



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 2/2011

OGGETTO: Le società di comodo

- **Premessa**

Uno degli strumenti classici dell'evasione fiscale consiste, nell'intestare ad apposite società beni di particolare valore quali, ad esempio **immobili, barche o auto di lusso**.

In questo modo, i beni in oggetto, figurano di proprietà della società mentre, **in concreto, vengono utilizzati dai soci o dagli amministratori di questa**.

Si crea così uno schermo tra l'effettivo utilizzatore del bene e il soggetto che formalmente lo possiede, che rende più difficili i controlli fiscali e l'applicazione di alcuni strumenti di accertamento sintetico quali, per esempio, **il redditometro**.

Contro tale pratica, il Legislatore fiscale è intervenuto, con l'articolo 30 della L. 23 dicembre 1994 n. 724, introducendo la disciplina delle c.d. **società di comodo**.

Di fatto, questa norma impone alle società di dichiarare un **reddito minimo** la cui determinazione è agganciata al possesso, da parte di queste, di alcuni beni.

L'idea di fondo è che tali società, essendo create essenzialmente come meri contenitori per i beni che si intende schermare, non svolgono attività redditizie e quindi tendono a chiudere in perdita o, al massimo, in pareggio. Di conseguenza, il legislatore imponendo la **dichiarazione di un reddito minimo**, si rende più onerosa la gestione di queste scoraggiandone l'uso.

La verifica imposta dal suddetto articolo 30/724, prevede il confronto tra i ricavi effettivamente conseguiti e quelli calcolati in via presuntiva. Se i primi risultano inferiori ai secondi, occorre dichiarare un reddito minimo.

Il recente potenziamento dell'accertamento sintetico, ad opera dell'**articolo 22 del D.L. 78/2010**, ha richiamato l'attenzione del Legislatore fiscale sulla necessità di rendere sempre più trasparente il possesso di determinati beni. Di qui la necessità di rendere ancora più **difficoltoso e oneroso** l'uso di strumenti di schermo quali le società di comodo.

A questa esigenza è stata data attuazione con l'articolo 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*duodecies*, del **D.L. 13 agosto 2011 n. 138¹**, convertito nella **L. 14 settembre 2011 n. 148**, disponendo

¹ Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 188 de 13 agosto 2011

l'incremento della tassazione del reddito delle società di comodo e **l'introduzione di nuove fattispecie** che fanno scattare l'inclusione in tale categoria.

Tali interventi, sono poi stati completati dalla previsione, ad opera dei commi da 36-*terdecies* a 36-*vicies quater*, di norme che consentono di **attribuire direttamente ai soci** i beni intestati alla società, rendendo nel contempo, **indeducibili i relativi costi**.

Si è così introdotta una nuova fattispecie di **redditi diversi**, inserita nell'articolo 67, comma 1, T.U.I.R., e creato uno strumento che consente di ricondurre i beni aziendali ai soci, **permettendo un più efficace uso del redditometro**.

Queste ultime norme, pur collegate, in buona misura, con l'istituto delle società di comodo, devono però essere considerate del tutto autonome e pertanto non saranno oggetto di trattazione nel presente lavoro il cui scopo è quello di illustrare le novità in tema di società non operative.

A tal fine, si procederà innanzitutto a riassumere i punti cardine dell'istituto, per poi passare alla presentazione delle novità di recente introduzione.

- **Disciplina generale delle società di comodo**

Come anticipato, la disciplina delle società di comodo è stata introdotta con **l'articolo 30 della L. 724/94**. Nonostante che la rubrica dell'articolo contenga esplicitamente il termine "società di comodo", il comma 1, più correttamente, si riferisce a tali soggetti come **"società non operative"**.

In effetti, per come è congegnata la norma, il **meccanismo in essa contenuto serve per individuare quelle società che non producono sufficiente reddito e che quindi si possono presumere come poco o per nulla attive**.

È dunque tale caratteristica, su cui punta il dito il Legislatore, per stabilire se un dato soggetto può essere considerato "di comodo" e quindi, di converso, presumere che sia stato costituito al solo scopo di servire da contenitore per determinati beni.

