il reddito di comodo affinché quest'ultimo lo inserisca nel suo reddito complessivo.
<b>D.:</b>	<i>Si chiede se la perdita fiscale d'esercizio da considerarsi è quella risultante dal quadro RF. Nel caso di risposta positiva, si richiede altresì se la presenza di perdite pregresse, tali da azzerare l'imponibile da quadro RN, rilevi o meno ai fini del superamento del test.</i>
<b>R.:</b>	Si ritiene che il risultato da assumere ai fini della verifica della perdita fiscale dell'esercizio, sia quello al lordo delle perdite pregresse, poiché viceversa si avrebbe la contaminazione del risultato fiscale dell'esercizio con elementi derivanti da altri esercizi, conclusione quest'ultima del tutto irragionevole.
<b>D.:</b>	<i>Si richiede se sono società di comodo anche quelle che sono in perdita fiscale nei primi tre esercizi di attività. Si richiede, inoltre, se sono di comodo le società in perdita fiscale triennale che superano sempre il test di operatività.</i>
<b>R.:</b>	La risposta è positiva in entrambi i casi, Non risultano nella norma del D.L. n.138/11 specifiche esimenti rappresentate dalle perdite dei primi tre esercizi, né si può dire che l'esito positivo del <i>test</i> di operatività assicura una posizione privilegiata alla società in perdita, rispetto a quella il cui esito del <i>test</i> di operatività sia negativo.
<b>D.:</b>	<i>Una società, al terzo anno consecutivo di perdite fiscali, non dichiara la perdita del 3°anno effettuando delle variazioni in aumento di costi indeducibili. Si chiede se tale operazione sia sostenibile.</i>



**R.:** Si ritiene che il comportamento assunto sia difendibile, poiché l'unico risultato significativo è controllare se l'esercizio chiuda con una perdita o un utile fiscale. Certo occorre distinguere caso per caso le tipologie di costi resi indeducibili, evitando riprese prive di senso, ma in astratto fondamentale è il risultato raggiunto.

**D.:** *Una società cooperativa, nel triennio 2009/10/11, presenta altrettante perdite fiscali. Si richiede se la normativa sulle società di comodo si applichi nei confronti delle società cooperative.*

**R.:** La risposta è negativa. Le società cooperative non sono soggette alla normativa sulle società di comodo.

#### CAUSE DI ESCLUSIONE

**D.:** *Una società di capitale consegue, negli ultimi 5 periodi di imposta, una serie di perdite. Nel mese di Ottobre 2011 la società viene posta in liquidazione. Nel modello Unico 2012 (anno imposta 2011) la società si impegna a chiudere la liquidazione entro il 30/09/13. Si chiede se tale fattispecie costituisca causa di disapplicazione dalla disciplina sulle società di comodo.*

**D.:** *Una Srl nel 2012 diventa società non operativa. Si chiede se mettendo la società stessa in liquidazione e optando nel modello Unico 2012 per la sua cancellazione dal Registro imprese (da avvenire entro il 30/09/13) si sfugge dal regime delle società non operative come modificato dal D.L. n.138/11.*

**D.:** *Una Srl (in perdita dal 2007) ha deliberato la messa in liquidazione nel corso del 2011 (30/06/11). Una delle cause di esclusione dalla normativa sulle società di comodo risiede nell'impegno assunto in sede dichiarativa, di chiusura della procedura di liquidazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo successivo. Si richiede:*

- *in quale dichiarazione (Unico) debba essere esercitata l'opzione;*
- *quali esercizi verrebbero esclusi dal computo del triennio di perdite;*
- *oltre all'esercizio dell'opzione, se sia necessario presentare anche interpello.*

