

Società di comodo – Chiarimenti della C.M. 31/E/2014 e riepilogo della disciplina

4 Febbraio 2015

Estensione da 3 a 5 anni del periodo di osservazione previsto per l'applicazione del regime fiscale delle “*società di comodo*” alle imprese in “*perdita sistematica*” dal periodo d'imposta 2014 e senza efficacia retroattiva.

Lo conferma la **Circolare 30 dicembre 2014, n.31/E** dell'Agenzia delle Entrate, che contiene i primi chiarimenti sulle misure contenute nel D.Lgs. 175/2014 cd. “*Semplificazioni fiscali*”, ivi comprese le novità in materia di imprese in “*perdita sistematica*” (art.18 del Provvedimento).

Come noto, dal 2012, l'art.2, co.36-*decies* e 36-*undecies*, del D.L. 138/2011, convertito, con modificazioni, nella legge 148/2011, ha previsto l'estensione della disciplina fiscale delle “*società di comodo*”^[1] alle imprese in “*perdita sistematica*”, intendendosi per tali quelle imprese che, per 3 anni consecutivi, fossero risultate in perdita fiscale (cd. “*periodo di osservazione*”).

Al riguardo, è successivamente intervenuto l'art.18 del D.Lgs. 175/2014, che ha allungato a 5 anni tale arco temporale, con efficacia dal 2014.

Sul tema, la C.M. 31/E/21014 conferma che, già dal periodo d'imposta 2014, con la modifica introdotta dal D.Lgs. 175/2014, **per “imprese in perdita sistematica”** (alle quali si rende applicabile il regime fiscale speciale), **si intendono le società che, per 5 periodi d'imposta consecutivi** (arco temporale quinquennale, anziché triennale), alternativamente:

-risultino sempre in perdita fiscale;

-siano in perdita per 4 periodi d'imposta, e nell'altro periodo d'imposta abbiano dichiarato un reddito inferiore a quello determinato in base ai meccanismi di calcolo di cui all'art. 30 della legge 794/1994 (cd. “*reddito minimo*”)^[2].

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate precisa che, per i **soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il regime delle società di comodo si applica, dal 2014**, solo in presenza di perdite fiscali: oper i precedenti cinque periodi d'imposta (periodi 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013) ovvero

oper quattro periodi anche non consecutivi (ad esempio, i periodi 2009, 2010, 2012 e 2013) e per uno con reddito imponibile inferiore al reddito minimo (2011).

L'Agenzia delle Entrate, oltre alla C.M. 31/E/2014, è tornata a pronunciarsi sul tema con delle **risposte a quesiti formulati dalla stampa specializzata**, precisando ulteriormente che:

1. l'**allungamento** del “*periodo di osservazione fiscale*” a **5 anni** opera dal 2014, e **non ha efficacia retroattiva** (ad esempio per i periodi d'imposta 2012 e 2013 – “*Telefisco 2015*” - Il Sole24Ore - 29 gennaio 2015);
2. il **primo periodo d'imposta** astrattamente **utile** per **considerare** la **società “in perdita sistematica”** è il **settimo anno dalla sua costituzione** (ovvero il sesto periodo d'imposta successivo a quello di inizio dell'attività) - “*Videoforum 2015*” - ItaliaOggi - 22 gennaio 2015)^[3].

Come noto, la qualificazione, come “*società di comodo*”, delle “*società in perdita sistematica*” comporta, in sostanza, la **necessità di dichiarare un reddito imponibile minimo presunto**^[4], ai fini delle imposte sul reddito (IRES “*maggiorata*”, con aliquota del 38%, anziché del 27,5%) e dell'Irap, e l'**impossibilità** di ottenere il **rimborso** e di effettuare la **compensazione** dell'eccedenza di **credito IVA** risultante dalla dichiarazione^[5].

Sul tema, si ricorda che la C.M. 10/E/2014 conferma la limitazione, per le società di comodo, di utilizzare il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale, anche in caso di adeguamento al reddito minimo presunto

In particolare, le ordinarie modalità di recupero del credito IVA (ovvero richiesta di rimborso, utilizzo in compensazione mediante F24 e cessione ai terzi del credito) non possono essere utilizzate dalle società definite “*di comodo*” (con la conseguente perdita dell’eccedenza a credito), risultando irrilevante l’eventuale adeguamento al c.d. reddito minimo.