Il **Legislatore rinuncia**, pertanto, ad esaminare la natura e la quantità dei beni contenuti nella società (come si vedrà tra breve, infatti, i beni societari vengono presi in esame per categorie e non individualmente) preferendo limitarsi a far **derivare dal possesso di attività di una certa consistenza** la necessità di produrre un determinato ammontare di reddito.

Purtroppo, ciò fa sì che l'obbligo di dichiarare un reddito minimo possa colpire anche soggetti che, in realtà, non sono stati costruiti allo scopo di schermare il possesso di determinati beni ma che vengono, invece, penalizzati per effetto dei cattivi risultati economici conseguiti.

Vediamo ora come **l'articolo 30 della L. 724/94** ha disegnato il meccanismo di determinazione del reddito minimo delle **società non operative** cominciando con l'individuazione dei **oggetti interessati** da tale regime che sono:

- 1) Le società per azioni;
- 2) le società in accomandita per azioni;
- 3) le società a responsabilità limitata;

- 4) le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- 5) le società e gli enti di ogni tipo non residenti purché dotate di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Sono, invece, **esclusi** dalla norma in commento:

- 1) i soggetti ai quali, per la particolare attività svolta, è fatto obbligo di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2) quelli che si trovano nel primo periodo di imposta;
- 3) le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4) le 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;
- 5) le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6) le società con numero di soci non inferiore a 50;
- 7) le società, che nei due esercizi precedenti, hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità;
- 8) le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9) le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10) le società partecipate da enti pubblici, almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 11) le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore.

- **L'interpello disapplicativo**

Accanto a tali casi, che determinano l'automatica esclusione del soggetto dalla disciplina delle società di comodo, il Legislatore, consapevole del fatto, che il mancato conseguimento di un ammontare di ricavi sufficiente al rispetto delle richieste dell'articolo 30 può derivare da situazioni oggettive e non quindi da una effettiva non operatività della società, ha previsto, al comma 4-*bis* della norma, la possibilità di **disapplicazione** con la presentazione di **un'istanza di interpello** ai sensi dell'articolo 37-*bis*, comma 8, del D.P.R. 600/73.

Il successivo comma 4-*quater*, dispone che i provvedimenti del Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate, con i quali viene data risposta a questi interpelli, siano comunicati mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, ovvero a mezzo fax o posta elettronica.

Da notare che, anche se non espressamente previsto dalla norma, le richieste di disapplicazione possono essere accolte in **modo parziale**, ovvero con riferimento ad uno o a più comparti impositivi (IRPEF/IRES, IRAP o IVA).

L'esito dell'interpello va riportato nel primo rigo del prospetto per la "**Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi**" contenuto nel quadro RF del modello Unico. Le istruzioni allegate al modello precisano che, se l'interpello viene accolto

in relazione a tutti i comparti impositivi, è sufficiente compilare soltanto il primo rigo del suddetto prospetto barrando le caselle “**Imposta sul reddito**”, IRAP e IVA.

Il comma **4-ter dell’articolo 30**, prevede inoltre che, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate, possono essere individuate determinate situazioni oggettive, in presenza delle quali è consentito disapplicare le disposizioni del medesimo articolo, senza che vi sia la necessità di presentare alcuna istanza di interpello.

Tale provvedimento emanato il 14 febbraio 2008, ha individuato le seguenti ulteriori cause di disapplicazione della disciplina delle società di comodo:

- 1) **Società in liquidazione**, che con impegno assunto in dichiarazione dei redditi, richiedono la cancellazione dal registro delle imprese, a norma degli articoli 2312² e 2495 del codice civile, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva. In questo caso è previsto che 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’articolo 182, commi 2 e 3, T.U.I.R;
- 2) **Società in stato di fallimento**, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria e di liquidazione coatta amministrativa e società in **concordato preventivo e in amministrazione straordinaria**. La disapplicazione opera con riferimento ai periodi di imposta precedenti all’inizio delle predette procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all’inizio delle procedure medesime;
- 3) **Società sottoposte a sequestro penale o a confisca** nelle fattispecie di cui agli articoli 2-sexies e 2-nonies della legge 575/65 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell’amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l’amministrazione giudiziaria.
- 4) **Società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato** in base alla legge 9 dicembre 1998 n. 431 o ad altre leggi regionali o statali. La disapplicazione, però, opera solo limitatamente ai predetti immobili;
- 5) **Società che detengono partecipazioni in:**
 - a. società considerate non di comodo ai sensi dell’articolo 30 della L. 724/94
 - b. società escluse dall’applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell’istanza di disapplicazione;
 - c. società collegate residenti all’estero cui si applica il regime dell’articolo 168 del T.U.I.R. La disapplicazione opera limitatamente alle predette partecipazioni;
- 6) **società che hanno ottenuto l’accoglimento dell’istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive**, puntualmente

² Entrambe le norme, la prima per le società in nome collettivo e la seconda per le società di capitali prevedono che, approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal Registro delle imprese.

indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi. La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive.

Le suddette cause di non applicazione della disciplina delle società di comodo risultano però applicabili solo a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

- **La verifica della condizione di operatività**

Il test di operatività previsto dall'articolo 30 della L. 724/94 prevede che le società destinatarie della norma pongano a confronto i ricavi conseguiti nell'esercizio con quelli determinati dalla norma in via presuntiva.

Per quanto riguarda i ricavi effettivi, occorre considerare l'ammontare complessivo:

- a) dei ricavi,
- b) degli incrementi delle rimanenze,
- c) e dei proventi, esclusi quelli straordinari,

quali risultano dal conto economico, ove prescritto.

Per la **determinazione dei ricavi presunti** occorre, invece applicare ad alcune specifiche poste dell'attivo **apposite percentuali** che sono:

- I. **2 per cento per il valore dei titoli³ e delle quote di partecipazione nelle società commerciali** di cui all'articolo 5 del medesimo T.U.I.R., anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti, esclusi quelli di natura commerciale e i depositi bancari;
- II. **6 per cento per il valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis**, primo comma, lettera a) del D.P.R. 633/72⁴, anche in locazione finanziaria;
- III. **5 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;**
- IV. **4 per cento per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;**
- V. **1 per cento per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;**
- VI. **15 per cento per il valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.**

Per effettuare il test di cui sopra, non si fa riferimento ai dati esposti nel bilancio relativo al periodo di imposta in esame ma occorre considerare la media triennale.

In particolare, sia i ricavi e proventi sia i valori dei beni e delle immobilizzazioni, vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti.

³ Beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettere c), d), ed e), del T.U.I.R.

⁴ Navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50.

Quanto alla determinazione del valore dei beni, occorre riferirsi al disposto dell'articolo 110, comma 1, T.U.I.R. (costo storico al lordo delle quote di ammortamento già dedotte, più oneri accessori di diretta imputazione esclusi gli interessi passivi e le spese generali).

Analogamente a quanto accade per gli studi di settore, nel test in oggetto devono essere ricompresi anche i beni posseduti per effetto di **contratti di locazione finanziaria**, che vanno considerati sulla base del costo sostenuto dall'impresa concedente, ovvero, in mancanza di documentazione, facendo la somma dei canoni di locazione e del prezzo di riscatto quali risultano dal contratto.

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti non operativi	INTERPELLO				
	RF74 Esclusione/Disapplicazione ¹	Imposta sul reddito ²	IRAP ³	IVA ⁴	Casi particolari ⁵
		Valore medio	Percentuale	Valore dell'esercizio	Percentuale
RF75 Titoli e crediti		,00	2%	,00	1,50%
RF76 Immobili ed altri beni		,00	6%	,00	4,75%
RF77 Immobili A/10		,00	5%	,00	4,1%
RF78 Immobili abitativi		,00	4%	,00	3%
RF79 Altre immobilizzazioni		,00	15%	,00	12%
RF80 Beni piccoli comuni		,00	1%	,00	0,9%
RF81 Totale			Ricavi presunti ²	Ricavi effettivi	Reddito presunto ⁵
RF82 Redditi esclusi ed altre agevolazioni			,00	,00	,00
RF83 Reddito imponibile minimo					,00