**R.:** Per le tre domande la risposta è la medesima. Con Provvedimento protocollo 2008/23681 del 14 febbraio 2008, in attuazione di quanto previsto dal co.4-ter dell'art.30 della L. n.724/94, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate ha individuato alcune situazioni oggettive in presenza delle quali è consentito disapplicare la disciplina delle società di comodo senza dover assolvere alla preventiva presentazione dell'istanza di interpello. Tra le cause identificate, la lett.a) del citato provvedimento prevede l'esclusione a favore delle 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.". Sul punto va segnalato che non è previsto uno specifico termine di decorrenza rispetto al quale assumere l'impegno di cancellazione. In relazione a tale circostanza, pertanto, si deve ritenere possibile operare tale scelta in qualsiasi periodo d'imposta anche successivo rispetto a quello nel quale la società è stata posta in liquidazione. Per espressa previsione normativa 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'art.182, co.2 e 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con DPR n.917/86, e successive modificazioni ed integrazioni." In sostanza, dunque, laddove una società venga posta in liquidazione, ad esempio, all'1/12/11, con assunzione dell'impegno alla cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo la causa opererà con riferimento:

- al periodo d'imposta in corso alla data di messa in liquidazione (1/12/11 – 31/12/11);
- a quello precedente (1/01/11 -30/11/11);
- a quello successivo sino alla data di chiusura della liquidazione.

Tale opportunità, come spiega la C.M. n.9/E/08, è da considerare legata alla volontà di favorire le società in liquidazione esonerandole dalla disciplina delle società di comodo a condizione che assumano in dichiarazione l'impegno alla cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva non essendo sufficiente la mera chiusura della liquidazione. In caso contrario l'assoggettamento alla disciplina delle società non operative torna applicabile per tutti e tre i periodi d'imposta (e dunque a decorrere da quello precedente l'assunzione dell'impegno che nel caso analizzato è quello che va dall'1/01/11 – 30/11/11).

Si ritiene che questa causa di disapplicazione, attenendo alla situazione complessiva dello società e non alle particolari condizioni dei singoli asset, possa rendersi applicabile anche alle società considerate di comodo in quanto in perdita sistemica. Una conferma in tale senso da parte delle Entrate sarebbe comunque opportuna.

**D.:** *Una società di persone in contabilità semplificata concede in leasing un immobile a un'altra società. La società stessa consegue costantemente dei risultati strutturali negativi. Si chiede se la società possa non incorrere nella disciplina delle società di comodo attraverso le soluzioni che seguono:*

- *applicazione della causa di esclusione che vale nei confronti delle società congrue e coerenti agli studi di settore;*
- *se tale soluzione non valesse, e tenendo conto che il valore corrispondente del leasing immobiliare non confluisce nell'attivo di bilancio, si chiede se sia applicabile, come causa di disapplicazione, quella che vale nei casi in cui i ricavi superano l'attivo patrimoniale.*

*In quest'ultimo caso, si chiede se la società debba aderire al regime di contabilità ordinaria ancora per il periodo di imposta 2011; in caso di risposta affermativa, visto che il termine per tale opzione è già scaduto si chiedono quali vie alternative possano essere applicate.*

**R.:** La presenza di una causa di esclusione nel quarto anno rappresenta una legittima situazione di disapplicazione per le società che hanno dichiarato perdite fiscali per tre periodi d'imposta consecutivi (ovvero per quelle con due periodi d'imposta in perdita ed uno con reddito inferiore al minimo). L'Agenzia dovrà chiarire se anche il verificarsi di una delle cause di esclusione nel triennio precedente di monitoraggio del perdite possa sottrarre il periodo interessato dal riscontro della sussistenza della condizione che qualifica la società come non operativa. In passato, sul punto, le Entrate avevano affermato che il verificarsi di una causa di esclusione nel triennio precedente, al fine del monitoraggio dei ricavi complessivi e del valore degli asset nel controllo del test di operatività era, sostanzialmente, ininfluenza valendo, la causa di esclusione, solo per il periodo d'imposta puntuale di applicazione.