In merito, viene ricordato che, a prescindere dalla qualifica di “*società di comodo*”, il divieto di utilizzare il credito IVA opera, altresì, per tutti i soggetti che, per tre periodi d’imposta consecutivi, effettuano operazioni rilevanti ai fini IVA per un ammontare inferiore a quello determinato con l’applicazione dei cd. ricavi presunti. Per completezza, si ricorda che la **disciplina** relativa alle “**società in perdita sistematica**” **non opera in presenza di:**

-**cause di esclusione** (cfr. art.30. co.1, legge 724/1994)[6];

-**cause di disapplicazione** (automatiche e non).

disapplicazione automatica

In particolare, con il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate dell’11 giugno 2012, accompagnato dalla C.M. 23/E/2012, sono state individuate **11 cause di disapplicazione automatica** (ossia senza necessità di presentare una preventiva istanza d’interpello all’Agenzia delle Entrate) della predetta disciplina[7].

Al riguardo, si ritiene che i medesimi chiarimenti si rendano applicabili anche alla luce dell’allungamento, da 3 a 5 periodi d’imposta, del “*periodo di osservazione*”.

In sostanza, si ritiene che le ipotesi di disapplicazione debbano essere verificate nel quinquennio precedente al periodo d’imposta interessato, con la conseguenza che la ricorrenza in almeno 1 dei 5 “*periodi d’imposta di osservazione*” farebbe venir meno l’applicazione della disciplina senza necessità di presentare l’istanza di interpello.

In ogni caso, alla luce delle citate modifiche normative, sarebbe opportuno un chiarimento ministeriale relativo all’intera disciplina fiscale applicabile alle “*società in perdita sistematica*”;

disapplicazione non automatica (istanza di interpello)

L’impresa in perdita può dimostrare di non essere una “*società di comodo*”, mediante un interpello (istanza di disapplicazione ai sensi dell’art.37-*bis*, co.8, del D.P.R. 600/1973)[8], nel quale occorre evidenziare: ol’anno per cui si chiede l’esclusione della disciplina in esame, ol’anno per il quale si intende dimostrare l’esistenza di motivi che giustificano la disapplicazione (tali circostanze si devono verificare in almeno uno dei cinque periodi d’imposta compresi nel “*periodo di osservazione*”).

Si invia, in allegato, un **documento riepilogativo**, relativo alla disciplina fiscale applicabile alle “*società di comodo*” ed alle “*società in perdita sistematica*”.

[1] Ossia della tassazione IRES al 38% (anziché al 27,5%) di un reddito imponibile minimo presunto ed impossibilità di ottenere il rimborso e di effettuare la compensazione dell’eccedenza di credito IVA.

[2] Ai sensi del comma 3, dell’ art.30, della legge 724/1994, si presume che il reddito del periodo d’imposta non sia inferiore alla somma degli importi derivanti dall’applicazione, al valore dei beni posseduti nell’esercizio, delle seguenti percentuali:

-1,5% per le azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all’art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR – D.P.R. 917/1986);

-4,75% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all’art.8-*bis*, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972). La percentuale è ridotta al:

-4% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10,

-3% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

Per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, la percentuale è ridotta allo 0,9%;

-12% per le altre immobilizzazioni.

[3] Cfr. anche l'ipotesi di disapplicazione della disciplina di cui alla lettera **m**) del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 11 giugno 2012.

[4] Ai sensi del comma 3, del citato art.30, della legge 724/1994, si presume che il reddito del periodo d'imposta non sia inferiore alla somma degli importi derivanti dall'applicazione, al valore dei beni posseduti nell'esercizio, delle seguenti percentuali:

§ 1,5% per le azioni, quote di partecipazione, obbligazioni (di cui all'art.85, comma 1, lett. c, d ed e, del TUIR – D.P.R. 917/1986);

§ 4,75% per le immobilizzazioni costituite da beni immobili e navi (di cui all'art.8-bis, comma 1, lett.a, del D.P.R. 633/1972). La percentuale è ridotta al:

-4% per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10,

-3% per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti.

Per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti, la percentuale è ridotta allo 0,9%;

- 12% per le altre immobilizzazioni.

[5] Cfr. art.30, co.4, della legge 724/1994.

[6] In particolare, la disciplina delle "società in perdita sistematica" non si applica: ai soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali; alle società in amministrazione controllata o straordinaria; alle società ed enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché alle stesse società ed enti quotati ed alle società da essi controllate, anche indirettamente; alle società esercenti pubblici servizi di trasporto; alle società con un numero di soci non inferiore a 50; alle società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità; alle società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo; alle società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale; alle società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale alle società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

[7] Ai sensi dell'art.30. co.4-ter, della legge 724/1994. Le cause di disapplicazione individuate dal Provvedimento 11 giugno 2012 sono riportate nel documento riepilogativo in allegato al presente documento.

[8] Ai sensi dell'art.30. co.4-bis, della legge 724/1994.