Come riportato nel prospetto incluso **nel quadro RF di Unico**, le medie triennali del valore di tali beni vanno moltiplicate per le specifiche percentuali e i risultati ottenuti sommati tra loro, ottenendo così l'importo dei ricavi presunti da indicare nella seconda colonna del rigo RF81 di Unico 2011. Nella successiva colonna 3 si riporta, invece, la media dei ricavi conseguiti nel medesimo triennio consentendo, in tal modo di effettuare il confronto tra i due importi.

- Gli effetti della non operatività

Il mancato superamento del test di non operatività determina una serie di effetti tra i quali spicca, innanzitutto, l'**obbligo di dichiarare un reddito minimo** sia ai fini delle imposte sul reddito che dell'IRAP. Sono, inoltre, previste **limitazioni nell'utilizzo delle perdite fiscali** degli esercizi precedenti e del credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale.

- IRPEF / IRES

Nel caso in cui la società risulti di comodo, il reddito minimo da dichiarare ai fini IRPEF/IRES si ottiene applicando **ai valori dell'esercizio**, e non alla media triennale di questi, delle specifiche **percentuali di redditività**, che sono:

- I. 1,5 per cento per titoli e crediti;
- II. 4,75 per cento per gli immobili e i beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a) D.P.R. 633/72;
- III. 4 per cento per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10;
- IV. 3 per cento per le immobilizzazioni costituite da beni immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti;
- V. 0,9 per cento per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti;

VI. 12 per cento per le altre immobilizzazioni.

Gli importi così ottenuti devono poi essere **sommati tra loro** per ottenere l'ammontare del reddito minimo presunto.

Questo risultato va però ridotto per effetto dell'eventuale spettanza di talune agevolazioni la cui fruizione non è ritenuta in contrasto con la normativa delle società di comodo.

Tra le agevolazioni in questione, a titolo di esempio, rientrano:

- Proventi esenti o soggetti alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;
- Reddito esente da IRES per effetto di plusvalenze PEX ex articolo 87 T.U.I.R.;
- Dividendi esclusi da tassazione per il 95 per cento in base all'articolo 89 T.U.I.R.;
- Redditi detassati per effetto della Tremonti-ter, del bonus capitalizzazione, della Tremonti-tessile.

Il totale dei redditi detassati per effetto delle suddette agevolazioni va sottratto al reddito minimo base per ottenere l'importo da dichiarare.

- **Utilizzo delle perdite fiscali di esercizi precedenti**

La disciplina delle società di comodo è finalizzata a rendere più onerose, sotto il profilo fiscale, quelle società che vengono usate come meri contenitori per taluni beni. Questo meccanismo potrebbe però **subire un'attenuazione**, qualora il soggetto che non supera il test di operatività disponga di perdite fiscali maturate in esercizi precedenti che potrebbero essere utilizzate per compensare, in tutto o in parte, il reddito minimo derivante dall'applicazione della norma.

Per evitare ciò, la lettera c) del terzo comma dell'articolo 30, prevede che : *"... le perdite di esercizi precedenti possono essere computate soltanto in diminuzione della parte di reddito eccedente quello minimo di cui al presente comma"*.

Per meglio comprendere tale limite, bisogna tenere presente che il reddito minimo determinato in base all'articolo 30 potrebbe anche **risultare inferiore a quello da dichiarare**, ad esempio perché quest'ultimo è influenzato da rilevanti variazioni in aumento.

La non operatività crea dunque un ulteriore vincolo all'utilizzo delle perdite fiscali, rispetto a quelli già previsti dall'articolo 84 T.U.I.R., impedendone la compensazione con il reddito minimo.