Possono comunque ritenersi escluse dalla disciplina delle società di comodo le società congrue e coerenti agli studi di settore (in tal senso dispone infatti il n.6-sexies) dell'art.30, L. n.724/94). Al riguardo le Entrate hanno chiarito (C.M. n.9/E/08) che oltre alla congruità, che può essere raggiunta anche in dichiarazione per effetto dell'adeguamento, occorre anche la coerenza su tutti gli indicatori previsti da Ge.ri.co.

In alternativa, nel caso di specie, è possibile avvalersi della causa di esclusione prevista dal punto 6 – *quater*) della L. n.724/94 la quale, come noto, prevede l'esonero per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale. Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per avvalersi della esclusione in esame, le società interessate dovranno porre a raffronto, nell'esercizio di riferimento:

- il totale del valore della produzione, così come risulta dal raggruppamento A dello schema di Conto economico ai sensi dell'art.2425 del c.c.;
- il totale dell'attivo dello schema di Stato patrimoniale, ex art.2424 c.c..

Qualora il primo ammontare fosse superiore al secondo, le società possono ritenersi automaticamente escluse dalla disciplina delle società non operative a condizione ovviamente che i citati valori siano assunti secondo corretti principi contabili. Il dato letterale della circolare, richiamando la corretta applicazione dei principi contabili, sembra poter condurre ad affermare che, per l'applicazione della causa di esclusione specifica, sia irrilevante ai fini del *test* il costo del concedente del bene acquisito in *leasing* a condizione, ovviamente, che la società non sia tenuta (o abbia optato) per la rappresentazione del *leasing* con il metodo finanziario. Va peraltro segnalato che il co.2 dell'art.30 della L. n.724/94 afferma che *"ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti. per la determinazione del valore dei beni si applica l'art.110, co.1, del Tuir; ... per i beni in locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dall'impresa concedente ovvero, in mancanza di documentazione, la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto risultanti dal contratto"*. Si ritiene che la disposizione di cui al comma citato attenga in modo specifico all'applicazione dei test di operatività e di redditività.

La causa di esclusione in analisi trova applicazione anche per i soggetti in contabilità semplificata i quali dovranno verificare i citati presupposti tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili (cfr. C.M. n.9/E/08).

**D.:** *Una società immobiliare di costruzione, inattiva nell'ambito della Camera di Commercio, non è riuscita a vendere i propri immobili iscritti nel bilancio sotto forma di rimanenze. Nei modelli Unico 2009, Unico 2010 e Unico 2011, la società stessa non ha compilato il prospetto delle società di comodo indicando tra le cause specifiche di esclusione il codice "1" (ossia ha dichiarato di non avere elementi iscritti nell'attivo di Stato patrimoniale). Si richiede come si inserisca tale posizione alla luce delle recenti modifiche apportate alla normativa.*

**R.:** Nel caso di specie la società per quanto previsto dal co.36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 deve considerarsi di comodo in quanto ha realizzato il presupposto previsto dalla norma. Non avendo *asset* rilevanti per effettuare il *test* di operatività (né quello di redditività) la società in questione anche nel modello UNICO 2012 dovrà adottare il medesimo comportamento assunto nella dichiarazioni precedenti. Conseguentemente, la società dovrà compilare la casella "Casi Particolari" indicando il codice "1" ed evitando, in tal modo, la compilazione del prospetto società di comodo.

Non è chiaro se la citata causa di disapplicazione possa rendersi applicabile anche alle società in perdita sistemica in quanto per tali soggetti il presupposto per la qualificazione di società non operativa non deriva dal *test* di operatività, ma dalle condizioni soggettive della reiterazione delle perdite nel triennio precedente.

**D.:** *Una società di persone, nei periodi d'imposta 2009-2010-2011:*

- *consegue delle perdite fiscali;*
- *ai fini del test di operatività di cui all'art.30, L. n.724/94 ottiene dei ricavi effettivi superiori a quelli convenzionali;*
- *nell'anno di imposta 2010 la società risulta congrua, coerente ma non normale. L'esito del 2011 sarà presumibilmente identico.*

*Considerato che le società in perdita fiscale diventano di comodo, ma che possono continuare a usufruire delle cause automatiche di disapplicazione, si chiede se gli elementi "congruità", "coerenza" e "normalità" debbano essere contemporaneamente presenti per qualificare la causa di esclusione connessa alla congruità e coerenza della società agli studi di settore.*

**D.:** *Una società è in perdita nel triennio 2009-2010-2011. Se essa non è né congrua né coerente agli studi di settore, ma si adegua nel modello Unico 2012 è considerata di comodo dal 2012?*

**R.:** In entrambi i casi la risposta è la medesima. Sul punto è utile ricordare che la causa di esclusione per le società congrue e coerenti ai fini degli studi di settore è stata oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.9/E/08. In detto documento di prassi è stato in particolare chiarito che:

- 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 dalla applicazione Gerico;
- per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza lo stesso sarà considerato sussistente solo quando la società risulti correttamente posizionata nei confronti di tutti gli indicatori di coerenza economica applicabili nei suoi confronti.

Tali indicatori sono diversi dagli indicatori di normalità economica; sul punto è utile segnalare peraltro come siano ormai scomparsi gli indicatori previsti dal co.2 dall'art.10-bis della L. n.146/98 e tutti gli studi di settore attualmente in vigore applichino gli indicatori di cui all'art.1, co.14, della L. n.296/06.

In relazione a tale circostanza, dunque, eventuali situazioni di non normalità rispetto agli indicatori rileveranno esclusivamente ai fini della congruità determinando un incremento del livello dei ricavi puntuali cui fare riferimento ai fini dell'adeguamento spontaneo in dichiarazione.

La C.M. n.9/E/08 infatti afferma: *“per quanto riguarda, invece, il requisito della coerenza si ritiene 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.”.*

**D.:** *Una società in perdita non è assoggettata a studi di settore, bensì a parametri. Si chiede se tale fatto comporti che la società medesima sia da considerarsi automaticamente di comodo, ovvero se vi sia una causa di esclusione dovuta alla mancanza dello studio di settore.*

**D.:** *Una Srl è considerata società di comodo, tuttavia è congrua rispetto ai parametri per i quali è assoggettata. Si chiede se tale congruità costituisca causa di esclusione dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo.*

**R.:** In entrambi i casi la risposta è la medesima. L'articolo 30, co.1, lett.6-sexies), L. n.724/94 riguarda i soggetti che risultano congrui e coerenti ai fini degli studi di settore. L'esclusione non si applica nei confronti delle società alle quali si applicano i parametri, anche qualora le stesse dichiarino ricavi congrui la norma prevede, infatti, la congruità ai soli studi di settore.

**D.:** *La Manovra di ferragosto considera come “non operative” quelle società che, pur realizzando ricavi superiori a quelli desumibili dal test di cui alla L. n.724/94, dichiarino perdite per 3 periodi di imposta consecutivi. Tali società, considerate di comodo, possono comunque usufruire delle cause automatiche di disapplicazione stabilite dalla L. n.724/94. Tra queste cause vi è la seguente: “Valore della produzione superiore al totale dell'attivo”. Si chiede se, ai fini del calcolo del totale dell'attivo (tanto nel caso di Snc, quanto in quello di Srl), vadano considerati i valori delle poste rettificative indicate nel passivo.*