Sul punto è importante ricordare come il **D.L. 98/2011** sia recentemente intervenuto sulle modalità di utilizzo delle perdite fiscali **modificando l'articolo 84 T.U.I.R.**

A seguito di tale intervento, **le perdite fiscali possono essere utilizzate soltanto in misura non superiore all'80 per cento del reddito imponibile dell'esercizio.**

Pertanto, in caso di non operatività, sarà necessario rispettare **un doppio limite**:

- 1) quello della limitata compensabilità derivante dal novellato articolo 84;
- 2) quello del reddito minimo da società di comodo.

Le novità in tema di utilizzo delle perdite fiscali impongono, quindi, una tassazione minima del reddito dichiarato pari al 20 per cento dello stesso, tuttavia, nel caso in cui tale importo dovesse risultare inferiore a quello richiesto per le società di comodo, il reddito da dichiarare non potrà comunque essere inferiore a quest'ultimo.

- **IRAP**

Ai fini IRAP, il comma 3-*bis* dell'articolo 30, prevede che, in caso di non operatività, il valore della produzione netta non **possa essere inferiore al reddito minimo**, come sopra calcolato, aumentato:

- 1) delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- 2) dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- 3) di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- 4) e degli interessi passivi.

- **IVA**

Per quanto riguarda il comparto IVA, la condizione di non operatività dà luogo a significative **limitazioni nell'utilizzo del credito IVA** risultante dalla dichiarazione annuale che non può;

- essere chiesto a rimborso;
- formare oggetto di compensazione con altri tributi (c.d. compensazione orizzontale);
- essere ceduto ad altri soggetti ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter del D.L. 14/3/88 n. 70, convertito dalla legge 13/03/1988 n. 154.

Per quanto riguarda l'utilizzo del suddetto credito a scomputo dell'IVA a debito (c.d. compensazione verticale), il comma 4 dell'articolo 30, prevede inoltre che, se per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettua operazioni rilevanti ai fini IVA per un importo non inferiore a quello che risulta dall'applicazione delle suddette percentuali, l'eccedenza di credito **non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito** relativa ai periodi di imposta successivi.

- **Le novità introdotte dal D.L. 138/2011**

La disciplina delle società non operative, a quasi 17 anni dalla sua introduzione, ha reso senza dubbio meno conveniente l'utilizzo dello strumento societario per nascondere i reali proprietari di taluni beni. Tuttavia, **le recenti modifiche alla disciplina dell'accertamento sintetico** hanno reso necessario un nuovo aggiornamento dell'istituto.

Le novità introdotte dal D.L. 138/2011 hanno perseguito **tre obiettivi** distinti:

- 1) rendere più oneroso, dal punto di vista fiscale, il mantenimento in vita di società dotate di patrimoni non destinati a supportare le rispettive attività commerciali;
- 2) introdurre nuove fattispecie di società non operative;
- 3) annullare lo schermo societario nei confronti dei beni posseduti da queste società e utilizzati dai soci di queste.

Quest'ultimo obiettivo, come anticipato in premessa, ha dato luogo, di fatto, alla **creazione di una nuova tipologia di redditi diversi: quella dei beni aziendali assegnati ai soci**; di conseguenza, se ne rimanda la trattazione ad un successivo documento.

Per quanto riguarda il primo dei tre obiettivi di cui sopra, le disposizioni contenute nell'articolo 2, commi da 36-*quinquies* a 36-*novies* del D.L. 138/2011 hanno previsto innanzitutto che il reddito minimo dovuto dalle società di comodo venga tassato con una **super aliquota IRES del 38 per cento**.

I successivi commi si preoccupano, invece, di introdurre una serie di disposizioni per assicurare il coordinamento tra la nuova super aliquota e gli istituti del consolidato fiscale e della trasparenza, quest'ultima esaminata sia in relazione alle società di persone e agli altri soggetti di cui all'articolo 5 del T.U.I.R. sia riguardo alle ipotesi di **società di capitali di cui agli articoli 115 e 116 del T.U.I.R.**

Per le società di persone che, risultate di comodo, imputino, per trasparenza, il proprio reddito ad un socio soggetto ad IRES, viene previsto che anche questa parte di reddito debba scontare la nuova aliquota maggiorata. In pratica, il reddito dichiarato dal soggetto IRES dovrà essere suddiviso in due parti: una riferita alla propria attività, che sconterà l'aliquota ordinaria e l'altra relativa al reddito ricevuto dalla partecipata che andrà tassata al **38 per cento**.

Nel **consolidato fiscale**, ai sensi dell'articolo 117 del T.U.I.R., la non operatività di una delle partecipanti determina la necessità di assoggettare autonomamente il proprio imponibile alla super aliquota e provvedere direttamente al relativo versamento. Analoghe conseguenze si verificano quando una società che abbia optato per il consolidato fiscale riceve, per trasparenza, una quota di reddito proveniente da un soggetto risultato di comodo: questa porzione di reddito andrà comunque tassata al 38 per cento e si dovrà provvedere autonomamente al relativo versamento.

Per coloro che optano **per la trasparenza** di cui all'articolo 115 del T.U.I.R., occorre distinguere i casi in cui la società non operativa rivesta il **ruolo di partecipata o di partecipante**.

Nel primo caso, viene previsto che il reddito minimo di tali soggetti venga autonomamente tassato al 38 per cento e che la società provveda direttamente al versamento dell'imposta. In passato, il reddito prodotto da queste società di comodo, stante l'unicità dell'aliquota IRES, veniva semplicemente imputato per trasparenza ai soci i quali poi provvedevano anche al versamento della relativa imposta.

Quando la società non operativa assume il ruolo di partecipante ad una società trasparente, **occorre separare il reddito prodotto dalla non operativa**, da tassare al 38 per cento, da quello imputato dalla trasparente che invece sconterà l'aliquota ordinaria.

Le disposizioni sopra illustrate hanno lo scopo di tenere distinti i redditi prodotti dalle società di comodo rispetto a quelli delle altre società partecipanti al consolidato fiscale o all'opzione per la trasparenza, in modo da assicurare che la maggiore tassazione colpisca unicamente i redditi prodotti dalle non operative.

Queste novità entreranno in vigore dal **periodo di imposta 2012, ma se ne deve tenere conto anche per la determinazione degli acconti dovuti per il medesimo periodo**. Ciò significa che, ai fini della determinazione del reddito da dichiarare per il 2011, che costituisce la base di riferimento per il calcolo degli acconti, si dovrà comunque tenere conto delle nuove disposizioni.

Il secondo gruppo di interventi operati sulla disciplina delle società di comodo ha per oggetto l'introduzione di due nuove fattispecie di non operatività: la prima, rappresentata dalle società che presentano dichiarazioni **in perdita fiscale per tre periodi di imposta consecutivi** e la seconda che equipara al caso precedente quello delle società che, sempre nell'arco di un triennio, presentano due periodi in perdita fiscale e in uno dichiarino un reddito inferiore a quello richiesto ai fini della congruità per gli studi di settore.

Tenuto conto del fatto che, se una società è **congrua e coerente ai fini degli studi di settore**, ciò è causa di esclusione dalla disciplina delle società non operative, la circolare 9/E/2008 ha avuto modo di precisare che si considerano congrue anche le società che hanno raggiunto la congruità per effetto dell'adeguamento in dichiarazione e che è comunque necessario anche il rispetto degli indicatori di normalità economica.

Lo status di società di comodo scatta a decorrere dal successivo **quarto periodo di imposta**.

Nonostante le nuove fattispecie di non operatività si applichino, per espressa previsione della norma, anche quando la società, applicando le norme dell'articolo 30 L. 724/94 non risulta di comodo, il comma 36-*decies* dell'articolo 2 del D.L. 138/2011 prevede espressamente che restano ferme le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative, con ciò equiparando le nuove fattispecie di non operatività a quelle originariamente previste.

Da ultimo, si ricorda che anche queste novità **si applicano dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del decreto**, e quindi dal 2012, ma poiché se ne deve tenere conto per la determinazione degli acconti riferiti al medesimo periodo di imposta, ciò comporterà, in concreto, un'anticipata applicazione delle stesse.

Roma, 7 novembre 2011

Il redattore

Dott. Riccardo Patimo

Il Presidente della Fondazione

Prof. Paolo Moretti