**R.:** La specifica causa di esclusione è disciplinata dal n.6-quater) dell'art.30 della L. n.724/94. Sulla questione l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la C.M. n.9/E/08 nella quale è stato precisato che i valori di riferimento devono essere assunti secondo i corretti principi contabili. In particolare, per quanto concerne l'attivo patrimoniale, lo stesso deve essere

assunto secondo lo "schema di Stato patrimoniale, ex art.2424 c.c.". In relazione a tale circostanza deve dunque ritenersi applicabile la riclassificazione operata secondo la citata norma, la quale prevede l'indicazione delle voci dell'attivo al netto delle poste rettificative. Sempre in base a quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.9/E/08, per le società in contabilità semplificata, e quelle non tenute alla redazione del bilancio, la causa di esclusione in esame può essere verificata tenendo conto degli stessi elementi e valori richiesti dalla norma, evidenziati in un apposito prospetto economico-patrimoniale redatto sulla base delle risultanze contabili.

**D.:** *La società A (che svolge l'attività di costruzione e compravendita immobiliare) è in perdita fiscale negli anni 2009-2010-2011, a causa della crisi che ha colpito il settore. La società medesima detiene la partecipazione nella società B (che svolge l'attività di costruzione immobiliare), la quale risulta operativa per il superamento del test di operatività e inoltre in quanto detiene un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità nel triennio 2009-2011. Si chiede se la società A, per non rientrare nella disciplina delle società di comodo, possa utilizzare la causa di esclusione derivante dalla detenzione di una partecipazione in una società operativa.*

**D.:** *Una holding con meno di 10 dipendenti detiene una serie di partecipazioni in società operative. Tale società redige anche il bilancio consolidato Nel 2011 essa supera il test di operatività, tuttavia nel triennio 2009-2010-2011 essa registra delle perdite fiscali. Si chiede se in questo caso sia applicabile la causa di esclusione codice "50" come chiarito dalla C.M. n.9/E/08. In secondo luogo si chiede quali siano le conseguenze che ne derivano laddove una sola delle società partecipate sia di comodo.*

**R.:** In entrambi i casi la risposta è la medesima. Il Provvedimento protocollo 2008/23681 del 14 febbraio 2008, in applicazione di quanto previsto dal co.4-ter dell'art.30 della L. n.724/94, ha disciplinato una serie di cause di disapplicazione dalla disciplina delle società di comodo che si aggiungono alle cause di esclusione previste dall'articolo 30 della citata Legge.

In particolare la lett.e) del citato Provvedimento prevede una causa di esclusione per le "società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'art.30 della L. n.724/94; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del Tuir".

Lo stesso Provvedimento prevede che la disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni.

Si tratta dunque di una causa di esclusione parziale a fronte della quale la società può legittimamente escludere i citati asset nell'operare il test di operatività e di redditività. Le holding di partecipazione si troveranno spessissimo nello status di "non operatività" per effetto del reiterarsi delle perdite fiscali in quanto tali società da un lato sostengono costi di esercizio interamente deducibili e, dall'altro, detassano per il 95% i dividendi incassati dalle partecipate. L'Agenzia dovrà chiarire se la citata causa di disapplicazione, ove relativa agli unici assets della società possa quindi rimuovere lo stato di "non operatività" soggettiva della holding (come parrebbe comunque logico a parere di chi scrive).

**D.:** *Una società in liquidazione, proprietaria di un immobile, è in perdita fiscale nel triennio 2009-2010-2011. Si chiede se la società stessa diventi di comodo dal 2012. Si chiede inoltre come la società stessa possa impegnarsi in sede dichiarativa a chiudere la procedura di liquidazione entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo successivo se la società non può sapere quando venderà l'immobile.*



**R.:** La società in questione deve ritenersi di comodo dal 2012 laddove in tale anno non vi sia una causa di esclusione dalla disciplina in oggetto. Peraltro la possibilità di avvalersi della specifica causa prevista dalla lettera a) del Provvedimento protocollo 2008/23681 del 14 febbraio 2008 resta subordinata al rispetto dell'impegno alla cancellazione dal registro imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva non essendo sufficiente la mera chiusura della liquidazione. In caso contrario l'assoggettamento alla disciplina delle società non operative torna applicabile per tutti i periodi d'imposta interessati dall'esclusione.

In caso pertanto di dubbi in merito al rispetto del citato presupposto, alla società non resta che presentare interpello al fine di ottenere il riconoscimento della sussistenza di "oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi minimi".

**D.:** *Tra le cause di disapplicazione della normativa sulle società di comodo di cui alla L. n.724/94 vi è quella che esclude società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità. Si chiede come vengano conteggiati i lavoratori a part-time, in particolare se essi valgano tanto quanto un dipendente a tempo pieno.*

**R.:** Sulla specifica questione prospettata possono tornare utili i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nella C.M. n.9/E/08. Nel citato documento di prassi, infatti, le Entrate hanno chiarito che la causa di esclusione in analisi "riguarda le società che nei due anni precedenti hanno avuto alle dipendenze un numero di unità lavorative mai inferiore a 10, in tal modo palesando una vitalità che - secondo la legge - è incompatibile con lo status di società non operativa." Precisando ulteriormente 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. Si ritiene che la verifica del numero minimo debba essere condotta in relazione al numero di soggetti che rivestono la qualità di lavoratori dipendenti a prescindere dalla natura del rapporto instaurato.

**D.:** *Un'impresa di costruzione ha conseguito nel triennio 2009-2010-2011 una serie di perdite fiscali. Fino all'anno 2009 la società aveva al suo interno un numero di dipendenti superiore a 10. Successivamente si avvale di artigiani, al fine di limitare i relativi costi. Nella somma dei dipendenti, si richiede se sia possibile considerare anche questi collaboratori inerenti all'attività esercitata (tenendo conto che il costo di tali artigiani va a sommarsi al costo dei dipendenti nel prospetto dati contabili del modello studi di settore).*

**R.:** L'articolo 30, co.1, lett.6-bis), L. n.724/94 prevede che non sono considerate di comodo le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità. Sulla specifica causa di esclusione l'Agenzia delle Entrate nella C.M. n.9/E/08 ha precisato 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 dipendente, come i collaboratori a progetto o gli amministratori. In ragione di tale chiarimento che risulta particolarmente restrittivo si ritiene che nel caso prospettato i collaboratori esterni non possano essere considerati alla stregua dei lavoratori dipendenti e, pertanto, che la causa di esclusione in analisi non possa essere fatta valere.

**D.:** *Il fatto che la perdita fiscale (di importo modesto) sia realizzata a seguito del pagamento di compensi a soci/amministratori rileva come causa di esclusione del monitoraggio triennale delle perdite? In caso di risposta negativa si chiede se la società possa presentare interpello.*

**R.:** Il comma 36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 ha previsto che pur non ricorrendo i presupposti di cui all'art.30 della L. n.724/94, le società ed enti ivi indicati "*che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi*" sono considerate non operative a decorrere dal quarto periodo d'imposta. In merito all'entità o alle ragioni della perdita nulla prevede la nuova disposizione, contrariamente a quanto prevedeva il D.L. n.78/10, in merito alle esimenti riguardo alla formazione delle liste selettive delle società su cui mirare i controlli in presenza di situazioni di perdita fiscale sistematica. Verificandosi, pertanto, il presupposto previsto dal co.36-*decies*, la società deve ritenersi a tutti gli effetti di comodo. La società in questione potrà in ogni caso presentare istanza di interpello chiedendo la disapplicazione della disciplina in oggetto salvo che il preannunciato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, che dovrebbe allargare le cause di disapplicazione specifiche già previste con il Decreto del 14 febbraio 2008, non disciplini il caso specifico.

**D.:** *Una società di capitali agricola, nonostante la presenza di diverse coltivazioni sui medesimi terreni, non ha raggiunto e non raggiungerà il limite dei ricavi previsti a livello minimale dal test, pertanto risulta essere di comodo. Essa ha optato per la tassazione di tipo fondiario, apportando le opportune variazioni in aumento e in diminuzione, quindi pagando l'Ires sul reddito risultante dalla somma tra quello dominicale e quello agrario. Essa è congrua ai vari parametri e ai vari interPELLI ha ricevuto sempre risposte negative. Si chiede se il fatto che il Legislatore consenta una tassazione di tipo fondiario, possa costituire una causa di esclusione.*

**R.:** Le società agricole non godono, come si desume dall'art.30, co.1, della L. n.724/94, e dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n.23681/08, di alcuna causa di esclusione o disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative. Le società agricole che non superano il "*test di operatività*", in quanto i ricavi effettivi sono inferiori a quelli presunti possono, però, presentare istanza di interpello disapplicativo, facendo valere situazioni oggettive, debitamente documentate, tipiche del proprio settore (ad es. le attività propedeutiche alla coltivazione del fondo, calamità naturali, ecc.), che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi, di rimanenze e di proventi (ossia il superamento del test di operatività) nonché del "*reddito minimo*" previsto dall'art.30, co.3, della L. n.724/94 (cfr. C.M. n.50/E/10). La circostanza che la società per effetto dell'esercizio dell'opzione determini un reddito effettivo inferiore a quello minimo può essere apprezzato nell'ambito dell'interpello al solo fine di disapplicare, come previsto dalla C.M. n.25/E/07, l'obbligo di dichiarare il "*reddito minimo*".

**D.:** *Si chiede se sia società di comodo quella società che detiene alcuni immobili e una partecipazione di controllo in una società operativa che fattura annualmente un valore superiore di euro 100 milioni e circa 350 dipendenti.*

**R.:** Nel caso di specie la società dovrà sottoporsi al test di operatività considerando i soli immobili posseduti ed escludendo la partecipazione di controllo nella società operativa in applicazione di quanto previsto dalle lett.e) del Provvedimento protocollo n.2008/23681 del 14 febbraio 2008.

Nel caso in cui la società non superasse il *test* e dovesse risultare non operativa la maggiorazione troverà applicazione indipendentemente dall'ammontare del reddito dichiarato. Sulla specifica questione sussiste un dubbio applicativo dal momento che la norma testualmente prevede che la maggiorazione si applichi "*sul reddito delle società*". Sarebbe dunque che i soggetti non operativi che dichiarino un reddito superiore a quello minimo presunto debbano assoggettare l'intero reddito dichiarato (e dunque anche la quota parte eccedente quello minimo) all'aliquota del 38%. Tale conclusione appare tuttavia eccessivamente penalizzante ed è dunque auspicabile venga modificata in sede interpretativa da parte dell'Agenzia delle Entrate.

<b>D.:</b> <i>Una società, nel triennio 2009-2010-2011 consegue delle perdite. Nel modello Unico 2012 si adegua al valore puntuale degli studi di settore. Si chiede se sul reddito prodotto con l'adeguamento si applica l'Ires nella misura del 38% ovvero quella ordinaria.</i>
<b>R.:</b> I commi che vanno dal 36- <i>quinquies</i> al 36- <i>novies</i> , dell'art.2, del D.L. n.138/11 prevedono l'applicazione di una aliquota maggiorata (38%) ai fini Ires per i soggetti passivi che realizzino la condizione di società non operativa. Nel caso prospettato, pertanto, sarà necessario verificare se la società in questione possa essere considerata o meno di comodo. A tal fine sarà necessario riscontrare se: <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ sussiste il requisito della coerenza in merito a tutti gli indicatori previsti dallo studio di settore. Verificandosi tale situazione, avendo conseguito la società la congruità grazie all'adeguamento in dichiarazione, la stessa potrebbe beneficiare di una causa di esclusione e, conseguentemente, non essere considerata di comodo;</li> <li>➤ in assenza dei requisiti esplicitati al punto precedente la società sarà considerata di comodo e, conseguentemente, il reddito dichiarato nel 2011 dovrebbe essere tassato con l'aliquota maggiorata del 38%.</li> </ul>
<b>D.:</b> <i>Nel triennio 2008-2010 la società ha realizzato delle perdite fiscali. Il modello Unico 2011 è stato presentato compilando il prospetto delle società di comodo in quanto la società risulta operativa. Nel 2010, tuttavia, la società aveva una causa di esclusione (congruità e coerenza agli studi di settore). Presentando un modello Unico 2011 integrativo, indicando la causa di esclusione medesima, si riesce a interrompere il triennio, ovvero, come evidenziato dalla circolare Irdec, non rilevano eventuali cause di esclusione?</i>
<b>R.:</b> La problematica prospettata non è stata ancora oggetto di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate. Non è chiaro, infatti, se la presenza di una causa di esclusione rappresenti oltre che una legittima situazione di disapplicazione nel quarto anno (primo successivo al triennio di perdita fiscale sistematica) anche una sorta di "esimente" nel caso di cui la stessa sia presente in uno dei tre anni antecedenti (il quarto). Non è chiaro cioè se tale condizione interrompa il triennio precedente di riscontro. Sul punto segnaliamo che nella circolare Cndcec n.25/IR del 31/10/11 è stato precisato come la soluzione del problema potrebbe essere trovata partendo dalle indicazioni fornite nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n.25/E/07. In tale documento di prassi l'Agenzia ha, infatti, chiarito che " <i>nella determinazione dei ricavi presunti e di quelli effettivi occorre considerare i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma</i> ". L'applicazione analogica del citato chiarimento alla problematica prospettata non determinerebbe quindi alcun slittamento del triennio monitorabile laddove in uno dei tre periodi d'imposta fosse presente una causa di esclusione. In condizione però delle particolari condizioni in cui opera il regime di presunzione di " <i>non operatività</i> " per le società in perdita sistemica, è auspicabile che le Entrate possano assumere in un prossimo documento una posizione diversa rispetto a quella citata. La presenza di una situazione anomala, infatti, rappresentata convenzionalmente dalla sussistenza della causa di esclusione, ben potrebbe essere la ragionevole causa della chiusura in perdita (fiscale) del periodo d'imposta oggetto di monitoraggio.
<b>D.:</b> <i>Nel 2008 e nel 2009 la società consegue una perdita fiscale. Nel periodo 2010 la società consegue un utile fiscale solamente per effetto dell'adeguamento agli studi di settore. Si chiede se nel 2011 la società sia da considerarsi di comodo.</i>
<b>R.:</b> Il comma 36- <i>decies</i> dell'art.2 del D.L. n.138/11 ha previsto che sono considerate non operative a decorrere dal quarto periodo d'imposta le società " <i>che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta consecutivi</i> ".

Il co.36-*undecies* dispone, inoltre, che la presunzione di operatività scatti anche nel caso in cui nel triennio la società sia per due anni in perdita e per uno in utile se quest'ultimo è inferiore al reddito minimo presunto determinato ai sensi del co.3, dell'art.30, della L. n.724/94.

Nel caso di specie, pertanto, la società può ritenersi esclusa dalla disciplina in oggetto, sulla base del dato letterale della norma, soltanto se il reddito dichiarato nel periodo d'imposta 2010 è superiore a quello minimo presunto determinato ai sensi del co.3 dell'art.30 della L. n.724/94.

EUROCONFERENCE  
EDITORE



## E-BOOK LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E LE NOVITÀ DELLA MANOVRA-BIS

A CURA DI:  
R. Galiero e N. Villa

EDIZIONE:  
Novembre 2011

PREZZO:  
**€ 12,50 + IVA 21%**

[VISUALIZZA L'INDICE](#)

[ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili  
direttamente con **carta di credito**



Gruppo  
**EUROCONFERENCE**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze